

*Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2026. № 3.
ISSN 2307-2105*



Copyright © The Author(s). This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.3.90>

УДК 336.227.2.025

T. B. Tychak,

к. е. н., доцент, доцент кафедри адміністрування податків,

Державний податковий університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4696-924X>

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ ІНІЦІАТИВ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

T. Tychak,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor Department of Tax Administration, State Tax University

IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL INITIATIVES TO COMBAT TAX EVASION IN UKRAINE

У статті досліджено вітчизняну практику імплементації міжнародних ініціатив по боротьбі з ухиленням від сплати податків. Висвітлено, які заходи у фіскальній політиці щодо боротьби з офшорами було вжито до запровадження плану BEPS. Детально розглянуто заходи плану BEPS до якого Україна приєдналась у 2017 році, взявши на себе зобов'язання щодо виконання мінімального стандарту. У статті проаналізовано роль Департаменту з трансфертного ціноутворення в реалізації міжнародних ініціатив з протидії

ухиленню від сплати податків. Висвітлено, що у результаті реалізації 13 пункту плану BEPS, Міністерство фінансів України затвердило нову трирівневу структуру звітності з трансфертного ціноутворення. Окреслено етапність та зміст двох компонент плану BEPS 2: Pillar 1 та Pillar 2. Pillar 1 ініціює реформу системи глобального оподаткування, спрямовану на діяльність транснаціональних корпорацій у цифровій економіці. Pillar 2 передбачає встановлення глобальної мінімальної ефективної ставки податку на прибуток міжнародних корпорацій у розмірі 15 %. Як логічне продовження правил Pillar 2 розглядається ініціатива Європейської Комісії – BEFIT, яка орієнтована на запровадження уніфікованої системи корпоративного оподаткування в межах ЄС. У підсумку висвітлено ймовірні наслідки і ризики розширеного запровадження міжнародних ініціатив протидії ухиленню від сплати податків для України.

The article examines domestic practices in implementing international initiatives to combat tax evasion. It highlights the fiscal policy measures taken against offshore jurisdictions prior to the introduction of the BEPS Action Plan. The study provides a detailed analysis of the BEPS actions, which Ukraine joined in 2017 by committing to the implementation of the minimum standard. The content of the BEPS minimum standard is disclosed, consisting of four steps: Actions 5, 6, 13, and 14. Within the BEPS plan, significant emphasis is placed on transfer pricing issues (covering 4 out of 15 points). Consequently, the article analyzes the role of the Transfer Pricing Department in implementing international initiatives to counter tax evasion. Within its functional scope, the Department monitors compliance with tax legislation regarding transfer pricing, controlled foreign companies (CFCs), taxation of non-resident income, the activities of non-residents, and their representative offices (permanent establishments), among others. It is noted that as a result of implementing Action 13 of the BEPS plan, the Ministry of Finance of Ukraine approved a new three-tier transfer pricing reporting structure, which, in addition to the report on controlled transactions, includes the Local File, Master File, and Country-by-Country Report. The article

outlines the stages and content of the two components of the BEPS 2.0 plan: Pillar 1 and Pillar 2. Pillar 1 initiates a reform of the global taxation system aimed at the activities of multinational corporations in the digital economy whose global turnover exceeds €20 billion. Pillar 2 provides for the establishment of a global minimum effective corporate income tax rate of 15% for international corporations with an annual turnover exceeding €750 million. The European Commission's BEFIT initiative, which focuses on introducing a unified corporate tax system within the EU, is considered a logical continuation of the Pillar 2 rules. In conclusion, the article highlights the potential consequences and risks for Ukraine regarding the expanded implementation of international initiatives to combat tax evasion.

Ключові слова: *план BEPS, Pillar 1, Pillar 2, трансфертне ціноутворення, конвенція про подвійне оподаткування, транснаціональні корпорації.*

Keywords: *BEPS plan, Pillar one, Pillar two, transfer pricing, double taxation convention, multinational corporations.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Характерними особливостями економіки XXI століття є те, що фірми можуть бути активно залучені в економічне життя великої кількості юрисдикцій без фізичної присутності, а нові нематеріальні фактори вартості продукції і послуг стають все більш вагомими. ОЕСР зазначає, що «в епоху цифрових технологій розподіл прав із оподаткування більше не може бути обмежено виключно шляхом врахування фізичної присутності. Сьогоднішні правила, що існують з 1920-х років, більше не є достатніми для забезпечення справедливого розподілу прав із оподаткування у глобалізованому світі».

У 2026 році світова фінансова архітектура зазнає найбільш масштабної трансформації за останнє століття. Глобалізаційні виклики, як то експансія цифрової економіки, тотальна токенизація активів та динамічність капіталу

змушують держави докорінно переглядати підходи до оподаткування. Традиційні схеми мінімізації податкового навантаження корпорацій наразі намагаються нівелювати жорстким міжнародним контролем та системною боротьбою з офшорними юрисдикціями.

