

ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ



ПРОТИДІЯ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВИКЛИКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

INTERESTS DEDUCTION

INVESTMENT

HYBRID

BEPS INITIATIVE

THIN CAPITALIZATION

TAX PLANNING

ACTION PLAN 15 POINTS

OECD

TRANSFER PRICING

TAX TREATY

EU

PROPERTY

BEPS ROADMAP

**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ
УКРАЇНИ**

**НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ
ПОЛІТИКИ**

**ПРОТИДІЯ АГРЕСИВНОМУ
ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ:
СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВИКЛИКИ
ДЛЯ УКРАЇНИ**

Монографія

за редакцією С. С. Брехова та В. І. Коротуна

Київ • 2017

УДК 336.228.3(477)
ББК 65.261.41–28
П83

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол №12 від 28 вересня 2017 р.)*

Рецензенти:

О. М. Десятнюк, д.е.н., професор (Тернопільський національний економічний університет);

О. М. Тимченко, д.е.н., професор (ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”);

К. І. Швабій, д.е.н., професор (Університет державної фіскальної служби України).

Авторський колектив: Брехов С. С. (3.2–3.4, 4.1–4.4, висновки); Коротун В. І. (вступ, 1.1, 1.3, 2.4, 4.4, висновки); Сушкова О. Є. (3.1, 3.3, 4.1, 4.4); Новицька Н. В. (1.4, 2.1); Кужелев М. О. (1.3); Пилипів В. В. (2.3); Проскура К. П. (3.3, 4.4); Панасюк О. В. (1.2); Соколовська О. В. (2.2); Задорожня Л. А. (2.4, 4.1); Стародуб Д. М. (3.4, 4.3).

П83 Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України : монографія / [Брехов С. С., Коротун В. І., Сушкова О. Є., Новицька Н. В. та ін.]; за заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна. – К. : Алерта, 2017. – 344 с.

ISBN 978-617-566-464-3

У монографії досліджено теоретичні основи протидії агресивному податковому плануванню як особливому виду мінімізації податків, а також встановлено особливості ідентифікації схем агресивного податкового планування. Визначено загальні світові тенденції протидії використанню схем мінімізації податків цього виду, значну увагу звернено на План дій BEPS та особливості імплементації механізмів протидії агресивному податковому плануванню у країнах, що розвиваються.

Охарактеризовано основні способи мінімізації сплати податків українськими податковими агентами, а також сучасний стан використання в Україні механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням та іншими транскордонними схемами агресивного податкового планування і протидії внутрішньодержавним схемам мінімізації податків.

Обґрунтовано потребу в реалізації в Україні комплексу заходів, як стратегічного, так і тактичного характеру, із протидії агресивному податковому плануванню. Зокрема, визначено перспективи та напрями інституціонального становлення механізмів протидії агресивному податковому плануванню, надано пропозиції щодо інфраструктурного забезпечення реалізації таких механізмів, а також запропоновано заходи щодо вдосконалення процесів моніторингу та управління ризиками агресивного податкового планування.

Видання розраховане на науковців, спеціалістів, діяльність яких пов'язана з окресленою проблематикою.

ISBN 978-617-566-464-3

УДК 336.228.3(477)
ББК 65.261.41–28

© Авторський колектив, 2017
© УДФСУ, 2017

ЗМІСТ

| | |
|--|------------|
| ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ..... | 7 |
| ВСТУП..... | 8 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ | 10 |
| 1.1. Сучасні виклики трансформації вітчизняної системи адміністрування податків | 10 |
| 1.2. Мінімізація податкових зобов'язань у системі податкових правовідносин..... | 21 |
| 1.3. Поняття, сутність та ознаки агресивного податкового планування .. | 33 |
| 1.4. Методичні підходи до оцінювання ефектів агресивного податкового планування..... | 46 |
| РОЗДІЛ 2. ОЦІНЮВАННЯ СВІТОВОЇ ПРАКТИКИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ | 60 |
| 2.1. Загальні підходи до застосування механізмів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку | 60 |
| 2.2. Особливості імплементації механізмів протидії агресивному податковому плануванню у країнах, що розвиваються..... | 77 |
| 2.3. Окремі стратегії виявлення схем податкових втрат і протидії агресивному податковому плануванню у розвинених країнах світу..... | 95 |
| 2.4. Новації трансфертного ціноутворення у глобальному фіскальному просторі..... | 109 |
| РОЗДІЛ 3. ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ МОДЕЛІ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ..... | 121 |
| 3.1. Основні методи мінімізації сплати податків українськими податковими агентами..... | 121 |
| 3.2. Аналіз практики контролю за трансфертним ціноутворенням та іншими транскордонними схемами агресивному податковому плануванню..... | 146 |
| 3.3.Оцінювання ефективності протидії внутрішньодержавним схемам мінімізації податків..... | 159 |

| | |
|--|-----|
| 3.4.Тенденції міжнародної стандартизації діяльності з протидії агресивному податковому плануванню..... | 174 |
|--|-----|

РОЗДІЛ 4. РОЗВИТОК МЕХАНІЗМІВ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ... .. 186

| | |
|---|-----|
| 4.1. Концептуалізація підходів до впровадження механізмів проти дії агресивному податковому плануванню..... | 186 |
|---|-----|

| | |
|---|-----|
| 4.2. Перспективи та напрями інституційного становлення механізмів проти дії агресивному податковому плануванню..... | 200 |
|---|-----|

| | |
|---|-----|
| 4.3. Інфраструктурне забезпечення діяльності з протидії агресивному податковому плануванню..... | 226 |
|---|-----|

| | |
|--|-----|
| 4.4. Організація процесів моніторингу та управління ризиками агресивного податкового планування..... | 241 |
|--|-----|

| | |
|-----------------------|------------|
| ВИСНОВКИ | 263 |
|-----------------------|------------|

| | |
|--|------------|
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 271 |
|--|------------|

| | |
|---------------------|------------|
| ДОДАТКИ..... | 291 |
|---------------------|------------|

CONTENTS

| | |
|---|------------|
| ABBREVIATION | 7 |
| INTRODUCTION | 8 |
| CHAPTER 1. THEORETICAL BASIS OF COUNTERING AGGRESSIVE TAX PLANNING... | 10 |
| 1.1. Modern challenges of the transformation of the domestic system of administration of taxes | 10 |
| 1.2. Tax minimization in the system of tax legal relations..... | 21 |
| 1.3. Concept, essence and characteristics of aggressive tax planning... | 33 |
| 1.4. Methodical approaches to the evaluation of the effects of aggressive tax planning..... | 46 |
| CHAPTER 2. EVALUATION OF THE WORLD PRACTICE AGAINST AGGRESSIVE TAX PLANNING... | 60 |
| 2.1. General approaches to the use of mechanisms of counteracting base erosion and profit shifting... .. | 60 |
| 2.2. Features of implementation of mechanisms for counteracting aggressive tax planning in developing countries... .. | 77 |
| 2.3. Some strategies identifying schemes of tax losses and counteracting aggressive tax planning in developed countries | .95 |
| 2.4. Transfer pricing innovations in the global fiscal space..... | 109 |
| CHAPTER 3. PREREQUISITES FOR DEVELOPMENT OF THE DOMESTIC MODEL OF COUNTERACTING AGGRESSIVE TAX PLANNING..... | 121 |
| 3.1. The main methods of tax minimization by Ukrainian tax agents..... | 121 |
| 3.2. The analysis of the practice of control over transfer pricing and other cross- border schemes of aggressive tax planning..... | 146 |
| 3.3. Evaluating the efficiency of countering intra-state tax minimization schemes..... | 159 |

| | |
|---|-----|
| 3.4. Trends in international standardization activities for countering aggressive tax planning..... | 174 |
|---|-----|

CHAPTER 4. DEVELOPMENT OF MECHANISMS OF COUNTERING AGGRESSIVE TAX PLANNING IN UKRAINE..... 186

| | |
|--|-----|
| 4.1. Conceptualization of the approaches to implementing mechanisms for countering aggressive tax planning... .. | 186 |
|--|-----|

| | |
|---|-----|
| 4.2. Prospects and directions of institutional development of mechanisms for countering aggressive tax planning... .. | 200 |
|---|-----|

| | |
|---|-----|
| 4.3. Infrastructure support for countering aggressive tax planning..... | 226 |
|---|-----|

| | |
|---|-----|
| 4.4. Organization of processes for monitoring and detecting aggressive tax planning schemes... .. | 241 |
|---|-----|

| | |
|-------------------------|------------|
| CONCLUSIONS..... | 263 |
|-------------------------|------------|

| | |
|-------------------------|------------|
| REFERENCES... .. | 271 |
|-------------------------|------------|

| | |
|----------------------|------------|
| ANNEXES... .. | 291 |
|----------------------|------------|

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АПП – агресивне податкове планування

ГКУ – Господарський кодекс України

ДФС – Державна фіскальна служба України

ДПС – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку

КзпПУ – Кодекс законів про працю України

КІК – контрольовані іноземні компанії

План дій BEPS – План дій щодо розмивання бази оподаткування та переміщення прибутків (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*)

ПКУ – Податковий кодекс України

ППП – податок на прибуток підприємств (корпорацій)

ПІІ – прямі іноземні інвестиції

СЕСППП – середня ефективна ставка податку на прибуток підприємств

ТНК – транснаціональні корпорації

ЦКУ – Цивільний кодексу України

BEPS – розмивання бази оподаткування та переміщення прибутків

MLI – Багатостороння Конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*)

G20 – Група двадцяти (Міжнародний форум урядів і лідерів центральних банків держав як із найбільш розвинуеною, так і зі зростаючою економікою)

GAAR – Загальне правило про запобігання уникненню оподаткування (*general anti-avoidance rule*)

JITSIC – Спільна міжнародна робоча група зі спільної розвідки та співробітництва (*Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration*)

ВСТУП

Ефективність реалізації економічних перетворень в Україні безпосередньо залежить від здійснюваних заходів, спрямованих на оптимізацію податкового навантаження на реальний сектор вітчизняної економіки. Розроблення та ухвалення Податкового кодексу України стало лише першим етапом реалізації податкової реформи в нашій державі, основною метою якої було визначено побудову сучасної соціально орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки, а також забезпечення стійкого економічного зростання, оновлення суспільних відносин, підтримку розвитку пріоритетних галузей економіки й відповідну стабілізацію фінансової та податкової систем.

