

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Юридичний факультет

Кафедра адміністративного права та судочинства

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
з дисципліни «Фінансове право»

на тему: «Правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні»

Студент групи ПР -31

Сорока Богдан Олегович

Керівник: к.ю.н., доц. Ментух Н.Ф.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка:

ECTS _____

Члени комісії _____

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль – 2026

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ	
1.1. Поняття та економічна сутність трансфертного ціноутворення.....	5
1.2. Принципи та методи трансфертного ціноутворення.....	7
1.3. Міжнародні стандарти регулювання трансфертного ціноутворення.....	9
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ	
2.1. Розвиток українського законодавства у сфері трансфертного ціноутворення.....	11
2.2. Правовий механізм контролю за контрольованими операціями.....	14
2.3. Судова практика та проблеми правозастосування.....	17
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ	
3.1. Гармонізація українського законодавства зі стандартами OECD та BEPS.....	20
3.2. Цифровізація податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.....	22
3.3. Основні напрями вдосконалення правового регулювання трансфертного ціноутворення.....	23
ВИСНОВКИ.....	26
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	29

ВСТУП

Трансфертне ціноутворення (ТЦ) є, мабуть, найбільш актуальним і складним питанням у глобальному контексті сучасного міжнародного податкового права.

З економічною глобалізацією, зростанням транснаціональних корпорацій та цифровізацією бізнесу питання пропорційності податкових зобов'язань між різними юрисдикціями набуває фундаментального значення.

Маніпуляції з трансфертними цінами у внутрішньогрупових операціях можуть призвести до переміщення прибутків у юрисдикції з низькими податками, що спричиняє значні бюджетні втрати для України, а також для інших країн.

Важливість цієї курсової роботи полягає у актуальності цієї теми, оскільки інтеграція України в глобальну економіку поставила значні виклики у сфері ТЦ. Щороку через механізми трансфертного ціноутворення національний бюджет втрачає мільярди гривень.

Однак українське законодавство про ТЦ, а також значні реформи, впроваджені з 2013 по 2024 рік, ще не повністю узгоджені зі стандартами ОЕСР та документами рамкової програми BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Курсова робота має на меті надати огляд правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, виявити прогалини та подати рекомендації для покращення.

З цією метою були встановлені такі завдання:

- 1) проаналізувати значення та економічну природу трансфертного ціноутворення;
- 2) описати принципи та методи, пов'язані з ТЦ;
- 3) провести оцінку міжнародних стандартів регулювання ТЦ;
- 4) відстежити розвиток законодавства про ТЦ в Україні;

5) продемонструвати контроль контрольованих операцій через правовий механізм;

6) дослідити судову практику, а також проблеми правозастосування;

7) оцінити можливості вдосконалення системи ТЦ в Україні відповідно до стандартів ОЕСР та BEPS.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері трансфертного ціноутворення між пов'язаними особами та у контрольованих операціях.

Предметом дослідження є норми українського та міжнародного законодавства, що регулюють трансфертне ціноутворення, а також правозастосовна практика у цій сфері.

Методологічну основу роботи складають: діалектичний метод наукового пізнання, формально-юридичний, порівняльно-правовий, системно-структурний, статистичний та інші методи дослідження.

Теоретична основа роботи базується як на вітчизняних, так і на зарубіжних науковцях (М. Кучерявенко, О. Тимченко, Л. Кас'яненко, Д. Чернадчук, а також розробки ОЕСР у сфері ТЦ, податкового права та фінансового права, міжнародного оподаткування).

Практичне значення цієї роботи полягає у виявленні конкретних прогалин та протиріч у чинному українському законодавстві у сфері ТЦ та подання запропонованих рішень для усунення цих самих прогалин та протиріч.

Структура курсової роботи: вступ; три розділи; дев'ять підрозділів; висновки та список використаних джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Поняття та економічна сутність трансфертного ціноутворення

Трансфертне ціноутворення як вид економічного та правового обміну стало популярним у 20 столітті разом із зростанням транснаціональних корпорацій (ТНК).

Встановлення цього інституту було в першу чергу мотивоване необхідністю великих промислових підприємств здійснювати внутрішній облік витрат між своїми корпоративними підрозділами.

Але з часом трансфертне ціноутворення поступово набуло нового, цілком окремого значення, ставши механізмом для оптимізації оподаткування; переміщення прибутків між юрисдикціями, які мали нерівномірний розподіл податкового навантаження.

Трансфертне ціноутворення визначається в найширшому сенсі як ціна, за якою відбуваються транзакції між пов'язаними або асоційованими підприємствами (компаніями, що є частиною однієї групи або під загальним контролем).

Основна відмінність між трансфертною ціною та ринковою ціною полягає в тому, що трансфертна ціна може свідомо або підсвідомо відрізнятися від рівня, на якому встановлюється один тип ринкової ціни на відміну від інших – рівні цін, встановлені між незалежними економічними суб'єктами, що діють в аналогічних умовах.

З правової точки зору, трансфертне ціноутворення є системою норм, правил та процедур регулювання способу, в який проводяться відповідні регульовані транзакції між пов'язаними сторонами, так що застосовувані ціни відповідають ринковим умовам, а також служить захистом від ухилення від сплати податків.

В Україні трансфертне ціноутворення визначено законодавчо в статті 39 Податкового кодексу України (ПКУ), яка зазначає, що контрольованою операцією є будь-яка комерційна діяльність або бізнес-транзакції через відносні зв'язки або з нерезидентами, що знаходяться в державах (територіях) з низьким рівнем оподаткування.