Україна взяла курс на деофшоризацію, коли зобов'язалася запровадити мінімальний стандарт плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), розроблений ОЕСР. Для цього була ратифікована Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, для протидії розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутку з-під оподаткування (Multilateral Convention; MLI Конвенція). Також був ухвалений Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX [9]. Проте міжнародні ініціативи щодо протидії ухиленню від оподаткування та розмиванню податкової бази не обмежились планом BEPS. План BEPS 1 доповнив BEPS 2, ключовими компонентами якого стали Pillar 1 та Pillar 2.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням податкової проблематики в контексті приєднання до плану BEPS, Pillar 1 та Pillar 2, механізмів боротьби з ерозією податкової бази та протидії переміщенням прибутків у низькоподаткові юрисдикції присвятили свої дослідження численні вітчизняні вчені та практики. Зокрема К.В. Клименко, Н.М. Ухналь здійснюють оцінку особливостей імплементації Pillar Two в Україні та світі в контексті сучасних фінансово-економічних викликів [6]. Г. Л. Лоскоріх, О. Ф. Перчі аналізують міжнародні податкові ініціативи Pillar 1 та Pillar 2, зокрема їх значення для податкової та бюджетної політики України [7]. О. Базов розглядає вплив Багатосторонньої конвенції (MLI) на міжнародні стандарти трансфертного ціноутворення фокусуючись на імплементації кроків 14 та 15 Плану BEPS [3].

Вагоме науково-практичне значення для формування механізмів протидії агресивному податковому плануванню мають напрацювання

практиків [1], [4], [5] та провідних консалтингових компаній, зокрема, Deloitte щодо особливостей багатосторонньої конвенції в рамках виконання плану BEPS [2].

В той же час, незважаючи на численні наукові дослідження, така проблема як реалізація заходів щодо ухилення від оподаткування в умовах глобальної економіки та євроінтеграції ще не повною мірою досліджена і потребує подальшого вивчення. Запровадження передового зарубіжного досвіду із метою побудови ефективної податкової системи особливо актуально в умовах кризових процесів викликаних воєнним станом в Україні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження та аналіз практики імплементації міжнародних ініціатив по боротьбі з ухиленням від сплати податків з точки зору його впливу на розвиток податкової системи України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінки ОЕСР свідчать про річні втрати від 4% до 10% світового податку на прибуток підприємств, тобто 100-240 млрд доларів щорічно [4]. Такі втрати виникають внаслідок різних причин, серед яких можна зазначити агресивне податкове планування, особливості внутрішніх податкових правил, відсутність прозорості та координації між податковими адміністраціями, несприятливі системи оподаткування різних країн тощо. Активне використання офшорів і масштабні зловживання по мінімізації податків змусили світове товариство вживати заходів щодо протидії цьому, адже схеми ухилення від податків й податкові махінації неможливо подолати поодинокими зусиллями кожної країни. Великий вклад у цей процес внесла Організація економічного співробітництва та розвитку (далі ОЕСР). Ще в 1977 році з метою усунення подвійного оподаткування була розроблена модельна конвенція ОЕСР з подвійного оподаткування. Згодом у 1988 році за ініціативи ОЕСР була укладена багатостороння конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах щодо протидії шкідливій податковій практиці. Мета

конвенції – виявлення юрисдикцій, які некоректно переманювали до себе бізнесменів з країн з високим рівнем оподаткування [5].

Під егідою держав G20 та ОЕСР було розпочато масштабний міжнародний рух до обмеження й усунення агресивного податкового планування. З огляду на це рішення, у 2012 році лідери країн G20 звернулися до фахівців ОЕСР з проханням розробити план дій з вирішення проблем розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування. А вже у 2013 році ОЕСР представила свій перший звіт із цієї проблематики й запропонувала «План дій щодо розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування» (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) або скорочено: «План BEPS» [5].

На офіційному веб-сайті ОЕСР наведено основні заходи плану BEPS, котрі систематизовані та коротко охарактеризовані у Табл.1.

Таблиця 1. Ключові заходи плану BEPS*

Крок 1. Врегулювання питань оподаткування цифрової економіки		
«Узгодження» Мета: Уніфікація міжнародного корпоративного оподаткування	«Суть операцій» Мета: Узгодження оподаткування та фактичної діяльності суб'єкта господарювання	«Прозорість» Мета: Визначеність та передбачуваність податкових наслідків
Крок 2. Усунення відмінностей в оподаткуванні «гібридних» інструментів	Крок 6. Запобігання зловживанням при застосуванні двосторонніх податкових угод	Крок 11. Збір та аналіз інформації про розмивання податкової бази та виведення прибутків (BEPS)
Крок 3. Посилення правил контрольованих іноземних компаній (КІК)	Крок 7. Недопущення штучного уникнення статусу постійного представництва	Крок 12. Розкриття інформації про методи агресивного податкового планування
Крок 4. Обмеження надмірного нарахування витрат по фінансовим інструментам	<i>Кроки 8-10. Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення</i> Крок 8. Нематеріальні активи (НМА)	Крок 13. Рекомендації по документації з ТЦ та розкриття інформації в розрізі країн (CbC)
Крок 5. Вдосконалення заходів по боротьбі з агресивними податковими режимами + NEXUS	Крок 9. Ризики та капітал Крок 10. Інші угоди з високими ризиками	Крок 14. Вдосконалення механізмів вирішення спорів
	Крок 15. Розробка багатостороннього інструменту	

*Джерело: складено автором за даними компанії Deloitte [2]

Заходи плану BEPS умовно можна розділити по трьох напрямках: 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.