Тому одним з пріоритетних завдань реалізації реформ у сфері оподаткування на сьогодні залишається підвищення ефективності податкового адміністрування, що дозволить без збільшення загального рівня оподаткування досягти зростання рівня фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи. Саме повнота використання бази оподаткування, руйнування схем ухилення від сплати податків, перегляд механізму надання податкових пільг належать до групи питань, що залишаються актуальними протягом всього періоду розвитку податкової системи України.

Пошук ефективних механізмів протидії агресивному податковому плануванню (далі – АПП) є стратегічно важливим завданням на міжнародному рівні. Широке використання середнім та великим бізнесом схем АПП, які знижують фіскальну ефективність податкових систем, зумовило активне обговорення цих питань на форумах міжнародних організацій (G20) та ОЕСР, напрацювання спільних стандартів та підходів до протидії ухиленню від сплати податків та уникненню оподаткування. Україна не може залишатися осторонь світових процесів трансформації систем оподаткування. Саме тому для неї надзвичайно актуальними і з теоретичного, і практичного погляду є впровадження ефективних інструментів руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, у тому числі і таких, що мають характер АПП. Це дослідження було спрямоване на оцінювання сучасного стану протидії схемам мінімізації сплати податків, що реалізуються суб'єктами підприємництва в Україні, визначення найбільш дієвої практики протидії АПП країн з розвиненими економіками з позиції можливості її імплементації у вітчизняну податкову систему, а також формування комплексу пропозицій як теоретичного, так і практичного характеру, втілення яких у життя дозволить підвищити ефективність податкової системи України загалом і позитивно вплине на вдосконалення процедур податкового контролю, підвищення дієвос-

ті протидії заниженню податкових зобов'язань, руйнування схем ухилення від сплати податків зокрема.

Зважаючи на зазначене, наукове обґрунтування окремих напрямів протидії АПП із використанням наявного світового досвіду є актуальним, а реалізація відповідних заходів дасть змогу підвищити і фіскальну, і регулятивну ефективність вітчизняної податкової системи та досягти задекларованих цілей економічного розвитку. Водночас підготовка цієї монографії є лише першим етапом широкого наукового пошуку у сфері побудови в Україні ефективної системи протидії АПП. Одним із результатів виконання даного дослідження стала розроблена Дорожня карта з упровадження основних механізмів протидії АПП в Україні.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ

1.1. Сучасні виклики трансформації вітчизняної системи адміністрування податків

Сьогоднішній стан розвитку економіки України засвідчує необхідність у здійсненні докорінних перетворень. Їх ефективність безпосередньо пов'язана з побудовою оптимальної системи державного регулювання національної економіки. Відповідно, успіх цих трансформацій прямо залежить від дієвості податкової політики, що реалізується нашою державою. Визначення ролі податкової політики в підвищенні ефективності застосовуваного механізму державного регулювання економіки залишається одним з найбільш актуальних питань і у світлі потреби у формуванні передумов для підвищення рівня конкурентоспроможної національної економіки, що вже неодноразово було закріплено в основних урядових документах. Не останнє місце в таких програмних документах належало заходам, спрямованим на реалізацію фіскального та регулятивного потенціалу податкової системи. Крім того, чи не найбільше наголошувалося на цій проблематиці і при прийнятті Податкового кодексу.

Одним з вирішальних чинників реформування національної податкової системи залишається необхідність у створенні сприятливого інвестиційного клімату, забезпечення підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників. Загальна проблема створення умов для підвищення конкурентоспроможності національної економіки є актуальною для України на підставі цілого ряду об'єктивних причин. По-перше, це пов'язано з виходом України на світовий ринок та її залученням до глобалізаційних процесів, що супроводжується посиленням рівня конкуренції з боку іноземних компаній. По-друге, поява гіперконкуренції у розвинених країнах потребує від вітчизняних товаровиробників адаптації до нових умов конкурентної боротьби. По-третє, власне структура вітчизняного виробництва та його технологічний рівень не відповідають сучасним вимогам постіндустріального розвитку і не можуть забезпечувати високий рівень конкурентоспроможності України.

Економічна глобалізація одночасно надає додатковій потенційній можливості для побудови інноваційної моделі розвитку національної

економіки та обмежує шанси держави скористатися цими можливостями. Як наслідок, із поширенням економічної глобалізації зростає також й глобальна диференціація: створюються сприятливі умови для більш розвинених країн та посилюється відставання слаборозвинених. Тому на сучасному етапі актуалізуються можливості для розвитку економічних процесів на наднаціональному рівні, а їхнє використання, як і запобігання негативним наслідкам глобалізації, належать до першочергового обов'язку національних стратегій¹.

Крім того, необхідність у здійсненні перетворень у сфері оподаткування, адаптації податкової системи до наявних умов перманентної трансформації економічного середовища особливо актуалізувалася із наростанням кризових явищ в національній економіці. За цих умов до основних завдань податкової реформи прийнято відносити такі: лібералізацію податкових відносин; поетапне зниження податкового навантаження та його перенесення з мобільних факторів виробництва на споживання, а також екологічні та ресурсні платежі, спрощення податкової системи як механічним шляхом (зменшення кількості податків та зборів), так і завдяки вдосконаленню самого механізму сплати окремих податків до бюджету; удосконалення механізму використання податкових інструментів у стимулюванні підприємницької активності; упровадження нових підходів до адміністрування податків як основи для зростання фіскальної ефективності національної податкової системи та ін. Виходячи з таких стратегічних завдань, концептуальними напрямками реформування податкової системи України можна вважати формування сприятливого інституційного податкового середовища, оптимізацію структури системи оподаткування, удосконалення технологій адміністрування податків і податкових платежів.

Одним з основних питань, що залишається актуальним протягом усього періоду реалізації сучасних податкових реформ в Україні, є визначення оптимального рівня податкового навантаження та структури національної податкової системи. Як засвідчують офіційні дані про стан формування дохідної частини бюджету країни, рівень перерозподілу ВВП через бюджетну систему України залишається високим і не відповідає озвученим пріоритетам реформування економічних відносин.

У будь-якому разі кінцевою метою фіскальної чи монетарної політики держави є виконання певних кроків для прискорення темпів економічного зростання. Ця мета досягається завдяки вирішенню численних завдань і бага-

¹ Семир'янов Д. Я. Стратегічна та тактична визначеність податкової політики як умова її конкурентоспроможності / Д. Я. Семир'янов // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 23 березня 2012 р. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2012. – С. 157.

тьох складових, серед яких і визначення оптимального рівня оподаткування у країні у цілому та встановлення такої межі податкового навантаження, яка відповідала б на два взаємовиключні питання: максимально можливе наповнення бюджету у довготривалій перспективі та необтяження суб'єктів господарювання надмірним податковим тиском для уникнення скорочення обсягів їх виробництва. Крім того, формування та вдосконалення фіскальної політики повинні ґрунтуватися на визначенні оптимального рівня оподаткування при врахуванні збалансованого підходу до встановлення максимального значення надходжень до бюджету та мінімального податкового навантаження на підприємства². Лише за такої умови можна спонукати країну до сталого економічного зростання.

При визначенні оптимального рівня податкового навантаження потрібно зважати на наявність прямої залежності загального рівня оподаткування від моделі економічних перетворень, що реалізується у країні. Найвний світовий досвід вказує на неможливість забезпечити зростання рівня соціального забезпечення населення країни та одночасно досягнути низького рівня оподаткування як одного з основних чинників активізації підприємницької діяльності. Адже різні країни застосовують широкий комплекс підходів, моделей, механізмів та інструментів податкового регулювання економічних процесів. Відповідно, в Україні досягнення оптимального рівня оподаткування можливе лише за умови використання всього комплексу методів податкового регулювання, проте структура податкового механізму повинна відповідати особливостям розвитку національної економіки.

Необхідно зазначити, що вихідною умовою формування та реалізації ефективної податкової політики залишається дотримання окремих принципів, до яких, зокрема, відносять принципи достатності, економічної ефективності, поєднання стратегічних і тактичних цілей, а також раціональності та повноти оподаткування³. Крім того, зауважимо, що реалізація принципу фіскальної достатності повинна передбачати здійснення заходів, спрямованих на розширення бази оподаткування, зниження рівня використання схем мінімізації податкових зобов'язань, удосконалення процедур податкового адміністрування.

Показник загального рівня оподаткування, як правило, визначають як частку валового національного продукту, що перерозподіляється через бюджетну систему країни. Рівень податкового навантаження – показник цент-

² Трансформація акцизної політики України : монографія / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.]; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2015. – 404 с.

³ Коротун В. І. Перспективні напрями підвищення фіскальної ефективності податкової системи в Україні / В. І. Коротун // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : зб. наук. праць. – Чернівці : БДФЕУ, 2014. Вип. 26. – С. 213.