Економічна сутність трансфертного ціноутворення виявляється в кількох аспектах.

По-перше, з мікроекономічної точки зору: трансфертне ціноутворення є інструментом внутрішнього корпоративного управління для аналізу ефективності діяльності корпоративних сегментованих підрозділів та координації розподілу ресурсів.

По-друге, маніпулювання трансфертними цінами є механізмом переміщення капіталу між юрисдикціями, що суттєво впливає на розподіл глобальних податкових надходжень.

По-третє, у фіскальному сенсі, трансфертне ціноутворення є функцією податкової бази: заниження або завищення цін у внутрішньогрупових угодах дозволяє штучно зменшити оподатковуваний прибуток у країні з вищими податковими ставками.

Важливість інституту трансфертного ціноутворення для сучасної світової економіки важко переоцінити. Дані ОЕСР свідчать, що приблизно 60 відсотків торгівлі між країнами відбувається між ТНК, що можуть бути внутрішньогруповими транзакціями, які можуть бути захищені регулюванням трансфертного ціноутворення.

Для країн, що розвиваються (серед яких і Україна), втрата податкової бази через шахрайство з трансфертним ціноутворенням є особливо серйозною: за деякими звітами, оцінюється в десятки мільярдів доларів на рік.

Важливо розрізняти між легальним (законним) та незаконним (агресивним) трансфертним ціноутворенням. Легальна оптимізація базується на принципі «витягнутої руки», що є основним елементом міжнародного

регулювання трансфертного ціноутворення, що означає, що ціни, встановлені в контрольованих транзакціях, повинні відповідати цінам, встановленим у неконтрольованих транзакціях. Ухилення від сплати податків у формі незаконного трансфертного ціноутворення переслідується законними засобами. Це не завжди допомагає правоохоронним органам з розмежуванням цих двох явищ, що суттєво ускладнює ситуацію.

1.2. Принципи та методи трансфертного ціноутворення

Центральним принципом, що лежить в основі всієї міжнародної регуляції моделі трансфертного ціноутворення, є принцип «витягнутої руки» (arm's length principle, ALP).

Спочатку він був закріплений у статті 9 Модельної конвенції ОЕСР. Цей принцип передбачає, що вимоги контрольованої транзакції пов'язаних сторін не повинні відрізнятися від вимог регульованої транзакції незалежних сторін з урахуванням подібних сценаріїв.

Він є основою законодавства про трансфертне ціноутворення більшості країн, включаючи Україну (стаття 39.1 Податкового кодексу України).

Сам по собі ALP досить складний у застосуванні, незважаючи на концептуальну простоту.

Основна проблема полягає в тому, що внутрішньогрупові транзакції зазвичай не мають ринкового еквівалента – унікальні нематеріальні активи, складні фінансові інструменти, певні послуги, що становлять групу, – все це має проходити через складні аналізи та оцінювальні судження.

Саме тому в практичних ситуаціях використовується повна система методів, щоб довести трансфертну ціну до ринкового рівня.

Відповідно до Керівництва ОЕСР з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій (2022) та статті

39.3 Податкового кодексу України, обговорюються п'ять основних методів трансфертного ціноутворення:

1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни (comparable uncontrolled price method, CUP) – коли ціна в контрольованій транзакції порівнюється з ціною в порівняльній неконтрольованій транзакції між непов'язаними сторонами. Вважається найбільш достовірним, оскільки ґрунтується на реальних ринкових цінах, але потребує наявності порівнянних неконтрольованих операцій.

2. Метод ціни перепродажу (resale price method, RPM) – використовується для транзакцій, у яких платник податків купує товари у пов'язаної сторони та перепродає їх непов'язаній стороні. Ринкова ціна визначається шляхом вирахування з ціни перепродажу відповідної валової маржі, яка б дозволила перепродавцю покрити свої витрати та отримати прийнятний прибуток.

3. Метод «витрати плюс» (cost plus method, CPM) – ціна розраховується як сума витрат виробника (постачальника) та відповідної націнки на витрати, на основі функцій, ризиків та активів. Зазвичай використовується у виробничому та сервісному секторах.

4. Метод чистої маржі транзакції (transactional net margin method, TNMM) – порівняння між чистою операційною прибутковістю платника податків у контрольованій транзакції та прибутковістю незалежних компаній, що працюють у порівнянних умовах. TNMM наразі є найпоширенішим у практиці, оскільки він має меншу чутливість до відмінностей у порівнянних компаніях.

5. Метод розподілу прибутку (profit split method, PSM), застосовується, коли обидві сторони контрольованої транзакції вносять свій унікальний, дуже значний внесок. Це метод розподілу загального прибутку транзакції між сторонами у відношенні до їх відносного внеску у її формування.

Згідно зі статтею 39.3.2 Податкового кодексу України, пріоритет надається вибору методу, що підходить до переважаючого середовища.

Для товарних транзакцій перевага надається методу CUP, однак, перевага надається методу, що забезпечує найближчу оцінку рівня ринкової ціни для інших.

Окрім технік ціноутворення, функціональний аналіз надає ефективний інструмент – аналіз функцій, ризиків та активів кожної сторони добре контрольованої транзакції.

Функціональний аналіз дозволяє правильно охарактеризувати транзакцію, а також вибрати правильний режим трансфертного ціноутворення. Він включає оцінку того, як кожна сторона діє (виробництво, розподіл, дослідження тощо), ризики (ринкові, кредитні, валютні, операційні ризики) та активи (матеріальні та нематеріальні), що використовуються у контрольованій транзакції.