З 1 січня 2017 року Україна офіційно приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР й взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири кроки із п'ятнадцяти запропонованих. Україна приєдналася до Плану дій BEPS, взявши на себе зобов'язання щодо виконання мінімального стандарту – кроки 5, 6, 13 та 14. План BEPS передбачає набір рішень щодо подолання перекосів в оподаткуванні, котрими користуються платники податків за підтримки низько податкових держав з огляду на недосконалість двосторонніх конвенцій. Це відоме трансфертне ціноутворення, до якого план BEPS вносить певні вдосконалення. Також це поки що недостатньо відомі інструменти оподаткування цифрової економіки, які починають запроваджувати на Заході як «другу хвилю» BEPS. Важливе місце в плані посідають рішення проти зловживань двосторонніми конвенціями про уникнення подвійного оподаткування, у т. ч. тест основної мети (PPT). Важливу роль тут відіграє конвенція MLI, як процедури, які дають змогу полегшити впровадження або застосування цих рішень.

Варто наголосити, що сам по собі план BEPS за своєю формою не є безпосереднім юридичним інструментом врегулювання відносин щодо протидії агресивному податковому плануванню, оскільки не затверджений як нормативний акт або міжнародний договір. План BEPS швидше розглядається як «дорожня карта», тому реалізація визначених ним заходів потребує чіткої правової регламентації, й такі кроки проводяться як на міжнародному, так і на національному рівнях.

До запровадження плану BEPS Україна також вживала заходи щодо боротьби з офшорами (Табл. 2).

Таблиця 2. Імплементация заходів по боротьбі з офшорами в Україні*

Заходи	Степінь імплементации
Модельна конвенція ОЕСР по подвійному оподаткуванню	Україна не є членом ОЕСР, тому не приєдналася до цієї конвенції. Проте на основі цієї Конвенції укладена переважна більшість діючих двосторонніх міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування.
Ініціатива ОЕСР щодо протидії шкідливій податковій практиці	Україна в ОЕСР не входить, не є офшором, тому таких договорів із офшорами та країнами ОЕСР у неї немає.
Багатостороння конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах	Україна приєдналася до Конвенції у 2004 році. Конвенція набула чинності у 2009 році. У 2013 році Україна приєдналася до Глобального форуму з прозорості і обміну інформацією для податкових цілей у рамках ОЕСР та зобов'язалася дотримуватися міжнародних стандартів прозорості.
Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення	В Україні введені правила трансфертного ціноутворення
Впровадження Єдиного Стандарту Звітності (стандарту CRS) та міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією	Перша спільна програма України з представниками ОЕСР з впровадження міжнародних стандартів щодо обміну інформацією та заходів BEPS була започаткована у 2017 році.
Міжнародний автоматичний обмін інформацією про бенефіціарних власників компаній та бенефіціарів трастів	У 2014 році в Україні прийнято пакет законів про обов'язкове розкриття бенефіціарних власників юридичних осіб із метою підвищення прозорості інформації про структуру власності суб'єктів господарювання.

*Джерело: складено автором за даними [5]

Ключовим стрейкхолдером реалізації плану BEPS на операційному рівні є Департамент трансфертного ціноутворення (ТЦУ) ДПС України. В Україні правила трансфертного ціноутворення вступили в силу з вересня 2013 року (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення») [10]. Даним законом були започатковані базові правила щодо визначення контрольованих операцій, методи та принцип «витагнутої руки» тощо.

У межах свого функціоналу Департамент здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення, контрольованих іноземних компаній, оподаткування доходів

нерезидентів, діяльності нерезидентів, представництв (постійних представництв) нерезидентів та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС. З моменту запровадження в Україні контролю за трансфертним ціноутворенням Департаментом щороку прийнято і опрацьовано близько 24 тис. звітів по контрольованим операціям (Рис.1)