ралізації ВВП та його складових, який, з одного боку, є формалізованою оцінкою управлінських дій уряду, а з іншого – відображає об'єктивні ринкові і податкові закономірності, особливості реалізації обраної моделі податкової політики. Аналіз рівня податкового навантаження дозволяє оцінити загальний рівень оподаткування в різних країнах світу. Результати такого аналізу можна використовувати як базу для визначення заходів з метою підвищення ефективності реалізації національної податкової політики в умовах активізації глобалізаційних процесів у світі.

Відповідно, проблематика оптимізації рівня та структури податкового коефіцієнта залишається однією з ключових при визначенні пріоритетних напрямів трансформації податкової політики. Така оцінка дозволяє здійснювати порівняння рівня податкового навантаження та його структури з провідними країнами світу, що особливо актуально у вітчизняних умовах активізації інтеграційних процесів. Так, країнами ЄС на сьогодні накопичений значний досвід реалізації податкових трансформацій, причому при оцінюванні їх результативності одне з основних місць посідає аналіз структури податкових надходжень, а також впливу змін у складі податкових надходжень на різні аспекти соціально-економічних процесів в окремих країнах та ЄС у цілому.

Податкову політику відповідно до змісту її заходів поділяють на фіскальну, помірно-фіскальну та фіскально-регулятивну. При реалізації фіскальної політики за мету ставиться виключно наповнення бюджету країни, причому з широкого набору принципів використовуються лише принципи фіскальної спрямованості. При помірно-фіскальній політиці структурні перетворення в податковій системі досягаються за рахунок застосування податкових стимулів у вигляді надання податкових пільг, диференціації ставок податків та ін. Реалізація фіскально-регулятивної політики дозволяє досягти зростання ВВП випереджуючими темпами порівняно з податковими доходами, причому відбувається переорієнтація в наданні податкових пільг з індивідуального принципу до функціонального⁴.

Загальновизнаним є те, що податкова політика має втілювати стратегічні загальнодержавні цілі у кожен конкретний відрізок часу та ґрунтуватися на чітко визначеному місці держави у їх розв'язанні. Відповідно, стабільність та передбачуваність будь-якої політики на достатньо тривалих періодах є надзвичайно необхідною, і це не може заперечуватися. Проте при зміні умов

⁴ Реформування податкової системи України : теорія, методологія, практика : монографія / [Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Мярковський А. І. та ін.]; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – С. 77.

розвитку необхідні відповідні зміни і в податковій політиці, в іншому разі стабільність, яку прийнято розцінювати як благо, може перетворитися у застій або деградацію.

До комплексу показників, що визначають фіскальну ефективність податкової політики держави, відносять такі: 1) обсяг надходжень податків до бюджету держави; 2) відношення податкових надходжень до рівня ВВП або величини доходів бюджету; 3) співвідношення змін податкових надходжень до річного показника інфляції; 4) відношення сум податкових надходжень від оподаткування товарів вітчизняного походження та товарного імпорту; 5) співвідношення планових і фактичних податкових надходжень; 6) частку податкових надходжень, що були мобілізовані в окремому регіоні України, до загального показника податкових надходжень; 7) ефективні ставки за окремими податками; 8) рівень використання податкового потенціалу; 9) продуктивність податкової системи та ін.

Більш детальний аналіз фіскальної ефективності здійснюється щодо окремо взятого виду податку або збору. Можливість такої деталізації викликана вже безпосередньо самими особливостями механізму нарахування та сплати такого податку.

Водночас дієвість податкової політики, що реалізується у країні, прямо залежить від застосовуваного механізму податкового адміністрування. Основою ефективності податкового адміністрування є наявність законодавчої бази, яка містить чіткі норми функціонування податків та інших обов'язкових платежів, а також відповідних підзаконних актів, які визначають окремі процедури застосування вказаних законодавчих норм. Ефективне адміністрування податків є необхідною умовою успішного функціонування податкової системи в цілому, оскільки воно охоплює всю систему оподаткування, а також здійснюється в розрізі кожного окремого податку, груп платників податків і територій.

Адміністрування податків впливає на якісні та кількісні показники надання державних послуг, а також на макроекономічні процеси. У світовій практиці серед підходів, за допомогою яких визначають принципи оптимального оподаткування, фігурують ефективність технологій податкового адміністрування та затратність на його провадження з боку контролюючих органів. У цьому разі ефективність податкового адміністрування визначається як співвідношення державних витрат на його здійснення та досягнутим рівнем надходження податків до бюджету країни.

Прозорість процедур податкового адміністрування, їх простота та низька затратність залишаються одними з основних умов активізації підприємницької діяльності та відповідного зростання рівня конкурентоспроможності національної економіки. Тому підвищення ефективності адміністрування

податків, запровадження нових процедур та форм здійснення податкового контролю, введення у вітчизняну практику нових інструментів податкового адміністрування є одними з пріоритетних та стратегічних завдань формування ефективної системи оподаткування України.

У різні періоди фіскальна ефективність податкової системи або окремого податку може коливатися залежно від змін макроекономічних умов. Наприклад, у періоди загострення економічної кризи внаслідок скорочення доходів платників податків через зниження сукупного попиту відбувається відчутне зменшення податкових надходжень, але при цьому витрати на адміністрування залишаються, як правило, на попередньому рівні. Таким чином, фіскальна ефективність демонструватиме тренд на зниження. У такі періоди оцінити рівень фіскальної ефективності податкової системи (високий, середній, недостатній) можливо за допомогою методу порівняльного аналізу, що дає змогу, зокрема, проводити аналітичне порівняння динаміки податкових надходжень різних країн із схожими макроекономічними умовами або порівняння динаміки надходжень окремих податків у межах податкової системи однієї країни. При цьому варто розуміти, що абсолютні показники, обчислені без урахування реальних процесів розвитку певної економічної системи у конкретному історичному періоді, не матимуть високого аналітичного змісту.

Податкове адміністрування можна представити як механізм управління відносинами, що втілюється через різні напрями діяльності (адміністративні дії). Такі напрями діяльності визначені у нормативно-правових документах (ПКУ, інших законодавчих актах) і можуть бути оцінені різними показниками (рис. 1.1).

Потрібно зазначити, що до основних завдань, що ставилися при прийнятті ПКУ, було віднесено такі: підвищення ефективності адміністрування податків та побудова цілісної і всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, а також подальше наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС з урахуванням перспективи поглиблення економічної інтеграції з країнами-членами ЄС⁵. Одним з основних механізмів, за допомогою якого планувалося досягнення вказаної мети, було забезпечення ефективної протидії зростанню обсягу тіньової економіки та створення умов для розширення бази оподаткування за рахунок удосконалення адміністрування податків.

⁵ Предпринимательство в сфере финансов. Текущие научные проблемы Восточной Европы : монография / [ред. Эльжбеты Милош]. – Люблин, 2014. – С. 50.



Рис. 1.1. Характеристики системи податкового адміністрування⁶

Адмініструванню податків серед напрямів вдосконалення податкової політики належить особливе місце. Адже за допомогою ефективного податкового адміністрування можна досягти мінімального втручання в економічну активність суб'єктів господарювання та, відповідно, мінімізувати часові витрати на стягнення податків, а також підвищити рівень добровільної сплати податків до бюджету. Останнє є основним показником результативності як безпосередньо податкової політики, так і податкової системи держави, яка реалізує таку політику.

На думку платника податків, найбільш поширеними у світовій практиці підходами до розроблення принципів оптимального оподаткування є ефективність податкових технологій та економічність збору податків для збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні держав. У науковій літературі виділяють чотири індикатори ефективності адміністрування податків: показник добровільної сплати податків; витрати часу на виконання

⁶ Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: [монографія] / Проскура К. П. – К.: Еккон, 2014. – С. 52.

платником податків обов'язку щодо сплати податків; поширеність випадків ухилення від сплати податків; показник якості надання сервісних послуг податкового характеру платникам податків.

Відповідно, з огляду на необхідність у подальшій трансформації вітчизняного механізму адміністрування податків на сьогодні стратегічним напрямом залишається подальше розширення бази оподаткування шляхом упорядкування як застосування податкових пільг та інших закріплених вилучень, так і безпосередньо руйнування схем мінімізації сплати податків, що в комплексі дозволить знизити податковий тиск на платників податків та одночасно збільшити фіскальну ефективність податкової системи України.

Тому надзвичайно актуальними як з теоретичного погляду, так і з суттєвої практичної значущості є впровадження у вітчизняну практику податкового адміністрування сучасних ефективних інструментів руйнування схем мінімізації податків. Відомо, що мінімізація податкових платежів досягається так:

- легальне зменшення податкових зобов'язань, що базується на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, шляхом коригування своєї діяльності та методів ведення обліку – податкові пільги, знижки тощо;

- зменшення шляхом використання колізій і недоробок нормативних законодавчих актів;

- нелегальне зменшення податкових зобов'язань, основане на свідомій, кримінально карній дії щодо ухилення від сплати податків.

Отже, ліквідація схем мінімізації сплати податків першого та другого типу можлива лише на основі внесення відповідних змін до законодавства. Схеми мінімізації сплати податків третього типу можна нівелювати лише шляхом використання інструментів податкового адміністрування. Водночас на сьогодні все більше уваги податковими органами провідних країн світу у світлі здійснюваних трансформацій у сфері податкового адміністрування приділяється і схемам другого типу.