1.3. Міжнародні стандарти регулювання трансфертного ціноутворення

Міжнародне регулювання трансфертного ціноутворення в основному розвивалося під егідою Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

Основним документом у цьому контексті є Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних підприємств та податкових адміністрацій (OECD Transfer Pricing Guidelines), і ці документи постійно переглядаються.

Останнє консолідоване видання з'явилося у 2022 році. Це текст м'якого права (soft law); він не є обов'язковим, але має певну юридичну вагу.

Більшість країн-членів ОЕСР інтегрували їхні принципи у своє національне законодавство, разом з низкою країн, що не є членами, включаючи Україну.

Одним з визначальних моментів у міжнародних стандартах трансфертного ціноутворення був 2015 рік, коли було представлено План дій

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Він включає 15 заходів для боротьби з агресивним податковим плануванням.

Наслідки трансфертного ціноутворення безпосередньо стосуються:

Дія BEPS 8-10 (Узгодження результатів трансфертного ціноутворення з створенням вартості): ці акти реформулюють розгляд трансфертного ціноутворення щодо нематеріальних активів, ризиків та капіталу.

Основний аргумент полягає в тому, що прибуток оподатковується в місцях, де відбувається реальна економічна діяльність і створюється вартість.

Дія BEPS 13 (Документація з трансфертного ціноутворення та звітність за країнами, CbCR) – представила систему трьох рівнів документації: майстер-файл (master file), файл платника (local file) та звітність за країнами (country-by-country report, CbCR).

Останній дозволяє податковим органам оцінювати ризики трансфертного ціноутворення в глобальному масштабі.

Багатостороння конвенція ОЕСР/Групи двадцяти (MLI, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting), підписана Україною у 2017 році, також є серед найважливіших міжнародних інструментів і була ратифікована всіма державами-членами у 2019 році.

Конвенція не вимагає індивідуального перегляду для внесення змін у мережу двосторонніх податкових угод; вона включає мінімальні вимоги для боротьби зі зловживаннями та зміцнення механізмів вирішення спорів.

Поза межами звичайного трансфертного ціноутворення з'являються нові норми в міжнародній торгівлі та оподаткуванні.

Однією з таких реформ є встановлення єдиного мінімального світового корпоративного податку (Pillar Two) у розмірі 15% для великих багатонаціональних корпорацій. Ця реформа, підтримана понад 140 країнами у 2021 році, фундаментально змінює конкурентне поле між юрисдикціями та підриває ефективність традиційних систем переміщення прибутків.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Розвиток українського законодавства у сфері трансфертного ціноутворення

Правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні розвивалося через етапи, що відповідали прийняттю міжнародних стандартів шляхом поступового прийняття та асиміляції національного законодавства.

Сам початок був одночасно побудовою фундаментального акту регулювання.

Починаючи з 2013 року, до Податкового кодексу України було додано статтю 39 «Трансфертне ціноутворення», яка набула чинності 1 вересня 2013 року.

Це положення встановило принцип «вितягнутої руки», надало критерії для пов'язаних осіб, включило перелік методів трансфертного ціноутворення та запровадило критерії документації.

На той час мінімальна сума контрольованих операцій становила 50 мільйонів гривень на рік.

На другому етапі (2015–2017) відбулася масштабна реформа.

Закон України № 72-VIII (Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням) від 28 грудня 2014 року суттєво змінив зміст статті 39 Закону.

Ця реформа включала: розширення сфери контрольованих операцій (включаючи операції з нерезидентами з низькоподаткових юрисдикцій, комісіонерів); вдосконалення методів трансфертного ціноутворення відповідно до Керівництва ОЕСР; встановлення вимог до звіту про контрольовані операції та документації; та впровадження принципів функціонального аналізу.

Третій етап (2017–2020) був впровадженням стандарту BEPS.

Відповідно до Закону від 23 листопада 2018 року № 2628-VIII було представлено: трьохетапний механізм документації (майстер-файл, локальний файл, звітність по країнах).

Комплексний перелік підстав для визначення господарських операцій контрольованого типу; новий перелік санкцій за порушення законодавства про трансфертне ціноутворення.

Четвертий етап (2021 – дотепер) – це адаптація до умов воєнного часу та відновлення після кризи.

Українське законодавство щодо трансфертного ціноутворення все ще розвивається, незважаючи на воєнний стан.

Специфічні положення Закону № 2970-IX від 20 березня 2023 року визначили критерії для ідентифікації відповідних сторін та змінили метод звітності з урахуванням воєнного стану.

Дійсно, відповідне законодавство про трансфертне ціноутворення в Україні тепер встановлено, що є статтею 39 Податкового кодексу, яка складається з кількох десятків підпунктів.

Воно доповнюється: підзаконними актами (зокрема: наказом Міністерства фінансів України про звіт про контрольовані операції), роз'ясненнями Державної податкової служби України та Міністерства фінансів, практикою адміністративних судів, а також міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування.

На нашу думку, варто окремо зупинитися на статті 39 Податкового кодексу України, яка є центральним елементом правового регулювання трансфертного ціноутворення [6].

Вона визначає критерії контрольованих операцій; методи визначення ринкових цін; обов'язки платників податків; повноваження контролюючих органів.