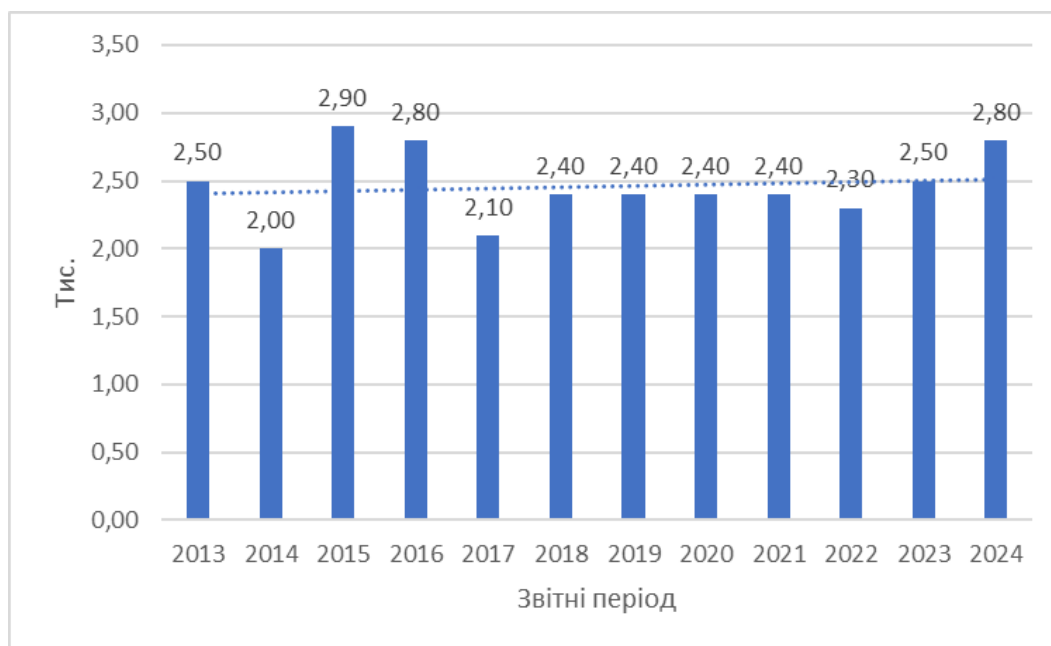


Рис.1. Динаміка подання звітів по контрольованих операціях, тис.*

**Джерело: складено автором за даними [11]*

Результат роботи Департаменту ТЦУ: протягом 2015 – 2025 років 1,6 тис. суб'єктів господарювання подали уточнюючі декларації (3,8 тис. додатків ТЦ) і збільшили об'єкт оподаткування на 49,5 млрд. грн, що привело до нарахування 4,6 млрд. грн податку на прибуток підприємств та зменшення збитків на 21,3 млрд. гривень. Лише протягом 2020-2025 років у результаті самостійного коригування платниками податків контрольованих операцій було донараховано 35 млрд. грн., з них 11,1 млрд. грн. протягом 2020-2021 років, 23,9 млрд. грн протягом 2022-2025 років [11]. Завдяки внесенню змін до Податкового кодексу України у частині розширення поняття «дивідендів» (які почали діяти з 01.01.2021) та проведеної

роз'яснювальній роботі з платниками податків додатково сплачено до бюджету 287 млн. грн податку з доходів нерезидентів («конструктивні дивіденди»).

У плані BEPS безпосередньо питанням трансфертного ціноутворення присвячено 4 з 15 пунктів. Зокрема 8 – трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи; 9 – трансфертне ціноутворення: ризики і капітал; 10 – трансфертне ціноутворення: операції з підвищеним ризиком; 13 – підготовка документації з трансфертного ціноутворення. Під час виконання пункту 13 плану BEPS були прийняті зміни до Податкового кодексу, які стосуються правил трансфертного ціноутворення, через Закон 466-IX [9], який діє з травня 2020 року, та Закон 1117-IX [8], який діє з 1 січня 2021 року. У результаті, Міністерство фінансів України затвердило нову трирівневу структуру звітності з трансфертного ціноутворення, яка охоплює наступний пакет документів на додачу до звіту про контрольовані операції:

1. Local File — локальна документація з трансфертного ціноутворення, яка містить дані про особу, яка є стороною контрольованої операції та пов'язаних осіб платника податків.
2. Master File — глобальна документація – документи та матеріали, які подаються платником податків, який входить до складу міжнародної групи компаній, річний дохід якої дорівнює або перевищує еквівалент 50 млн. євро.
3. Country-by-Country Report (Звіт у розрізі країн) — форма звіту для міжнародної групи компаній, сумарний дохід якої за один фінансовий рік перевищує еквівалент у 750 млн євро.

Звіт у розрізі країн є уніфікованим стандартом, затвердженим ОЕСР й запровадженим у більш ніж 82 країнах світу. Вперше трирівнева документація з трансфертного ціноутворення застосовувалася до 2021 фінансового року. Отже, платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції та входять до міжнародної групи компаній (МГК), зобов'язані разом із звітом про контрольовані операції подати повідомлення

про участь у міжнародній групі компаній. За 2024 рік повідомлення про участь у МГК подали 1700 платника податків. З них 82% входять до складу МГК, 18% не входять (здійснювали контрольовані операції). «Основними державами податкового резиденства материнських компаній міжнародної групи компаній є Республіка Кіпр – 20%, Федеративна Республіка Німеччина – 10%, Сполучені Штати Америки – 12%, Французька Республіка – 5%; Швейцарська Конфедерація, Україна, Республіка Австрія – по 4%, Нідерланди – 3%, Велика Британія – 4%, Польща – 3% та інші країни світу – 31%» [11]. Крім того, у 2022 Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн (МСАА СбС), що зобов'язує великі українські компанії (з доходом понад 750 млн євро) подавати звіти СбС Reports та обмінюватися даними з податковими службами інших країн-учасниць. Податкова служба України, в свою чергу, отримує таку інформацію про українські компанії, які мають «материнські» компанії в інших країнах-учасницях МСАА.

Заходи плану BEPS покликані забезпечити приведення у відповідність податкових систем до сучасних економічних викликів. В епоху цифрових технологій, за допомогою яких створюється велика частка світового ВВП, неабиякої актуальності набуває реалізація кроку 1 плану BEPS, заходи якого мають на меті вирішити проблеми цифрової економіки. Наразі національні податкові системи не повністю адаптовані до можливостей оподаткування цифрової економіки. Здійснюючи діяльність і отримуючи дохід по всьому світу без фізичної присутності у країнах, де такий дохід отримується, компанії не сплачують податків.

ОЕСР розглядала це проблемне питання у дії 1 Плану BEPS. Проте на відміну від успіхів у реалізації інших заходів протидії розмиванню податкової бази, експерти ОЕСР не знайшли узгоджених рішень щодо комплексного вирішення викликів діджиталізації. Так сталося, зокрема, через конкурентні позиції багатьох держав щодо часток «цифрового податку», які мали би бути розподілені між різними країнами. Ряд країн (Франція, Індія,

Австралія) самостійно ввели прямі або непрямі податки для цифрового бізнесу, опираючись основним чином на концепцію цифрового постійного представництва. Однак такі заходи всіх питань не вирішили [1]. Прогрес у розв'язанні спірних питань настав тільки в червні 2019 року, коли пропозиції ОЕСР щодо оподаткування сфери цифрової економіки було підтримано міністрами фінансів G20. Уже восени 2019 року ОЕСР презентувала світовій спільноті узгоджені пропозиції щодо подальшої реформи міжнародного оподаткування, за якою закріпилася назва Плану дій BEPS 2.0. План дій BEPS 2.0 містить дві компоненти: Pillar One та Pillar Two. На Рис. 2 відображені концептуальні особливості цих двох компонент реформи системи глобального оподаткування.