Поряд з реалізацією суто тактичних кроків протидії використанню схем мінімізації податків, які пов'язані зі вдосконаленням власне окремих законодавчих норм, основною проблемою залишається недосконалість інституціонального забезпечення такої протидії. Так, в Україні, на відміну від світової практики, де під терміном «мінімізація сплати податків» розуміється зменшення податкових платежів як законними (податкове планування), так і незаконними методами (ухилення від сплати податків), цей термін використовується переважно у площині ухилення від сплати податків і практично пов'язується з заниженням розміру сплачених податків як таких, причому вважається, що таке заниження здійснюється незаконними методами.

Потрібно зазначити, що не в останню чергу ефективність протидії мінімізації сплати податків залежить від обраної моделі здійснення податкового контролю, який за своєю природою є елементом адміністрування податків, а тому в широкому розумінні його ефективність необхідно розглядати в контексті оцінювання загальної ефективності податкового адміністрування. Саме тому проблематика визначення напрямів підвищення ефективності протидії мінімізації сплати податків потребує комплексного вирішення як одна зі складових загальної трансформації системи адміністрування податків в Україні.

Наявна на сьогодні світова практика визначає свободу у виборі суб'єктами господарювання систем оподаткування, що передбачає використання всього наявного інструментарію оптимізації податкового навантаження на окремо взятого платника податків. Однак така практика, як правило, передбачає цілий ряд обмежень, які набувають все більшого поширення у зв'язку із активізацією використання агресивної практики податкового планування⁷. Саме управлінська свобода у сфері мінімізації податкових платежів обмежується шляхом упровадження в практику податкового адміністрування загальних та/або спеціальних правил протидії уникненню сплати податків, введення обов'язку щодо розкриття інформації про схеми мінімізації сплати податків, а також використання цілого ряду інших специфічних інструментів, які в комплексі повинні сприяти збільшенню фіскальної ефективності національних та глобальної податкових систем за рахунок протидії використанню схем мінімізації сплати податків.

В Україні реалізація заходів податкового контролю в основному спрямована на виявлення схем саме ухилення від сплати податків, що є цілком об'єктивною ситуацією, зважаючи на відсутність законодавчого регулювання здійснення контролю за реалізацією суб'єктами господарювання схем уникнення від сплати податків. Відповідно, результативність проведення контрольно-перевірочної роботи органами ДФС України також відображає показники збільшення податкових зобов'язань внаслідок виявлення саме випадків ухилення від сплати податків.

До складу загальних показників оцінювання ефективності податкового контролю відносять такі: рівень охоплення платників та об'єктів оподаткування контрольними заходами; зниження кількості скарг на прийняті повідомлення-рішення за результатами перевірок; скорочення часу на здійснення податкових перевірок; скорочення витрат на проведення податкових

⁷ Бичков В.О. Підвищення ефективності протидії мінімізації сплати податків / В. О. Бичков // Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України : зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2015. – С. 11.

перевірок та контакти з платниками податків; питому вагу прийнятих судових рішень на користь фіскальних органів та ін.

Таким чином, основною метою трансформаційних процесів у сфері податкового адміністрування сучасної України повинно стати впровадження нових (часто вже апробованих іншими країнами) механізмів протидії мінімізації сплати податків. Причому такі механізми повинні бути спрямовані як на протидію ухиленню від сплати податків, так і на зниження рівня використання схем уникнення оподаткування, зокрема застосування агресивної практики зниження рівня податкового навантаження.

У системі протидії схемам мінімізації сплати податків одне з визначальних місць посідають заходи податкового контролю, де основна увага зосереджується на здійсненні перевірок підприємств або господарських операцій, що мають ознаки ризикованості. У цьому разі функціонування цілісної моделі управління ризиками, що забезпечує взаємодію всіх адміністраторів, задіяних у процесі мобілізації податків до бюджету, є основною вимогою підвищення ефективності податкового адміністрування в Україні. Умовою для застосування ризик-орієнтованого підходу в адмініструванні податків є використання статистичного, математичного та аналітичного інструментарію, розширення застосування електронної податкової звітності та методів інтелектуального аналізу.

Організація роботи фіскальних органів України при оцінюванні податкових ризиків на сьогодні базується на таких принципах: максимальної автоматизації процесів адміністрування податків; орієнтування податкового та митного аудиту на платників податків з високим ступенем ризику; застосування адекватних заходів впливу до суб'єктів господарювання, які не сплачують податки; забезпечення своєчасного рівня фіскальних впливів та підходу до платників податків з однаковим характером податкової поведінки⁸. Однак значна різноманітність податкових ризиків вимагає насамперед відповідної упорядкованості за ознаками системності та оптимальності, в результаті якої можна підвищити ефективність моніторингу ризиків в цілому та практичного управління ними зокрема.

Підвищення ефективності моніторингу та відповідного реагування на податкові ризики передбачає обов'язкову розбудову єдиної бази податкових порушень як узагальнених результатів контролю, систематизацію недоліків податкового законодавства і порушень норм податкового законодавства суб'єктами господарювання у процесі господарської діяльності, схем ухиленнь від оподаткування та його уникнення, загальних критеріїв, що можуть

⁸ Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. А. М. Новицького, В. В. Лисенка, К. І. Швабія]. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2013. – С. 192.

вказувати на наявність таких порушень. Для забезпечення підвищення ефективності здійснення поточного моніторингу податкових ризиків в умовах виникнення нових видів, форм та методів господарської діяльності база даних податкових порушень повинна постійно змінюватися і доповнюватися новими порушеннями. При цьому окремі порушення можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватися.

При проведенні досліджень у сфері протидії мінімізації сплати податків потрібно виходити з таких тверджень:

- суб'єкти національної економіки України активно реалізують схеми мінімізації сплати податків, що потребує активізації дій фіскальних органів для протидії такій практиці;

- зниження податкової бази і перенесення прибутку здійснюється у міжнародному контексті, а отже, вивчення методів мінімізації сплати податків і протидії їх використанню лежить у сфері дії міжнародних угод;

- вирішення проблеми протидії перенесенню прибутку при податковому плануванні потребує впровадження у практику податкового адміністрування новітніх механізмів протидії агресивним практикам такого планування.

Відповідно, формування комплексу пропозицій щодо протидії мінімізації сплати податків, ураховуючи ту різноаспектність, яка притаманна даному явищу як в Україні, так і провідних країнах світу, стає одним з ключових напрямів трансформаційних процесів у сфері податкового адміністрування. У цьому контексті потрібно зазначити, що впровадження нових інструментів протидії уникненню сплати податків має бути спрямоване на адекватне реагування на сучасні виклики глобалізованого світу. Сучасні ініціативи ОЕСР та ЄС щодо протидії розмиванню бази оподаткування пов'язані з реконструкцією вже застосовуваних підходів до міжнародного оподаткування, зокрема це стосується розподілу прав об'єкта оподаткування між країною, де платник податків є резидентом, і країною-джерелом доходу, концепції постійного представництва, механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням та ін. Необхідність у пошуку новітніх інструментів протидії уникненню оподаткування, як цілком слушно зазначається у дослідженні Милоголова М. С⁹, викликана проявами глобальної податкової конкуренції, неузгодженістю режимів оподаткування податком на прибуток у різних юрисдикціях, а також відсутністю концептуальних підходів до вирішення міжнародних аспектів цього виду оподаткування.¹

⁹Милоголов Н. С. Налоговая политика России в контексте участия в проекте BEPS ОЭСР/G20: проблемы и перспективы / Н. С. Милоголов // Финансы и кредит. – 2016. – № 15. – С. 39.

Водночас реалізація таких новацій у перспективі може дозволити знизити загальні витрати на адміністрування податків унаслідок упровадження у глобальному масштабі уніфікованих правил оподаткування. Реалізація напрацювань у межах загального Плану дій BEPS дозволить зблизити позиції з питань міжнародного оподаткування, а методологічною основою нових модернізованих правил міжнародного оподаткування і будуть відповідні звіти ОЕСР за напрямками такого плану.

Однак ключовим питанням для України в цьому контексті є формування міжнародної податкової політики, цілі та завдання якої повинні узгоджуватися з державними фіскальними інтересами, адже і на сьогодні залишаються незрозумілими принципи, за якими буде здійснюватися поділ бази оподаткування податком на прибуток у глобальному масштабі. Для реалізації такого підходу вбачається за необхідне оформлення розроблених та схвалених заходів щодо протидії розмиванню бази оподаткування у вигляді відповідних програмних урядових документів з відповідною підтримкою запропонованих заходів на законодавчому рівні.

1.2. Мінімізація податкових зобов'язань у системі податкових правовідносин

Сучасні соціально-економічні умови розвитку України потребують упровадження нових підходів до податкового адміністрування, реформування якого потрібно розглядати як невід'ємну частину загальної податкової реформи, оскільки останнє прямо пов'язане з рівнем податкового навантаження на окремі галузі економіки. Критичної оцінки потребує і практика реалізації новацій ПКУ щодо процесів податкового адміністрування в цілому та податкового контролю зокрема. Крім того, бурхливий розвиток нових технологій як адміністрування податків, так і здійснення підприємницької діяльності також потребує відповідної оцінки та надання пропозицій щодо реагування на вказані виклики у процедурах податкового контролю.

З огляду на це актуальною є реалізація заходів, спрямованих на збільшення фіскальної ефективності національної податкової системи за рахунок підвищення рівня мобілізації податків та зниження рівня використання схем ухилення від їх сплати, збільшення рівня безпосередньої ефективності вітчизняного податкового адміністрування. Водночас в Україні фіксується надмірне податкове навантаження на реальний сектор економіки,

що не сприяє розвитку підприємництва, але породжує тіньову економіку, причому у деяких випадках призводить до повного припинення господарської діяльності платниками податків. У таких умовах виникає проблема приросту та розширення відтворення доходів бюджету. Підприємства для збереження свої податків все частіше застосовують незаконні схеми мінімізації податків.