Контрольованими визнаються операції, які:

- здійснюються між пов'язаними особами;
- або між резидентом і нерезидентом;
- або з контрагентами з низькоподаткових юрисдикцій;
- перевищують встановлені вартісні критерії.

Основні обов'язки платника податків:

- подання звіту про контрольовані операції;
- підготовка документації з ТЦУ;
- зберігання економічного обґрунтування цін;
- надання інформації на запити ДПС.

Повноваження контролюючого органу:

- проведення перевірок;
- аналіз документації;
- застосування методів коригування цін;
- донарахування податкових зобов'язань.

Важливою особливістю є те, що стаття 39 поєднує матеріальні та процедурні норми, що ускладнює її застосування на практиці та потребує постійного тлумачення судовими органами [3].

Згідно зі статтею 39 Податкового кодексу України, контроль трансфертних цін здійснюється у випадках, коли операції:

- відбуваються між пов'язаними особами, резидентами та нерезидентами;
- перевищують граничний обсяг (на 2025 рік – понад 10 млн грн);
- здійснюються з контрагентами, зареєстрованими у низькоподаткових юрисдикціях.

Ключові елементи правового регулювання:

- Принцип «витягнутої руки» (п. 39.1 ПКУ) – базовий критерій визначення ринковості цін;
- Обов'язок подання звіту про контрольовані операції (до 1 жовтня року, що настає за звітним);

- Вимога до документації з ТЦУ, яка підтверджує відповідність цін ринковим умовам;
- Право контролюючого органу на проведення перевірок та самостійне коригування податкових зобов'язань.

Важливим здобутком останніх років стало те, що українська податкова служба запровадила ризик орієнтований підхід, за якого перевірки призначаються лише після глибокого аналітичного відбору операцій, що дійсно можуть містити ознаки заниження оподатковуваного прибутку. Такий підхід зменшує адміністративний тиск на сумлінний бізнес.

Проблемним аспектом застосування статті 39 ПКУ залишається складність визначення критеріїв зіставності операцій та недостатня деталізація механізмів оцінювання економічної доцільності господарських операцій.

На практиці це призводить до виникнення спорів між платниками податків та контролюючими органами щодо правильності вибору методу ТЦУ; джерел інформації; меж коригування податкових зобов'язань.

Крім того, значне адміністративне навантаження покладається на великий бізнес через необхідність підготовки значного обсягу документації.

2.2. Правовий механізм контролю за контрольованими операціями

Правовий механізм контролю контрольованих операцій в Україні є сукупністю правових засобів і процедур перевірки цін відповідно до принципу «вितягнутої руки».

Він складається з таких елементів: визначення суб'єктів і об'єктів контролю, процедур звітності та документації, перевірок і процедур взаємного узгодження.

Всі вони призначені для того, щоб дозволити людям і організаціям приймати рішення щодо контрольованих операцій.

Суб'єктами контролю є: Державна податкова служба України - орган, що здійснює контроль; платники податків, які здійснюють контрольовані операції.

Контроль за дотриманням правил ТЦУ в Україні здійснює Державна податкова служба України (ДПС). Для цього у структурі центрального апарату створено спеціальні підрозділи з питань трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування.

До функцій ДПС належать:

1. приймання та аналіз звітів про контрольовані операції [7];
2. відбір платників податків для перевірки;
3. проведення документальних перевірок з питань ТЦУ;
4. підготовка запитів до іноземних юрисдикцій у межах міжнародного обміну податковою інформацією;
5. узагальнення судової практики.

Згідно з даними, наведеними у книзі Кругляка і Курілова [4], щороку близько 1,5-2 тисячі платників податків звітують про контрольовані операції, а обсяг таких операцій сягає понад 1 трлн грн. При цьому кількість перевірок залишається невисокою – у середньому до 30 на рік, що підтверджує ефективність ризик-орієнтованої моделі контролю.

Згідно з підпунктом 14.1.159 Податкового кодексу України, пов'язаними особами визнаються особи, які відповідають одному або кільком критеріям, визначеним у Податковому кодексі.

Зокрема, це: юридична особа, яка прямо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи в розмірі 25% і більше; особи, що перебувають під контролем третьої особи; особа та члени сім'ї першого ступеня споріднення.

Об'єктом контролю є контрольована операція, яка відповідає критеріям, встановленим у статті 39.2 Податкового кодексу України.

Контрольованими операціями є: операції з пов'язаними нерезидентами (якщо загальний обсяг операцій перевищує 10 мільйонів гривень на рік); операції з нерезидентами, які є резидентами країн, що вважаються низькоподатковими юрисдикціями; нерезиденти, які не сплачують податок на прибуток або є платниками консолідованого податку групи; та операції з нерезидентами, організаційно-правова форма яких входить до відповідного переліку Міністерства фінансів.

Значною частиною звіту є Звіт про контрольовані операції, який подається до Державної податкової служби до 1 жовтня року, наступного за звітним.

У Звіті розкривається повна інформація про всі контрольовані операції: сторони, предмет операції, вартість, ціна та метод трансфертного ціноутворення.

Водночас платник податків зобов'язаний вести Документацію з трансфертного ціноутворення – обґрунтування відповідності цін принципу «витягнутої руки».

Документація не вимагається для подання разом зі Звітом, але вона повинна бути надана протягом 30 днів на запит Державної податкової служби.

Якщо річний дохід платника податків перевищує 50 мільярдів гривень і він є членом міжнародної групи компаній, він також зобов'язаний подати: звіт по країнах (CbCR); повідомлення про члена міжнародної групи компаній; глобальну документацію (майстер-файл).