Pillar 1 окреслює реформу системи глобального оподаткування, спрямовану на транснаціональні корпорації (ТНК) 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 ТНК, 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» [7].

«Pillar 2 передбачає встановлення глобальної мінімальної ефективної ставки податку на прибуток міжнародних корпорацій у розмірі 15 %, що суттєво обмежує можливості міжнародного податкового планування та переміщення прибутків до юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування. Другий компонент ОЕСР спрямований на те, щоб багатонаціональні підприємства, чий глобальні доходи перевищують 750 млн євро (відповідно до Кроку 13 BEPS) і які мають материнську або дочірню компанію в країні ЄС, сплачували мінімальну ефективну ставку податку на доходи, отримані в кожній юрисдикції, де вони працюють» [6].

ЄС став першим великим блоком, який зробив Pillar 2 обов'язковим для всіх членів через спеціальну Директиву. Більшість країн ЄС впровадили правила IIR (правило включення доходу) з 2024 року, а UTPR (правило про недооподатковані прибутки) — з 2025 року. Лідерами щодо запровадження Pillar 2 стали Німеччина, Франція, Італія, Нідерланди, Ірландія, Люксембург, Бельгія, Австрія, Чехія, Данія, Фінляндія, Швеція та інші. Країни з низькими ставками корпоративного податку (наприклад, Ірландія) були змушені адаптувати свою систему, щоб не втратити податкові надходження на користь інших держав.

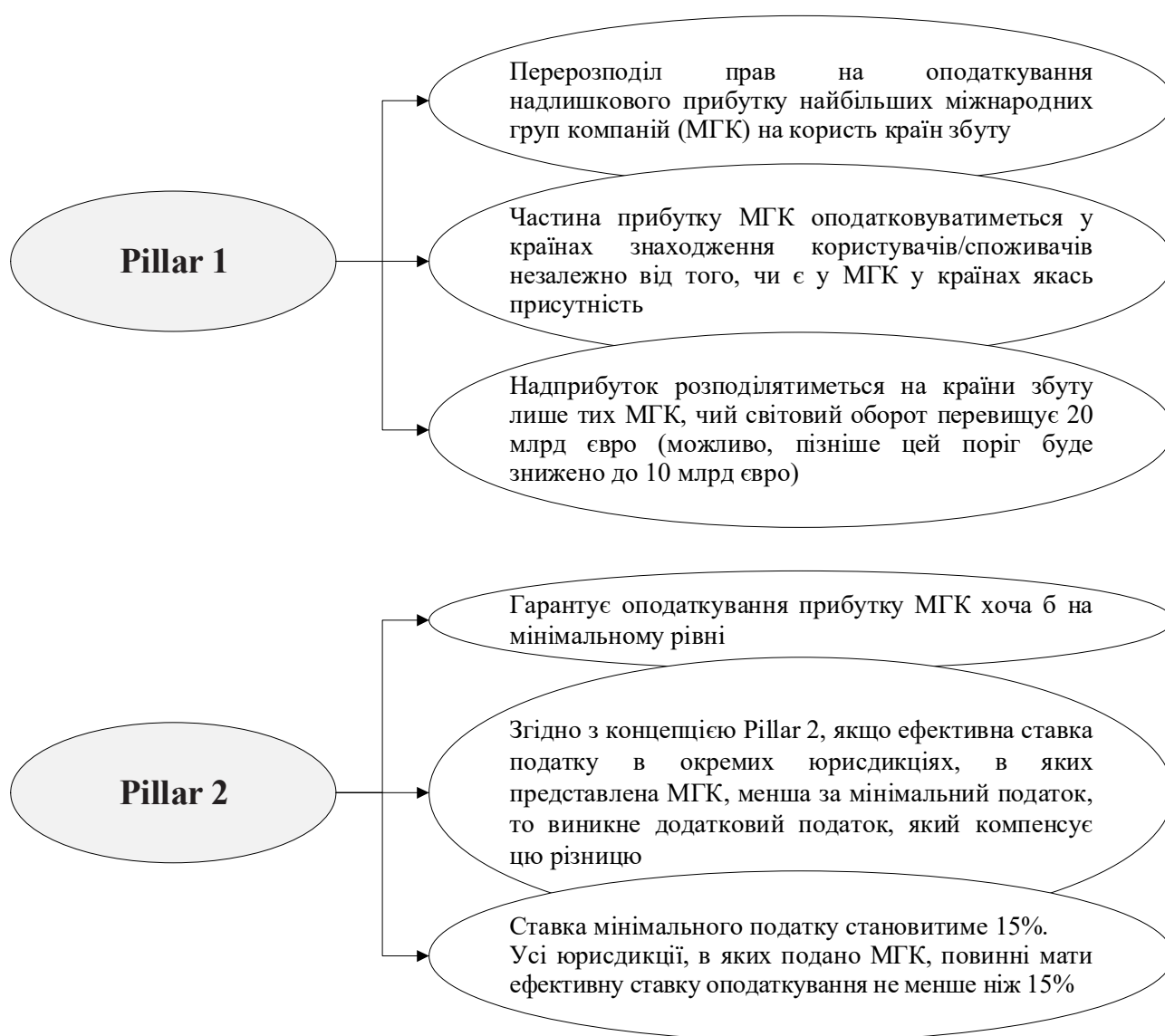


Рис. 2. Зміст Pillar 1 та Pillar 2

Джерело: складено автором за даними [6]