Мінімізація сплати податків залишається одним з основних каналів незаконного збагачення, а постійне збільшення кількості та якості використання відповідних схем не дозволить фіскальним органам належно здійснювати дієвий контроль за результатами фінансово-господарської діяльності платниками податків щодо правильності обчислення та сплати податків. Тому за сучасних умов підвищення ефективності організації контролю у сфері оподаткування набуває надзвичайної актуальності.

Наявність такого явища, як мінімізація сплати податків, притаманна не лише Україні, а й багатьом більш розвиненим країнам світу. За окремими оцінками, через використання мінімізації сплати податків у світі щорічно „легалізуються” 250–300 млрд дол. США, а, за даними Світового банку, у сфері світової тіньової економіки щорічно виробляється товарів і надається послуг на 8–10 трлн дол. США¹⁰. Із прикладу США випливає, що Україні потрібно, щоб податкове законодавство відповідало потребам забезпечення його прозорості і відвернення податкової дискримінації, підвищення ймовірності виявлення фактів мінімізації, а також застосовувати заходи попереджувального характеру, спрямовані на недопущення випадків ухилення від сплати податків.

Спільним у проблемі мінімізації сплати податків є те, що і в Україні, і за кордоном не всі бажають сплачувати податки належним чином, але у державах з розвиненими економіками існує чітка різниця між оптимізацією та ухиленням від їх сплати шляхом приховування доходів. Приховування доходів від оподаткування є злочином, а оптимізація податкових зобов'язань, тобто намагання зменшити їх суму є цілком законним і забезпечує роботу великої кількості податкових консультантів.

Перш ніж говорити про законодавче регулювання протидії схемам мінімізації сплати податків, потрібно провести розмежування між такими термінами, як „мінімізація податків”, „оптимізація оподаткування”, „податкове планування”. Оскільки на рівні законодавства таке розмежування не проводиться, то варто розглянути теоретичні аспекти даного питання. При цьому необхідно зазначити, що думки як окремих науковців, так і практиків значно різняться.

¹⁰ Коротун В. І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні / В. І. Коротун // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 6. – С. 22.

Насамперед розглянемо теоретичні обґрунтування категорійного апарату щодо тематики дослідження. Так, на думку С. Ф. Сутиріна, податкове планування – це допустиме законодавством зниження загального податкового тягаря на фізичних і юридичних осіб – платників податків¹¹. Указаний автор вважає, що завданням податкового планування є максимізація доходів за рахунок мінімізації податків. Метою здійснення податкового планування є податкова оптимізація, спрямована на збільшення фінансових ресурсів компанії при відносному зменшенні сплати податків.

І. О. Бланк тлумачить термін „податкове планування” як важливий етап розроблення податкової політики підприємства, що спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розроблення графіка їх сплати, так званого податкового платіжного календаря. Крім того, податкове планування є ще й етапом реалізації політики управління прибутком підприємства.

А. В. Брызгалін трактує податкове планування як організацію діяльності платника податків, що має на меті мінімізацію податкових зобов’язань на стабільний період без порушення букви й духу законів¹².

Інший російський дослідник Т. А. Гусева визначає податкове планування як діяльність із вибору побудови правових форм відносин зі сплати податків і можливих варіантів їх інтерпретації в межах чинного законодавства¹³.

Інші вчені під податковим плануванням розуміють одну з основних функцій органів державної податкової служби, завданнями якої на загальнодержавному та регіональному рівнях є регламентація оподаткування й контроль за сплатою податків, зборів і обов’язкових платежів, їх оптимізація, а також створення стійкого економічного базису в межах країни в цілому¹⁴.

Також податкове планування розглядають як діяльність з розроблення та практичного застосування схем, що дозволяють знизити податкове навантаження, методи і заходи, спрямовані на збільшення коштів, які залишаються у розпорядженні підприємства після сплати належних податків¹⁵.

С. М. Малакеева ототожнює поняття податкове планування, «податкова оптимізація» та «податкова мінімізація», визначаючи їх як дії платника податків щодо зменшення податкових платежів¹⁶.

¹¹ Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / [под ред. Сутирина С. Ф.]. – СПб. : Полиус, 1998. – С. 13.

¹² Брызгалин А. В. Методы налоговой оптимизации / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник. – М. : Аналитика-Пресс, 2001. – С. 82.

¹³ Гусева Т. А. Налоговое планирование: концепция правового регулирования / Гусева Т. А. – Орел : ГТУ, 2007. – С. 39.

¹⁴ Буряк П. Ю. Податковий контроль в Україні : [монографія] / Буряк П. Ю. – Львів : Простір-М, 2007. – Т. 1. – С. 383.

¹⁵ Єлисеєв А. Мінімізація податків законними способами / А. Єлисеєв, М. Підлужний // Галицькі контракти. – 2003. – № 36. – С. 36–40.

¹⁶ Малакеева С. Н. Роль налогового планирования на предприятиях малого бизнеса / С. Н. Малакеева // Предпринимательство. – 2006. – № 6. – С. 114.

На переконання Я. В. Греца¹⁷, зміст податкового планування не потрібно зводити лише до зменшення податкового навантаження, оскільки це більш комплексна категорія. Зменшення податкового навантаження є лише одним із завдань податкового планування. Під час його здійснення платник податків вирішує цілий ряд інших завдань: вибір зручнішої форми ведення обліку; складання звітності; спрощення процедур адміністрування податків; зменшення ризиків. Проте і вони не розкривають сутності податкового планування, а більшою мірою розкривають зміст такого поняття, як „податкова оптимізація”, яку цілий ряд науковців розглядає як сукупність заходів на зниження податкового навантаження. Зменшення податкового навантаження може розкривати така категорія, як „податкова мінімізація”. При цьому податкова мінімізація може бути як правомірною – коли платник зменшує податкове навантаження в межах правового поля, і протиправною – коли платник податків зменшує податкові зобов’язання внаслідок порушення податкового законодавства.

На думку окремих фахівців, зокрема, Т. А. Афонської, оптимізація та мінімізація податкових зобов’язань – тотожні поняття, а податкове планування – це порівняно більш правомірна та фінансово необхідна діяльність у будь-якій організації чи установі¹⁸.

Межа, встановлена між поняттями „оптимізація” та „мінімізація”, визначається методами, які платник застосовує при сплаті податків. Якщо такий метод наданий законом, наприклад: зменшення податкового навантаження, використання пільг, вибір облікової політики, то це вважається оптимізацією оподаткування. Якщо платник податків використовує фіктивні документи, не веде бухгалтерського обліку, фальсифікує дані тощо, то такі дії вважаються як ухиленням від оподаткування. Тоді доцільніше було вживати термін „незаконна мінімізація” як ухилення від сплати податкових платежів¹⁹.

Розмежовуючи поняття „мінімізація” та „оптимізація” оподаткування, визначимося із сутністю терміна „оптимізація”. Так, в «Економічній енциклопедії» під поняттям „оптимізація” розуміється таке:

- процес вибору найкращого варіанта рішення з багатьох можливих;
- приведення системи (економічної, соціальної, політичної) до оптимального (найдосконалішого) стану. Вибір найраціональнішого рішення

¹⁷ Греца Я. В. Співвідношення понять „податкове планування”, „податкова оптимізація” та „мінімізація”: правові аспекти / Я. В. Греца // Порівняльно-аналітичне право. – 2013. – № 1. – С. 190.

¹⁸ Афонська Т. А. Які кроки по „законній мінімізації” податків сьогодні ще можуть вважатися допустимими? / Т. А. Афонська // Економічний простір. – 2010. – № 28. – С. 131.

¹⁹ Микитюк А. Правові засади побудови ризикоорієнтованої системи податкового аудиту державної податкової служби / А. Микитюк // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 6. – С. 96.

– залежить від критерію оптимальності – вирішальної ознаки (показника), мети, згідно з яким має розвиватися певна система, забезпечуючи найвищу ефективність. Такий критерій поєднує кількісно-якісні параметри з переважанням кількісних і є орієнтиром для досягнення поставлених цілей²⁰. Інші наукові видання під оптимізацією розуміють вибір найкращого (оптимального) варіанта з множини можливих; наприклад оптимізація процесів управління, інвестування тощо²¹, надання чому-небудь оптимальних, найбільш сприятливих властивостей, співвідношень²².

В. А. Пригоцький поділяє причини податкової оптимізації на морально-психологічні, політичні, економічні.

До морально-психологічних причин ми відносимо якість закону, його „авторитет” у суспільстві, тобто загальнообов’язковість для всіх без винятку. „Frustra ferentur teges nisi subditis et obedien tibus” – даремно створювати закони, якщо їм не підкоряються. Морально-психологічні причини оптимізації характеризуються також загальним станом податкової системи: у разі надмірного податкового навантаження у платника виникає почуття гноблення його державою. Як відповідна реакція виникає оптимізація.

Політичні причини податкової оптимізації характеризуються використанням державою податків як інструменту соціальної або економічної політики та впливу на платників. Водночас як інструмент економічної політики, податки проявляються у тому, що держава підвищує податки в одних галузях виробництва й знижує в інших, більш перспективних або слаборозвинених. У цій ситуації платники оптимізують свої податкові відрахування з метою не тільки корисливих інтересів, але й з прагненням збереження бізнесу²³.