Контроль за трансфертним ціноутворенням здійснюється через спеціальну перевірку - перевірку на відповідність принципу «витягнутої руки».

Максимальна тривалість такої перевірки становить 18 місяців (з можливістю продовження до 30 місяців).

Мінімальний термін повідомлення платника податків - 10 робочих днів до початку перевірки.

За результатами перевірки Державна податкова служба може здійснити додаткові нарахування податків за невідповідність ціни ринковому рівню.

Важливим інструментом для полегшення конфліктів інтересів є система АРА, де платник податків і Державна податкова служба можуть заздалегідь домовитися про процедуру встановлення ціни в контрольованій операції.

Стаття 39.18 Податкового кодексу України дозволяє можливість укладення Попередньої угоди про ціноутворення на максимальний термін 3 роки

2.3. Судова практика та проблеми правозастосування

У сфері трансфертного ціноутворення в Україні судова практика є відносно молодого – перші справи з'явилися приблизно у 2015–2016 роках.

Проте за кілька років вона дозріла, щоб виявити системні проблеми в правозастосуванні.

Наш аналіз рішень адміністративних судів дозволяє визначити кілька типів суперечностей.

По-перше, це суперечки щодо статусу пов'язаних осіб: платники податків та Державна податкова служба часто по-різному трактують критерії пов'язаності, встановлені підпунктом 14.1.159 Податкового кодексу України.

Це вирішується в суді формально-правовим шляхом, коли суди забезпечують, щоб ситуація відповідала хоча б одному з передбачених стандартів.

По-друге, суперечка щодо вибору методу трансфертного ціноутворення: платники податків віддають перевагу методу TNMM, тоді як Державна податкова служба стверджує, що метод CUP або інші методи є більш доречними.

По-третє, суперечки щодо кількості та адекватності документації. Систематичне вивчення діяльності Верховного Суду (зокрема, рішень Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду) дає нам можливість розрізнити багато різних правових позицій.

Зокрема, у справі № 826/4412/16 Касаційний адміністративний суд Верховного Суду розробив аналіз достатності документації з трансфертного ціноутворення, який дійшов висновку, що відсутність певних частин документації не обов'язково є доказом недостатності документації з трансфертного ціноутворення, якщо платник податків може продемонструвати ринковий характер цін іншими засобами.

Основними проблемами є кілька сфер правозастосування:

- 1) складність порівняльного аналізу через відсутність відкритих баз даних з подібними операціями між непов'язаними сторонами;
- 2) відсутність чітких критеріїв для встановлення порівнянності контрольованих та неконтрольованих операцій;
- 3) суб'єктивність заходів для визначення функцій, ризиків та активів;
- 4) проблема «подвійного оподаткування» без механізму кореляційного коригування для міжнародних операцій;
- 5) проблема трансфертного ціноутворення для нематеріальних активів з їхньою властивою унікальністю.

Особливу увагу слід приділити випадкам, коли накладено санкції за порушення законодавства про трансфертне ціноутворення.

Відповідно до статей 120.3 та 120.4 Податкового кодексу України, вони становитимуть штрафи за неподання звіту (від 1 до 3 відсотків від загальної суми контрольованих операцій), неподання документації (до 3 відсотків від загальної суми контрольованих операцій) та багато інших. Коли сам контролюючий орган допускає процесуальні порушення, суди часто знаходять, що накладення штрафів є неправомірним або принаймні незаконним.

За аналізом науковців, більшість спорів між платниками податків і контролюючими органами пов'язані з:

- визначенням порівнянних операцій;
- правильністю вибору методу визначення ринкової ціни;
- обґрунтованістю коригувань податкових зобов'язань.

Зокрема, у постанові Верховного Суду від 21.12.2021 р. у справі № 640/2913/19 наголошено, що обов'язок доведення невідповідності цін принципу «витягнутої руки» лежить на контролюючому органі, а всі сумніви тлумачаться на користь платника податків [9]. Ця позиція стала орієнтиром для подальшої практики.

Судова гілка влади відіграє стабілізуючу роль у сфері трансфертного ціноутворення, забезпечуючи баланс між фіскальними інтересами держави та правами бізнесу.

Таким чином, судова практика поступово формує прецедентне поле, що підвищує передбачуваність та правову визначеність у сфері ТЦУ.

Відсутність єдиної методології судового аналізу створює правову невизначеність і стримує розвиток партнерських відносин між бізнесом і ДПС.

Науковці вбачають кілька шляхів вирішення, зокрема, узагальнення практики Верховним Судом; створення офіційних оглядів судових рішень; формування єдиних методичних рекомендацій для суддів.

Це дозволить забезпечити стабільність правозастосування та зменшити кількість спорів.

Тому актуальною є ініціатива створення «податкового судового дайджесту», який би систематизував рішення Верховного Суду з питань ТЦУ та забезпечив єдине тлумачення норм. Це відповідає європейській практиці case digest та сприятиме підвищенню довіри платників податків до системи контролю.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Гармонізація українського законодавства зі стандартами OECD та BEPS

У зусиллях щодо європейської інтеграції гармонізація українського регулювання в сфері трансфертного ціноутворення з стандартами ОЕСР та BEPS зазначена серед цілей податкової реформи.

Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, а також зобов'язань перед МВФ та ОЕСР, Україна здійснює безперервний процес гармонізації свого законодавчого середовища з найкращими міжнародними практиками.