За всіма ознаками, український законодавець має намір запровадити не лише мінімальний стандарт, а й ширший спектр заходів плану BEPS. На підтвердження цієї стратегії українським парламентом 16.01.2020 року було ухвалено доповнення до закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [9]. Крім мінімального стандарту BEPS, ним передбачається вжиття додаткових заходів: оподаткування контрольованих іноземних компаній (крок 3), обмеження витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами (крок 4), запобігання уникненню статусу постійного представництва і оподаткування постійних представництв (Крок 7); контролю за трансфертним ціноутворенням (Кроки 8-10).

Також, у рамках реалізації кроку 13 плану BEPS, що входить до мінімального пакету, для МГК запроваджені додаткові вимоги для документації із трансфертного ціноутворення, які зобов'язані подавати додатково глобальну документацію (master file), а також звіт у розрізі країн (country-by-country reporting). Передбачається запровадження обмежень при застосуванні угод про уникнення подвійного оподаткування. Також при здійсненні контрольованих операцій закріплено такі доктрини, як реальності господарської операції (коли з метою оподаткування не будуть братися до уваги документи, якщо господарська операція фактично не відбулася); як превалювання сутності над формою (коли зміст господарської операції не відповідає формальним положенням договору); наявності ділової мети (для цілей оподаткування господарська операція буде оцінюватися на предмет наявності економічного обґрунтування, операція не буде враховуватися, якщо метою її здійснення було лише отримання податкових вигод). «Впровадження Pillar 2 визначено як пріоритетний напрям у Національній стратегії доходів 2024-2030, затвердженій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р» [13].

Процес боротьби з ухиленням від сплати податків пройшов еволюційні етапи від повної свободи використання офшорів до суворого глобального контролю, що відображено на Рис. 3.