Ю. М. Лермонтов визначає податкову оптимізацію як систему різних схем і методик, поєднання яких дозволяє обрати оптимальне рішення для конкретного випадку господарської діяльності організації. На його думку, застосування повністю правомірних оптимізаційних схем дозволяє спрогнозувати стабільне становище підприємства на внутрішньому чи

²⁰ Економічна енциклопедія : у трьох томах / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Академія, 2001. – Т. 2. – С. 630.

²¹ Алексеев Л. М. Економічний словник : банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Алексеев Л. М., Олексієнко В. М., Юркевич А. І. – К. : Максимум ; Тернопіль : Економічна думка, 2000. – С. 144.

²² Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. ; Ірпінь : Перун, 2007. – С. 851.

²³ Пригоцький В. А. Щодо співвідношення оптимізації оподаткування та ухилення від оподаткування / В. А. Пригоцький // Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект : зб. тез. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 72.

зовнішньому ринку, а також уникнути можливих збитків у процесі здійснення господарської діяльності і таким чином збільшити суму законно отриманого прибутку²⁴.

Суддя Верховного суду США Дж. Сандерленд під податковою оптимізацією запропонував розуміти вибір такого варіанта ведення господарської діяльності (з безлічі альтернатив), який забезпечував би найкращий фінансовий результат за рахунок раціональної податкової політики підприємства й ефективного використання податкових інструментів у межах чинного законодавства²⁵. Це визначення зводиться до вибору оптимальних вигідних організаційних форм діяльності платника податків, застосування можливих пільг на всі можливі способи зменшення суми податку, але обов'язково в межах закону.

Під оптимізацією податків ним було запропоновано розуміти організаційні заходи в межах чинного законодавства, пов'язані з вибором місця, часу і видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних конструкцій здійснення господарських операцій з метою збільшення грошових потоків компанії за рахунок податкової оптимізації і мінімізації податкових платежів²⁶.

Про переваги легітимної податкової оптимізації свідчить і таке:

- перехід до мінімізації в межах закону сьогодні – це впевненість у стабільності завтра, при цьому продукція підприємства залишається конкурентоспроможною у ціні;
- підприємство отримує додаткову конкурентну перевагу – клієнти можуть бути впевненими в тому, що співпрацюють із добросовісним платником податків;
- податковий облік збігається з управлінським обліком, що суттєво спрощує фінансовий контроль за діяльністю підприємства²⁷.

У підсумку можна зазначити, що оптимізація оподаткування – це дії платника, спрямовані на зменшення власних податкових зобов'язань, але за умови, що такі дії повністю відповідають чинному законодавству²⁸. Цю думку підкріплюють і дослідження Д. О. Харко, який зазначає, що оптимізація

²⁴ Лермонтов Ю. М. Оподаткування: рекомендації по підрахунку і сплаті податків / Ю. М. Лермонтов // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 1–2. – С. 18.

²⁵ Сандерленд Дж. Налоговое планирование. Основы / Сандерленд Дж. – М. : Новое Бюро, 2007. – С. 64.

²⁶ Антіпов О. М. Податкове планування як засіб оптимізації сплати ПДВ та податку на прибуток [Електронний ресурс] / О. М. Антіпов, О. О. Новоточина // Наукові вісті Давіського університету. – 2013. – № 10. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdu_2013_10_3.

²⁷ Галюта А. Оптимізація оподаткування: за і проти / Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект : зб. тез. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 39.

²⁸ Науменко М. Оптимізація оподаткування як засіб запобігання ухиленню від сплати ПДВ / М. Науменко // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право). – 2003. – № 4 (22). – С. 81–82.

податків – це організаційні заходи в межах чинного законодавства, пов’язані з вибором часу, місця і видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних схем і договірних взаємин²⁹.

Поширена також думка, що оптимізація проводиться лише з метою максимального законного зниження податків. У цьому разі її часто називають податковою мінімізацією. Оптимізація оподаткування – категорія набагато ширша, оскільки, крім мінімізації, її інструментами є відстрочення платежів, зменшення суми сплачуваних до бюджету „живих” засобів та інші³⁰. При цьому автор звертає увагу на таке: сучасні методи податкової оптимізації базуються на поєднанні спеціальних податкових режимів із загальним режимом оподаткування та спрямовані на легальне зменшення своїх податкових платежів, ґрунтуються на праві всіх суб’єктів податкових відносин захищати свої права³¹.

За узагальненою характеристикою механізмів зменшення податкових платежів, складеною Є. В. Невмержицьким і наведеною нижче, можна прослідкувати наскільки вони є правомірними чи незаконними (табл. 1.1)³². Однак, як показує практика, суб’єкти підприємницької діяльності все податкове планування здебільшого зводять до мінімізації платежів. В основі цього лежать такі основні причини, як низький рівень податкової культури платників податків, високий рівень податкового тиску порівняно з іншими державами, мінливість, складність і нестабільність податкового законодавства. У зв’язку із цим розглянемо категорію „мінімізація” взагалі та „мінімізація податкових платежів” зокрема. Поняття „мінімізація” означає зведення до мінімуму, зменшення, скорочення чого-небудь³³. На думку В. А. Кашина, „мінімізація податків” являє собою специфічні форми планування діяльності й розміщення засобів платника податків з метою максимального скорочення податків, що при цьому виникають³⁴.

А. В. Єлісеєв та М. П. Піддужний зазначають, що метою мінімізації податків є збільшення всіх фінансових ресурсів підприємства³⁵. Основна думка авторів цієї статті полягає у тому, що мінімізація є тим реальним, законним

²⁹ Харко Д. О. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації // Вісник Львів. ун-ту. – 2011. – Вип. 52. – С. 352.

³⁰ Антіпов О. М. Податкове планування як засіб оптимізації сплати ПДВ та податку на прибуток [Електронний ресурс] / О. М. Антіпов, О. О. Новоточинова // Наукові вісті Дніпровського університету. – 2013. – № 10. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua.

³¹ Там само

³² Невмержицький Є. В. Правові проблеми боротьби з економічною злочинністю і корупцією : навч. посіб. / Невмержицький Є. В. – К. : АПСВ, 2011. – С. 173.

³³ Великий глумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. ; Ірпінь : Перун, 2007. – С. 677.

³⁴ Кашин В. А. Международные налоговые соглашения / Кашин В. А. – М. : ИМО, 1983. – С. 170.

³⁵ Єлісеєв А. Мінімізація податків законними способами / А. Єлісеєв, М. Піддужний // Контракти. – 2003. – № 36. – С. 33–38.

Порівняльна характеристика механізмів зниження податкових платежів³⁶

| № з/п | Критерії порівняння | Ухилення від сплати податків | Уникнення податків | Податкове планування |
|--------------|--|---|---|--|
| 1 | Економічна вигода суб'єктові за умови успішного застосування | Максимальна | Середня або мінімальна | Середня |
| 2 | Рівень ризику | Максимальний | Мінімальний | Мінімальний |
| 3 | Необхідна кваліфікація персоналу | Не вимагає особливої кваліфікації | Спеціальна або висока | Висока |
| 4 | Можливі санкції з боку держави | Аж до кримінального переслідування | Як правило, податкові або адміністративні | Переважно податкові |
| 5 | Збиток, що завдається державі і суспільству | Максимальний | Мінімальний | Може бути від мінімального до максимального |
| 6 | Переважне використання | Індивідуальні підприємці, малий бізнес | Малий, середній і великий бізнес | Великий бізнес |
| 7 | Посаднання з іншими механізмами зниження податкових платежів | Переважно застосовується самостійно | Може поєднуватися з ухиленням від сплати податків | Може поєднуватися з ухиленням від сплати податків і уникненням податків |
| 8 | Залежність від змін економічної політики держави | Найбільш схильні до економічних, політичних та інших коливань кон'юнктури | Переважно схильні до коливань у сфері оподаткування | Найменш схильні до економічних, політичних та інших коливань кон'юнктури |

способом зменшення податкового навантаження, який підприємці обов'язково повинні використовувати. Близькою до цього є думка П. Т. Геги. Зокрема, він відзначає, що мінімізація податків стає одним з найважливіших завдань фінансового управління підприємства в контексті управління фінансовими ресурсами³⁷.

Проте мінімізація податків – термін, який вводить в оману. Насправді, метою повинна бути не мінімізація (зменшення податку як такого), а збільшення прибутку після оподаткування. При цьому платники податку, які повинні прагнути збільшити розмір чистого прибутку, за допомогою податкових консультантів прикладають значні зусилля, щоб зменшити (приховати) розмір оподаткованого прибутку, що призводить до нелегального зменшення своїх податкових зобов'язань за податковими платежами, так званого tax evasion (ухилення від сплати податків).

³⁶ Антіпов О. М. Податкове планування як засіб оптимізації сплати ПДВ та податку на прибуток [Електронний ресурс] / О. М. Антіпов, О. О. Новоточинова // Наукові вісті Даліського університету. – 2013. – № 10. – С. 173. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua.

³⁷ Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні / Гега П. Т. – К. : Юрінком, 1997. – С. 55.

У своїх працях Л. О. Омелянович визначає мінімізацію податків одночасно з уникненням оподаткування. На її переконання, уникнення оподаткування є діями суб'єктів господарювання, що спрямовані на мінімізацію податкових зобов'язань усіма допустимими законодавством способами, а саме шляхом застосування податкових пільг, оптимального вибору організаційно-правової форми для ведення бізнесу, а також використання всіх суперечностей податкового законодавства на користь підприємця, таким чином додержуючись букви закону і дотримання чинних вимог законодавства, у такий спосіб правомірно не зменшуючи отриманий дохід³⁸.