Рівень гармонізації між українським законодавством та ОЕСР вважається частковим. Попри більш ніж десятирічний досвід функціонування системи трансфертного ціноутворення в Україні, цей інститут залишається складним як для бізнесу, так і для органів податкового контролю. Згідно з аналітикою, основними проблемами залишаються:

1. Неповна гармонізація з міжнародними стандартами OECD – зокрема, щодо правил документації, підходів до аналізу ланцюгів створення вартості та визначення функціонального профілю компаній.
2. Недостатня деталізація процедурних аспектів перевірок: Податковий кодекс не завжди дає чіткі межі втручання податкового органу у розрахунок ціни, що породжує ризики суб'єктивного тлумачення.
3. Обмежений доступ до джерел зіставної інформації – в Україні досі відсутня єдина офіційна база порівняльних даних, подібна до тих, що функціонують у країнах ЄС.

4. Високий рівень адміністративного навантаження на платників податків, пов'язаний із підготовкою звітності про контрольовані операції та обґрунтуванням відповідності принципу «вितягнутої руки».

5. Проблеми практичного застосування концепції ділової мети, яку часто трактують формально, без урахування економічної логіки операцій.

Таким чином, не зважаючи на суттєвий розвиток нормативної бази, система трансфертного ціноутворення в Україні залишається складною та неоднозначною у практичному застосуванні.

Однією з ключових проблем є відсутність чітких математичних критеріїв визначення «ринковості», так звана проблема доказовості ринкової ціни. На практиці це призводить до різних трактувань одних і тих самих операцій, конфліктів між платниками та ДПС та відповідно судових спорів.

Іншою проблемою полягає в обмеженому доступі до інформації, адже Україна не має повноцінної державної бази порівняльних даних. Тому використовуються Orbis, Amadeus, TP Catalyst. Але доступ до них є платним і обмеженим.

Не менш важливою проблемою є високе адміністративне навантаження. В результаті платники податків змушені готувати складну документацію, проводити функціональний аналіз, підтверджувати рентабельність. Це особливо складно для середнього бізнесу [8].

Судова неоднорідність є ще однією проблемою, адже суди по-різному трактують порівняльність операцій, методи ТЦУ, обґрунтованість рішень ДПС.

Таким чином, система ТЦУ в Україні ще не досягла повної стабільності та потребує уніфікації підходів.

Головне завдання наступного етапу розвитку системи ТЦУ – перехід від формального контролю до ризик-орієнтованої, аналітичної моделі, що відповідає міжнародним практикам BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Україна приєдналася до Програми розширеної участі у BEPS (Inclusive Framework) у 2017 році, зобов'язавшись поступово імплементувати мінімальні стандарти цієї ініціативи.

Однак, рівень інтеграції положень BEPS до українського законодавства залишається фрагментарним. Наприклад:

- Дія 13 BEPS щодо триступеневої системи документації (локальний файл, майстер-файл і звіт у розрізі країн –CbCR) реалізована частково: Україна запровадила лише локальний файл і повідомлення, але повноцінний обмін звітами CbCR ще не функціонує.
- Дія 8-10 BEPS, що стосується розподілу прибутків відповідно до створеної цінності, поки що не повністю врахована в практиці ДПС.
- У рамках Дії 14 BEPS щодо вирішення податкових спорів Україна лише починає формувати механізм взаємного узгодження (MAP).

Варто наголосити, що гармонізація з OECD не повинна зводитися до буквального копіювання норм. Необхідно створити власну адаптовану модель, яка враховує специфіку українського бізнес-середовища, воєнний стан, обмеженість статистичних ресурсів і потребу у цифровізації контролю.

3.2. Цифровізація податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення

Цифровізація є одним з ключових трендів сучасного адміністрування у сфері ТЦУ. Вона охоплює як процеси збору та обробки даних, так і нові виклики, пов'язані з оподаткуванням цифрової економіки.

У сфері адміністрування ТЦУ цифрові технології відкривають значні можливості. По-перше, Big Data та аналітика ризиків: ДПС може використовувати масиви даних (фінансова звітність, митні дані, банківські транзакції) для виявлення ризикових платників та цільового спрямування перевірок. По-друге, електронна звітність: перехід до повністю електронної

форми подання Звіту про контрольовані операції та пов'язаної документації дозволяє прискорити обробку інформації та виявлення невідповідностей. По-третє, обмін інформацією: в рамках автоматичного обміну фінансовою інформацією (CRS/FATCA) та CbCR Україна отримує доступ до даних про діяльність вітчизняних компаній за кордоном.

В Україні вже впроваджено низку цифрових інструментів для адміністрування ТЦУ. Зокрема, запроваджено електронний кабінет платника, через який подається Звіт про контрольовані операції. ДПС реалізує проєкт автоматизованого ризик-аналізу, що дозволяє попередньо відсіювати платників з низьким ризиком і концентрувати ресурси на цільових перевірках.

Водночас цифрова економіка сама по собі є серйозним викликом для ТЦУ. Традиційні методи і принципи, розроблені для матеріальних товарів та послуг, погано адаптовані до цифрових бізнес-моделей: потокових сервісів, платформ, онлайн-реклами, хмарних послуг тощо. Відповідно до Дії 1 BEPS (Виклики цифрової економіки), OECD розробляє нові правила для оподаткування цифрових компаній, що мають суттєво вплинути і на ТЦУ.