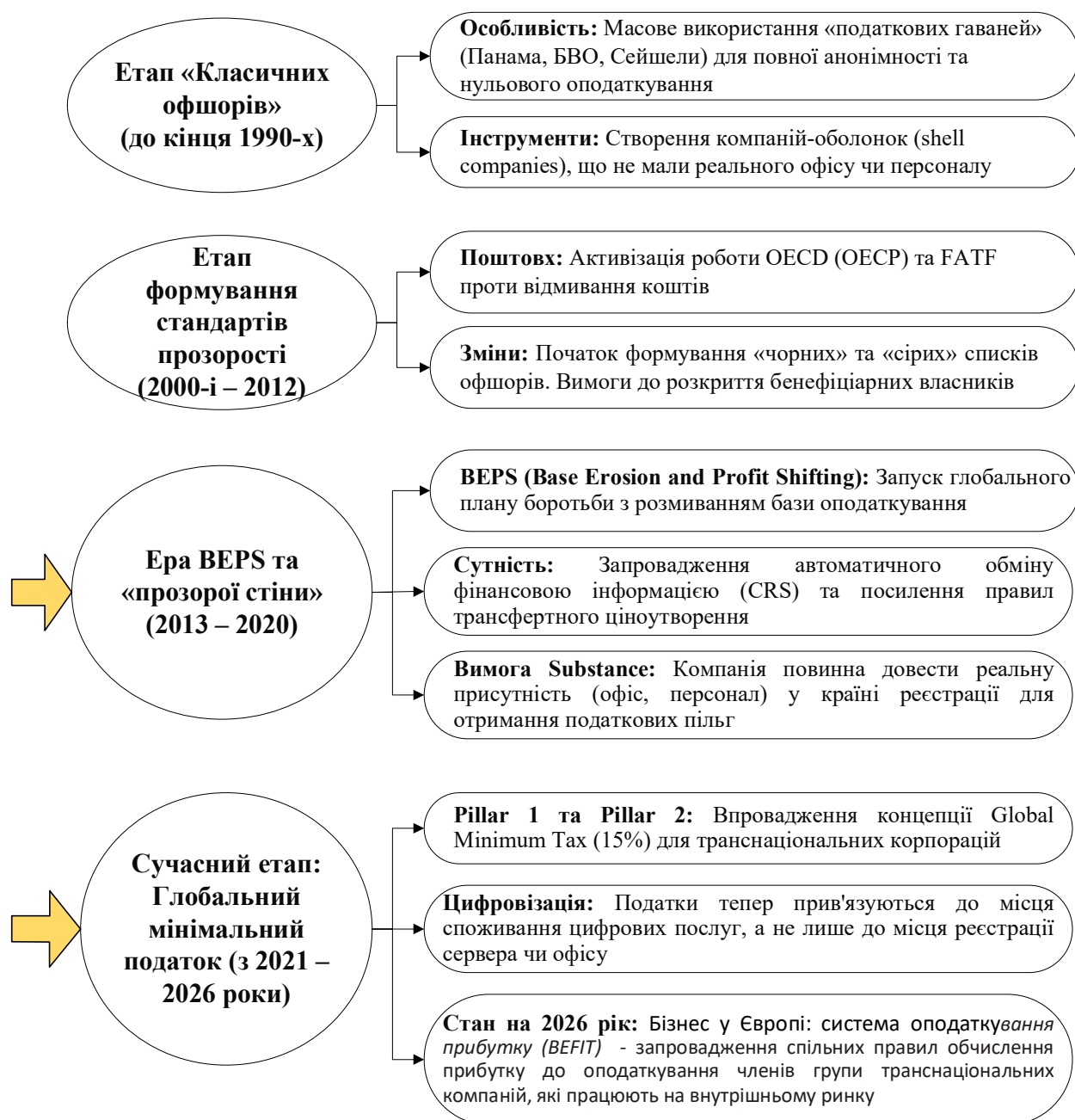


Рис. 3. Еволюція етапів боротьби з ухиленням від сплати податків

Джерело: побудовано автором

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

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.

Можемо виділити як позитивні, так і неоднозначні моменти, оцінюючи наслідки для України запровадження таких нововведень. З одного боку Україна повинна боротися із зловживаннями у податковій сфері через штучне зменшення бази оподаткування, як і весь цивілізований світ. Запровадження загальноприйнятих у світі правил гри покращить імідж України серед іноземних партнерів. В кінці-кінців, держава зобов'язана забезпечити справедливе оподаткування для всіх суб'єктів господарювання, в іншому разі страждають інтереси добросовісних платників.

З іншого боку, запровадження складних та жорстких правил BEPS буде створювати певні ризики. Перш за все, податкові органи отримають новий широкий інструментарій, що може загрожувати певними зловживаннями з їх боку, особливо в умовах кризових процесів, коли виникає нагальна потреба у фінансових ресурсах. Також нові правила значно ускладнять життя платникам податків, оскільки складнішим стане адміністрування податків, зокрема податку на прибуток. У цілому виникне ефект додаткових витрат платників податків.

Як зазначає О. Базов, «план дій BEPS та MLI-Конвенція покликані підтримати фінансову стабільність у країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання й запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами. Наявність таких міжнародних комплексних інструментів є результатом усвідомленої необхідності фундаментальної зміни базису взаємовідносин платника податку та держави. Реалізація Плану дій BEPS та MLI-Конвенції дозволить уникнути визнання України державою, що не

співпрацює з питань оподаткування, позбавить статусу держави, яка не бажає реально протидіяти агресивним транскордонним схемам уникнення оподаткування, не дозволить повернути Україну до принизливих чорних списків ФАТФ, фігурантом яких вона була двічі – у 2004 і 2010 роках, а також до списків ЄС та ОЕСР. Це, у свою чергу, розширить можливості для ведення українським бізнесом повноцінної діяльності на зовнішніх ринках, уникаючи упередженого ставлення з боку іноземних контрагентів, банків та інвесторів» [3, с.261-262].

Іншими фахівцями реалізація плану BEPS, запровадження системи автоматичного обміну інформацією й інші аналогічні заходи сприймаються як тиск на бізнес, як способи протидії законному податковому плануванню. Фігурує думка, що з реалізацією згаданих заходів слід зачекати, протилежному випадку податковий клімат буде погіршено, що негативно вплине на розвиток економіки, залучення інвестицій, особливо в умовах післявоєнного відродження. Такі застереження не можна вважати безпідставними, тому що надзвичайно важливе значення має якість механізму застосування цих заходів.

Особливо гостро постає питання доцільності запровадження розглянутих заходів протидії податковим зловживанням у період воєнного стану та викликаного ним економічного спаду. Однак запровадження цих заходів відповідає національним економічним інтересам України, оскільки основна їх мета – забезпечити сплату податків до державного бюджету, перешкодити виведенню прибутків в офшори. Потрібно враховувати, що згадані кроки можуть спонукати деяку категорію платників до зміни резидентського статусу. Тому держава повинна створювати сприятливі умови для розвитку суб'єктів господарювання, які сумлінно сплачують податки до бюджету. Адже створення сприятливого податкового клімату всередині країни дозволить уникнути суттєвого відтоку капіталу. Також важливе питання забезпечення гарантій захисту інтересів платників податків, недопущення фіскального свавілля у зв'язку з розширенням інструментарію

податкового контролю. Таким чином, не зважаючи на економічний спад, Україна повинна вживати заходи до впровадження ефективних інструментів протидії податковим зловживанням, котрі розроблені світовою спільнотою. Особливо це актуально у період кризи з огляду на стрімке падіння бюджетних надходжень.

Перспективи подальших розвідок у даному напрямі включають дослідження амбітної ініціативи Європейської Комісії – BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation). Дана ініціатива орієнтована на запровадження уніфікованої системи корпоративного оподаткування в межах ЄС. Вона базується на спільних принципах визначення об'єкта оподаткування та консолідації фінансових результатів транснаціональних груп із застосуванням спільного механізму формульного розподілу між юрисдикціями. Впровадження BEFIT розглядається як логічне продовження директив ATAD та правил Pillar 2, що знаменує перехід до якісно нового рівня фіскальної конвергенції в Європі. Нагадаємо, у липні 2016 року було ухвалено Директиву ЄС Anti Tax Avoidance Directive (ATAD 1). Вона містить юридично обов'язкові заходи для забезпечення мінімального рівня захисту від найбільш поширених форм агресивного податкового планування. У 2017 році цю директиву було розширено. Як кандидат на вступ до ЄС, Україна рано чи пізно повинна буде гармонізувати своє законодавство з BEFIT. Це означатиме фундаментальну реформу вітчизняного податку на прибуток, щоб він відповідав європейському стандарту «формульного розподілу».