Підтверджує цю думку і автор В. А. Пригоцький. Ураховуючи те, що податкова мінімізація – це цілеспрямовані дії платника податків щодо збереження своїх фінансових ресурсів, автор зазначає, що платник податків діє умисно, заздалегідь усвідомлюючи характер своїх дій, бажаючи настання певного результату і свідомо допускаючи його. При цьому ненавмисні чи необережні дії (недбалість, недосвідченість, арифметичні помилки), що мають наслідком зниження податкових платежів, не можуть розглядатися як мінімізація чи уникнення від оподаткування, хоча і не звільняються від фінансових санкцій.

З цього приводу він зазначає, що мінімізація оподаткування як економіко-юридичне явище базується на декількох основних причинах, серед яких основними є такі: прогалини закону; колізії правових норм; прямий дозвіл законодавця.

Прогалина у законі – це повна або часткова відсутність у системі законодавства правової норми, необхідної для повноцінного вирішення питання, що є предметом правового регулювання. Це юридичний факт, відповідно до якого законом не передбачене конкретне розв'язання спірного питання повністю або частково. Відповідно, колізії правових норм – суперечності між окремими нормативними актами з того самого предмета регулювання, що виражається у формі конфліктів норм, пов'язаних з особливостями регулювання тих самих суспільних відносин різними правовими актами.

Прямий дозвіл законодавця – це правова норма чи їх сукупність, реалізація яких дає можливість зменшити (оптимізувати) податкові відрахування³⁹.

Необхідно зазначити, що ще листом від 25.04.2008 № 31-20010-3- 8/3337 Міністерства фінансів України схеми мінімізації податкових зобов'язань

³⁸ Омелянович Л. О. Податкова система: навч. посіб. / Омелянович Л. О., Орлова В. О., Веретенникова О. В. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2008. – С. 175.

³⁹ Мінімізація сплати податків : зб. тез. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. –

умовно було поділено на дві категорії. До першої категорії віднесено схеми, які ґрунтуються на прогалинах законодавства або де використовуються різні системи оподаткування, що містяться у національному законодавстві, з різним фіскальним навантаженням. Друга категорія пов'язана з прямим порушенням норм законодавства – ухиленням за рахунок подання до відповідних контролюючих фіктивних документів, заниження рівня податкових зобов'язань у податкових деклараціях шляхом підміни об'єкта оподаткування та ін. Ліквідувати схеми, що стосуються першої групи, можна на рівні внесення відповідних змін до законодавства. Схеми мінімізації податків другої категорії перебувають у площині адміністрування податків, що зумовлює необхідність в удосконаленні механізмів саме їх адміністрування (лише частково регулюються законодавством)⁴⁰.

Ураховуючи, що форми мінімізації оподаткування різноманітні за своєю правовою природою і досить численні, та об'єднавши їх у певні групи, залежно від характеру і змісту дій платника податків, у міжнародній практиці виділяють такі можливі варіанти дій платника податків щодо зменшення платежів: законний обхід (уникнення) податків (*tax avoidance*); незаконне ухилення від сплати податків (*tax evasion*); оптимізація податкових платежів у межах податкового планування (*tax planning*)⁴¹.

Ухилення від сплати податків (*tax evasion*) пов'язане з прямим порушенням законодавства і ґрунтується на використанні методів приховування доходів і майна від податкових органів, фальсифікації документів, не відображенні у податкових деклараціях податкових зобов'язань та ін. Такі дії в переважній більшості країн класифікуються як податкове шахрайство, а тому вимагають адекватних санкцій.

За визначенням ОЕСР, термін «ухилення від сплати податків» використовується для позначення незаконних дій, у результаті яких податкові зобов'язання приховуються або ігноруються, тобто платник податків платить менше податків, ніж він зобов'язаний сплатити, приховуючи доходи або інформацію від податкових органів. Ухилення від сплати податків зазвичай пов'язане з навмисним ігноруванням певної податкової норми. Наприклад, ті, хто бере участь в ухиленні від сплати податків, можуть приховувати об'єкт оподаткування або податкові зобов'язання, які виникають під час здійснення фінансово-господарської діяльності.

Уникнення сплати податків (*tax avoidance*) має місце, коли платник податків обходить податкову подію або податкову норму (або неналежним

⁴⁰ Щодо схем мінімізації сплати податків : лист Міністерства фінансів України від 25.04.2008 № 31-20010-3-8/3337 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua-info.biz/legal/baseww/ua-ewmgre.htm>

⁴¹ Проблеми системного підходу в економіці : зб. наук. праць [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2008-3/Volkov_308.html.

чином використовує податкові пільги) за рахунок використання суперечності між фактичними обставинами і формою податкового закону, тим самим фактично зводячи нанівець сенс останнього. Цей спосіб з юридичного погляду не передбачає порушення податкового законодавства, однак фактично призводить до значних бюджетних втрат у вигляді ненадходження податкових платежів через застосування різних схем мінімізації податкових зобов'язань.

Уникнення оподаткування – термін, якому важко дати визначення, але який зазвичай використовується для опису способу ведення справ платником податків, що спрямований на зниження його податкових зобов'язань, і, незважаючи на те, що така діяльність може бути законною, вона суперечить наміру або меті закону⁴².

А. В. Танзі ще в 1994 році констатував, що уникнення сплати податків є універсальним явищем. Це відбувається у всіх суспільствах, у всіх соціальних класах, у всіх галузях промисловості, у всіх релігіях і практично у всіх економічних системах⁴³. Причому рівень уникнення сплати податків залежить від сектору, організації виробництва або типу економічного агента, а також ставлення до ризику потенційного платника податків.

Викладений вище аналіз досліджень понятійного апарату „податкова оптимізація” та „мінімізація податкових платежів” дають підстави узагальнити основні його характеристики, що наведені нижче (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Узагальнена порівняльна характеристика економічних категорій „податкова оптимізація” та „мінімізація податкових платежів”*

| Податкова оптимізація | Мінімізація податкових платежів | |
|--|---|--|
| Організаційні заходи в межах чинного законодавства, пов'язані з вибором часу, місця та видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних схем та договірних взаємин, з метою збільшення грошових потоків підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів | Цілеспрямовані дії платника податків щодо збереження своїх фінансових ресурсів за рахунок зменшення податкового навантаження | |
| | <i>у межах чинного законодавства</i> | <i>поза межами податкового законодавства</i> |
| | <i>уникнення оподаткування – мінімізація зобов'язань завдяки законному використанню колізій і недоробок нормативних актів</i> | <i>ухилення від сплати податків – нелегальний шлях зменшення податкових зобов'язань за податковими платежами, оснований на свідомій, кримінально карній дії згідно з Кримінальним кодексом України</i> |

*Джерело: складено авторами.

⁴² Онищук Н. Ю. Правове регулювання протидії уникненню оподаткування: порівняльно-правовий аспект / Н. Ю. Онищук // Фінансове право. – 2014. – № 2 (28). – С. 26. – С. 25–27.

⁴³ Tanzi A. V. Primer on Tax Evasion / A. V. Tanzi // Bulletin for International Fiscal Documentation. – 1994. – № 48 (6/7). – P. 43.

Проте потрібно зазначити, що національне податкове законодавство не містить критеріїв, які б дозволяли чітко розмежувати законне зменшення податкових зобов'язань – податкову оптимізацію та мінімізацію. ПКУ містить лише статті, присвячені відповідальності за порушення податкового законодавства як такого, однак у ньому немає визначення понять: „ухилення від податків”, „податкова оптимізація” та „мінімізація податкових зобов'язань”⁴⁴.

На противагу вітчизняному законодавству, категорії „мінімізація податкових зобов'язань” та „податкова оптимізація” у провідних країнах світу визначена на законодавчому рівні. Так, у законодавстві США застосовуються Загальні правила боротьби з мінімізацією сплачуваних податків, в основі яких лежить доктрина заборони зловживанням правом⁴⁵. У Великобританії таких правил немає, але діють певні положення податкового законодавства – положення проти уникнення оподаткування. Податкове законодавство Великобританії розглядає податкову оптимізацію як кроки, за допомогою яких уряд втрачає частину податкових надходжень, які повинні бути сплачені до скарбниці держави, а отже, ненадходження коштів до бюджету свідчить саме про незаконність дій платників⁴⁶.

Підсумовуючи результати проведеного аналізу, необхідно наголосити на такому. Економічні категорії „податкове планування”, „податкова оптимізація”, „мінімізація податків” (Додаток А) певною мірою потрібно вважати тотожними поняттями щодо основної мети – зменшення податкових платежів. Відповідно, поняття „податкове планування”, „податкова оптимізація”, „мінімізація податків” використовуються для опису такого явища, яке за своєю сутністю є зменшенням податкових зобов'язань у законний чи незаконний спосіб, причому як на національному, так і міжнародному рівні.

⁴⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁴⁵ General Anti-Avoidance Rules [Electronic resource]. – Mode of access : www.amchamindia.com

⁴⁶ CCH VAT Drieffing, Iss. 31 – Oct., 2003.

1.3. Поняття, сутність та ознаки агресивного податкового планування

Ефективність реалізації економічних перетворень у будь-якій державі світу прямо залежить від особливостей застосовуваної національної податкової системи, а також відповідних укладених міжнародних договорів, що регулюють відносини такої держави з іншими суб'єктами міжнародного права. Тому перед кожною державою постає питання реалізації комплексу заходів, спрямованих на зниження рівня використання її резидентами тих чи інших схем оптимізації податкових зобов'язань. Ці схеми, на відміну від схем ухилення від сплати податків, ґрунтуються на використанні тих чи інших особливостей національного законодавства, а також переваг, що надає міжнародна податкова конкуренція. Міжнародна податкова конкуренція за своєю сутністю є суперництвом держав із застосуванням інструментів оподаткування за обмежені економічні ресурси. Своєю чергою, передумовою виникнення податкової конкуренції стало існування відмінностей між механізмами податкового регулювання окремих національних економічних систем.