Для вдосконалення цифрового виміру ТЦУ в Україні доцільно: по-перше, розробити спеціальні правила ТЦУ для цифрових операцій (онлайн-послуги, внутрішньогрупове використання даних, алгоритмів); по-друге, впровадити систему автоматичного аналізу поданих Звітів про контрольовані операції з використанням ризик-орієнтованих алгоритмів; по-третє, розробити відкриту базу даних порівнянних операцій, доступну платникам та їх консультантам.

3.3. Основні напрями вдосконалення правового регулювання трансфертного ціноутворення

На основі проведеного аналізу можна сформулювати комплекс пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання ТЦУ в Україні за кількома взаємопов'язаними напрямками.

Перший напрям – вдосконалення нормативно-правової бази. З огляду на надмірну деталізованість та нестабільність чинної редакції ст. 39 ПКУ, доцільно: провести системну кодифікацію норм про ТЦУ, усунувши внутрішні суперечності; чітко визначити порядок застосування методів та принципів вибору найприйнятнішого методу; деталізувати правила ТЦУ для окремих видів операцій (нематеріальні активи, фінансові операції, реструктуризація бізнесу); посилити норми щодо АРА, включаючи можливість укладення двосторонніх та багатосторонніх АРА.

Другий напрям – процедурне вдосконалення. Необхідно: переглянути строки проведення перевірок та надання відповідей на запити ДПС з урахуванням об'єктивної складності справ; чітко регламентувати процедуру взаємного узгодження (МАР) при виникненні спорів у контексті міжнародних договорів; вдосконалити стандарти документування, наблизивши їх до кращих міжнародних практик.

Третій напрям – вдосконалення санкційної системи. Діючі штрафи за порушення у сфері ТЦУ потребують перегляду з метою забезпечення їх пропорційності та превентивного характеру. Зокрема, доцільно диференціювати санкції залежно від ступеня вини платника (умисне ухилення проти технічного порушення), запровадити механізм добровільного виправлення порушень зі зменшеними санкціями.

Четвертий напрям – розбудова інституційної спроможності. Ефективне регулювання ТЦУ неможливе без належного кадрового та ресурсного забезпечення. Пропонується: розширити спеціалізований підрозділ ДПС з ТЦУ та підвищити кваліфікацію його співробітників; розробити методичні рекомендації ДПС щодо застосування окремих методів ТЦУ; налагодити регулярний міжнародний обмін досвідом із відповідними органами країн ЄС та OECD.

П'ятий напрям – підвищення правової визначеності. Однією з ключових проблем у сфері ТЦУ є непередбачуваність результатів перевірок та

правозастосовних рішень. Для її вирішення доцільно: запровадити практику видання ДПС роз'яснень щодо типових ситуацій у сфері ТЦУ (аналог private letter rulings); сформувати реєстр судових рішень у справах про ТЦУ з коментарями; розвинути механізми альтернативного вирішення спорів.

Реалізація зазначених напрямів дозволить наблизити українську систему ТЦУ до кращих міжнародних стандартів, підвищити ефективність захисту податкової бази та покращити бізнес-клімат в Україні за рахунок зменшення правової невизначеності.

Перспективна модель трансфертного ціноутворення в Україні має ґрунтуватися на таких принципах:

1. Прозорість – публічність методології та відкритість даних.
2. Ризик-орієнтованість – зосередження на великих операціях і групах підвищеного ризику.
3. Співпраця з платником податків – запровадження інституту попередніх угод про ціноутворення (APA).
4. Інтеграція з міжнародними системами обміну інформацією.
5. Цифрова аналітика – використання штучного інтелекту у перевірках та аналізі ринкових цін.
6. Освітня функція – систематичне навчання податківців і бізнесу, щоб ТЦУ перестало бути «страшним словом», а стало частиною культури податкової відповідальності.

ТЦУ – це мова довіри між бізнесом і державою, і лише через діалог, партнерство та прогнозованість регуляцій можна забезпечити сталий розвиток і зростання надходжень до бюджету [4].

У довгостроковій перспективі ТЦУ має трансформуватися з контрольного механізму у систему партнерського податкового адміністрування.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження встановлено, що інститут трансфертного ціноутворення (ТЦУ) посідає ключове місце в сучасній системі податкового контролю України. Його запровадження у 2013 році стало важливим етапом інтеграції національного податкового законодавства у світову систему фінансового моніторингу, спрямовану на боротьбу з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутків у низькоподаткові юрисдикції.

Трансфертне ціноутворення в Україні поступово еволюціонує у сучасну аналітичну систему податкового контролю, яка відповідає міжнародним стандартам та вимогам глобальної економіки.

Дослідження показало, що основною метою правового регулювання ТЦУ є забезпечення відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки», а отже – запобігання штучному перерозподілу прибутків між пов'язаними особами.

Водночас аналіз нормативних актів, судової практики та монографічних праць довів, що механізм ТЦУ в Україні перебуває у стані постійного вдосконалення.

На основі опрацьованих матеріалів можна зробити такі узагальнені висновки:

За результатами проведеного дослідження можна сформулювати такі висновки.

1. Трансфертне ціноутворення є комплексним економіко-правовим явищем, що охоплює ціноутворення у господарських операціях між пов'язаними особами. Фундаментальним принципом ТЦУ є принцип «вितягнутої руки» (arm's length principle), відповідно до якого умови контрольованих операцій мають відповідати тим, що склалися б між незалежними особами в аналогічних обставинах.

2. Методологія ТЦУ включає п'ять основних методів: CUP, RPM, CPM, TNMM та PSM. Вибір методу залежить від конкретних обставин операції та результатів функціонального аналізу. Пріоритет надається методу, що забезпечує найвищий рівень порівнянності з аналогічними операціями між незалежними особами.