Література

1. Андрусак В. Податковий футуризм — розповідь про головне. URL: <https://uba.ua/ukr/news/6836> (дата звернення 28.01.2026)
2. Багатостороння конвенція в рамках плану BEPS: що чекає на український бізнес : презентація вебінару (30 серпня 2018 р.). Київ : Deloitte Ukraine, 2018. URL: https://drive.google.com/file/d/1P2r4VbsI_by7-EGiynzbgonO8CXZCSJH/view?usp=sharing (дата звернення 28.12.2025)

3. Базов О. MLI Конвенція та міжнародно-правові стандарти у сфері трансфертного ціноутворення. Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С. 257–262. https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Materialy%20konferencyi_WEB.pdf (дата звернення 27.12.2025)

4. Загрянська М. 15-й крок плану BEPS: що передбачає MLI-конвенція. URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/15y-krok-planu-beps-shcho-peredbachae-mlikonvenciya.html> (дата звернення 12.01.2026)

5. Імплементация плану BEPS в Україні: проблеми та перспективи. URL: https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2017/12/2_3_Jak-Ukraina-vprovadzhuie-plan-BEPS.-RESHETNIK-Olga-radnik-Ario-Law-Firm.pdf (дата звернення 20.02.2026)

6. Клименко К.В., Ухналь Н.М. Імплементация Pillar two як інструменту посилення національних податкових політик. *Фінанси України*. 4, 2025. URL: <https://finukr.com.ua/index.php/journal/article/view/128/122> (дата звернення 28.02.2026)

7. 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://reicst.com.ua/pmt/article/view/2025-20-08-01/2025-20-08-01> (дата звернення 28.02.2026)

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування Закон від 17.12.2020. № 1117-IX . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text> (дата звернення 27.12.2025)

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Закон від 16.01.2020. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 25.12.2025)

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення. Закон України від 04.07.2013 № 408-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> (дата звернення 26.12.2025)

11. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням <https://tax.gov.ua/data/files/622456.pdf> 22.01.2026 (дата звернення 10.02.2026)

12. Національна стратегія доходів до 2030 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text> (дата звернення 10.02.2026)

References

1. Andrusyak, V., (2019), “Tax futurism — a story about the main thing”, *Ukrainian Bar Association*, available at: <https://uba.ua/ukr/news/6836> (Accessed 28 January 2026).

2. Deloitte Ukraine (2018), “Multilateral convention within the BEPS plan: what awaits Ukrainian business: webinar presentation”, available at: https://drive.google.com/file/d/1P2r4VbsI_by7-EGiynzbgonO8CXZCSJH/view?usp=sharing (Accessed 28 December 2025).

3. Bazov, O. (2019), “MLI Convention and international legal standards in the field of transfer pricing”, *Sudovi rozghliad podatkovykh ta mytnykh sporiv: problemy, vyklyky i priorityty. Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia* [Judicial consideration of tax and customs disputes: problems, challenges and priorities. International scientific and practical conference], Kyiv, Ukraine, 4-5 July, pp. 257–262.

4. Zahrianska, M. (2019), “The 15th step of the BEPS plan: what the MLI convention provides”, *Legal newspaper*, available at: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/15y-krok-planu-beps-shcho-peredbachae-mlikonvenciya.html> (Accessed 12 January 2026).

5. Ario Law (2017), “Implementation of the BEPS plan in Ukraine: problems and prospects”, available at: https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2017/12/2_3_Jak-Ukraina-vprovadzhuie-plan-BEPS.-RESHETNIK-Olga-radnik-Ario-Law-Firm.pdf (Accessed 20 February 2026).

6. Klymenko, K.V. and Ukhnal, N.M. (2025), “Implementation of Pillar two as a tool for strengthening national tax policies”, *Finansy Ukrainy*, vol. 4, available at: <https://finukr.com.ua/index.php/journal/article/view/128/122> (Accessed 28 February 2026).

7. Loskorikh, H.L. and Perchi, O.F. (2025), “International tax initiatives and their adaptation in Ukraine: the importance of Pillar 1 and Pillar 2 for tax and budget policy”, *Problemy suchasnykh transformatsii. Seriia: ekonomika ta upravlinnia*, [Online], no. 20, available at: <https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2025-20-08-01/2025-20-08-01> (Accessed 28 February 2026).

8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2020), The Law of Ukraine “On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding ensuring the collection of data and information necessary for declaring individual objects of taxation”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text> (Accessed 27 December 2025).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2020), The Law of Ukraine “On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (Accessed 25 December 2025).

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2013), The Law of Ukraine “On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding transfer pricing”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> (Accessed 26 December 2025).

11. State Tax Service of Ukraine (2026), “Results of the work of the STS regarding tax control over transfer pricing”, available at: <https://tax.gov.ua/data/files/622456.pdf> (Accessed 10 February 2026).

12. Cabinet of Ministers of Ukraine (2023), Resolution “On approval of the National Revenue Strategy until 2030”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text> (Accessed 10 February 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 06.03.26

Прорецензовано / Revised: 13.03.26

Схвалено до друку / Accepted: 20.03.26