3. Міжнародне регулювання ТЦУ формується під впливом OECD та плану дій BEPS. Ключовими документами є Настанови OECD щодо ТЦУ (2022 р.) та 15 дій BEPS, що спрямовані на протидію розмиванню бази оподаткування та переміщенню прибутків.

4. Законодавство України у сфері ТЦУ сформувалося у 2013 р. та пройшло кілька етапів реформування. На сьогодні основним нормативним актом є ст. 39 ПКУ, яка закріплює принцип «витягнутої руки», встановлює критерії контрольованих операцій, методи ТЦУ, вимоги до документації та порядок здійснення контролю.

5. Правовий механізм контролю контрольованих операцій включає: обов'язкову звітність (Звіт про контрольовані операції), ведення документації, спеціальну перевірку та механізм попереднього узгодження цін (APA). Для великих платників запроваджено трирівневу документацію, включаючи СьСР.

6. Аналіз судової практики виявив ряд системних проблем: складність порівняльного аналізу, відсутність чітких критеріїв порівнянності, суб'єктивізм оцінок, проблеми подвійного оподаткування та особлива складність ТЦУ нематеріальних активів.

7. Перспективи вдосконалення системи ТЦУ в Україні охоплюють кілька напрямів: гармонізацію зі стандартами OECD та BEPS (включаючи Pillar Two), цифровізацію адміністрування, вдосконалення нормативно-правової бази та процедур, перегляд санкційної системи, розбудову інституційної спроможності та підвищення правової визначеності.

Реалізація запропонованих заходів сприятиме наближенню вітчизняного регулювання ТЦУ до кращих міжнародних практик, підвищенню ефективності захисту податкової бази та покращенню бізнес-клімату в Україні, що є особливо важливим в умовах повоєнного відновлення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білик Д. М. Трансфертне ціноутворення: проблеми правозастосування в Україні // Юридичний науковий електронний журнал. – 2024.
2. Вишневська О.А. Контроль за трансфертним ціноутворенням: зарубіжний досвід та уроки для України. Фінанси, облік і аудит. 2023. Вип. 1. С. 20–33.
3. Воронова Л. К. Фінансове право України. – Київ: Юрінком Інтер, 2021.
4. Касьяненко Л.М. Процесуальне право у сфері оподаткування: монографія. Ірпінь: Університет ДПС України, 2023. 312 с.
5. Коваленко О.В. Правові механізми протидії розмиванню бази оподаткування в Україні в контексті стандартів BEPS. Право та суспільство. 2023. № 2. С. 112–120.
6. Крисоватий А. І., Кізима Т. О. Податкове регулювання міжнародних операцій. – Тернопіль: ЗУНУ, 2021.
7. Кругляк В. В., Курілов Є. А. Трансфертне ціноутворення в Україні: 10 років. – Київ: EUCON, 2023. – 412 с.
8. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2022. 536 с.
9. Пасічник В.М. Гармонізація законодавства України у сфері трансфертного ціноутворення з міжнародними стандартами. Підприємництво, господарство і право. 2024. № 1. С. 143–150.
10. Попова Л.В., Петрова В.Ю. Методи трансфертного ціноутворення в практиці вітчизняних підприємств. Економіка та держава. 2022. № 9. С. 65–71.
11. Рева Д.М. Трансфертне ціноутворення: практичний посібник. Київ: ДПС України, 2023. 284 с.
12. Савченко В.Г. Цифровізація податкового контролю: виклики та перспективи. Вісник Університету ДПС України. 2023. № 1. С. 34–45.

- 13.Тимченко О.М., Гуня В.О. Трансфертне ціноутворення в системі міжнародного оподаткування. Фінанси України. 2022. № 3. С. 47–62.
- 14.Чернадчук Д.В. Судовий захист прав платників податків у сфері ТЦУ: аналіз практики Верховного Суду. Право і суспільство. 2023. № 4. С. 88–97.
- 15.Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 16.Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII. Відомості Верховної Ради. 2015. № 13. Ст. 85.
- 17.Про затвердження Порядку складання звіту про контрольовані операції : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2016 № 8.
- 18.Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16>.
- 19.Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : Закон України від 02.04.2019 № 2692-VIII. Відомості Верховної Ради. 2019. № 18. Ст. 78.
- 20.Рішення Верховного Суду від 14.03.2023 у справі № 826/3152/19 (щодо застосування принципу «витягнутої руки»).
- 21.Щодо підготовки документації з трансфертного ціноутворення : Лист ДПС України від 15.04.2024 № 2123/ІПК/99-00-21-02-02-06.
- 22.Baistrocchi E. (ed.) A Global Analysis of Tax Treaty Disputes. Vol. 1–2. Cambridge University Press, 2017.
- 23.Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Inclusive Framework. OECD, 2024.

24. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. EUCON Legal Group. Аналітичний звіт «10 років трансфертного ціноутворення в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://euconlaw.com/>
25. OECD Report, 2024.
26. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.
27. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.
28. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. – OECD Publishing, 2021.
29. Rosenbloom H.D. The David R. Tillinghast Lecture: International Tax Arbitrage and the International Tax System. Tax Law Review. 2000. Vol. 53. P. 137–166.
30. Матеріали практики: Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 05.06.2023 у справі № 826/4412/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua>.
31. Державна податкова служба України. Офіційний сайт: <https://tax.gov.ua>