Визначення поняття „податкова конкуренція” як глобального явища вперше було надано у звіті ОЕСР „Шкідлива податкова конкуренція. Нова глобальна проблема”, причому основна частина цього звіту присвячувалася саме критеріям ідентифікації податкових гаваней та низькоподаткових юрисдикцій⁴⁷. Також у звіті були наведені рекомендації, спрямовані на протидію проявам шкідливої податкової конкуренції, зокрема вони стосувалися вдосконалення національних податкових законодавств, інтенсифікації міжнародного співробітництва та обміну інформацією, формування умов укладання договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Прийнято розрізняти справедливу та шкідливу податкову конкуренцію. Справедлива податкова конкуренція передбачає використання країнами національних систем оподаткування для стимулювання реального сектору економіки, причому такі правила поширюються на всіх суб'єктів господарювання, без винятків для іноземного інвестора. Відповідно, такі заходи податкового стимулювання спрямовані на активізацію саме підприємницької діяльності. Водночас недобросовісна податкова

⁴⁷ Котляров М. А. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России / М. А. Котляров, И. Н. Рыкова // Финансовый журнал. – 2014. – № 4. – С. 47.

конкуренція виникає внаслідок наявності правил, які полегшують можливість зниження податкових зобов'язань шляхом використання лазівок в договорах про уникнення подвійного оподаткування або національному законодавстві.

Соколовська О. В.⁴⁸ акцентує увагу на таких критеріях віднесення національної податкової політики до складу недобросовісної податкової конкуренції: істотному зниженні рівня реального оподаткування за рахунок надання податкових пільг; наданні пільгових умов оподаткування виключно нерезидентам; наданні податкових пільг видам економічної діяльності, не притаманним національній економіці; відсутності чітких критеріїв поділу прибутку для ТНК; недостатній прозорості функціонування пільгових режимів оподаткування; наданні податкових пільг навіть за відсутності реальної економічної діяльності; неможливості застосування принципів міжнародного трансфертного ціноутворення; встановленні ставки податку або порядку визначення об'єкта оподаткування на договірній основі; застосуванні режимів, які заохочують мінімізацію податків та ін.

Створення переваг у податковій конкуренції неможливе без відповідного застосування особливих податкових інструментів. У даному контексті постає питання пошуку компенсаторів для нівелювання втрат від недонадходження податків до бюджету держави, де поряд з формуванням додаткового обсягу бази оподаткування вагоме місце посідають механізми, спрямовані на зниження рівня використання схем мінімізації сплати податків. На його масштаби впливає високий рівень застосовуваних ставок податків, нерівномірний розподіл податкового навантаження внаслідок використання широкого переліку податкових пільг, порушення принципу рівності платників перед законом; складність і недосконалість законодавства; недотримання норм законів, неефективність загальної бюджетної політики країни⁴⁹. Саме застосування ефективних механізмів протидії використанню схем податкової мінімізації є одним з пріоритетних напрямів діяльності фіскальних органів будь-якої держави світу.

Наявність міжнародної податкової конкуренції стимулює суб'єктів господарювання активно використовувати можливість мобільності факторів виробництва та капіталу між різними податковими юрисдикціями, що в цілому дозволяє знижувати сукупні податкові платежі за рахунок використання різних інструментів міжнародного податкового планування.

⁴⁸ Соколовская Е. В. Экономическая природа недобросовестной налоговой конкуренции / Е. В. Соколовская // Научные труды ДонНТУ. – 2014. – № 2. – С. 85–93.

⁴⁹ Рymar О. Г. Шляхи оптимізації діючого механізму оподаткування в контексті податкової реформи в Україні / О. Г. Рymar // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2010. – Вип. 6. – Т. 2. – С. 140.

Як уже зазначалося раніше, прийнято розрізняти наступні поняття, які характеризують процеси, пов'язані зі зниженням рівня податкових платежів, відповідно, і реакція на такі способи податкових органів у кожній державі різна. Зокрема, досить популярною класифікацією^{50,51}, виділяють ухилення від сплати податків; уникнення сплати податків; законну оптимізацію податкових зобов'язань (податкове планування).

Очевидним є те, що існує відмінність між уникненням від сплати податків і податковим плануванням, останнє визначають як т. зв. прийнятне уникнення сплати податків. Межа тут зазвичай досить незрозуміла, оскільки переважна більшість країн визнають право платників податків на здійснення мінімізації податкового навантаження. З іншого боку, моделі поведінки, які винятково або в основному стосуються оподаткування, реалізуються, як правило, відповідно до законодавчих чи судових положень.

Із поширенням практики використання схем мінімізації податків та зловживання правом випадки формально законного уникнення оподаткування все частіше кваліфікуються відповідними контролюючими органами як протиправна діяльність, що ще більше ускладнює розмежування понять „уникнення сплати податків” та „ухилення від сплати податків”.

Для більшості держав виникають труднощі не стільки у встановленні випадків ухилення від сплати податків, а саме у визначенні відмінностей між уникненням сплати податків та податковим плануванням. Застосування принципу свободи вибору контрагента передбачає, що, як правило, платники податків можуть господарювати так, як вони хочуть для цілей мінімізації податкових платежів. Водночас, відповідно до принципу правової визначеності, платники податків повинні також бути впевнені, що угоди, укладені ними, є юридично (з погляду приватного права) грамотно оформлені і їх будуть дотримуватися податкові органи та суди. Також зрозуміло, що, виходячи з міркувань економічної ефективності і справедливості, платники податків не повинні зловживати правом мінімізувати своє податкове навантаження. Однак знайти межу між використанням права і зловживанням – складне завдання⁵².

Загалом під податковим плануванням (*tax planning*) розуміють діяльність платника податків, спрямовану на максимальне використання всіх нюансів податкового законодавства для досягнення найвищого фінансового результату шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з погляду

⁵⁰ Uckmar V. International Tax Avoidance and Evasion. General Report, 1983 IFA Congress, Kluwer, Deventer, 1983

⁵¹ Organization for Economic Co-operation and Development ; [Washington, D.C. : OECD Publications and Information Centre [distributor], 1987 – 112 p.

⁵² Fundamentals of International Tax Planning [edc. by R. Russo]. – Amsterdam : IBFD Publications BV, 2007. – P. 50.

податкових наслідків⁵³, тобто основною особливістю податкового планування є наявність відповідних податкових альтернатив, що, відповідно, і забезпечує можливість оптимізації податкових зобов'язань. Міжнародне податкове планування є складовою корпоративного податкового планування, яке проводиться за допомогою системного використання оптимальних законних методів для отримання бажаного стану суб'єкта господарювання при здійсненні міжнародних операцій в умовах обмеженості матеріальних і фінансових ресурсів. Така мета досягається шляхом пошуку законних способів зниження обсягу податкових зобов'язань у всіх державах ведення фінансово-господарської діяльності (за принципом оподаткування у джерела утворення доходів), а також суми сплачених податків у державі резиденства⁵⁴.

У цілому податкове планування можна охарактеризувати як процес, під час якого платник податків визначає перспективні напрями зменшення податкового навантаження, під час яких установлюється таке:

- мінімальне значення податкового зобов'язання, передбаченого законодавством;
- можливість використання пільгових режимів оподаткування;
- імовірність несвоєчасного здійснення розрахунків з бюджетами за податковими зобов'язаннями.

Відповідно до чинного податкового законодавства податкове планування потрібно трактувати як легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, оснований на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, шляхом коригування своєї діяльності та методів ведення обліку. Під цим необхідно розуміти цілеспрямовану діяльність платника податків, орієнтовану на максимальне використання всіх нюансів наявного податкового законодавства з метою зменшення податкових платежів до бюджету.

У роботі Телюк Н. М.⁵⁵ проведено класифікацію способів здійснення міжнародного податкового планування, до переліку яких віднесено такі:

- вибір найбільш оптимального виду здійснення господарської діяльності, виходячи з обліку податкових пільг і переваг конкретної податкової юрисдикції;
- мінімізацію податкових ризиків при виборі способів присутності та економічної діяльності компанії в певних зарубіжних країнах. Порядок виник-

⁵³Сандерленд Д. Налоговое планирование. Основы / Сандерленд Д. – М. : Новое Бюро, 2010. – С. 64.

⁵⁴ Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія / [за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул.] – К. : ТОВ «Новий друк», 2015. – 570 с.

⁵⁵ Телюк Н. М. Современные тенденции налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14 / Телюк Наталья Михайловна. – М., 2014. – С. 21.

нення постійного представництва іноземної компанії для цілей оподаткування визначається як національним податковим законодавством, так і відповідними міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування;

- ефективне використання положень угод про уникнення подвійного оподаткування для врахування процентних витрат при визначенні податкової бази з податку на прибуток;

- використання переваг трансфертного ціноутворення. Відповідно до сформованої міжнародної практики під трансфертним ціноутворенням розуміються випадки маніпулювання доходами та витратами за угодами між пов'язаними особами способами, відмінними від тих, які були б застосовані в операціях, що були б здійснені за стандартних ринкових умов для отримання податкової вигоди;

- ефективне використання положень угод про уникнення подвійного оподаткування для цілей зниження сплачуваних податків у джерела виплати дивідендів та роялті.

Значне поширення застосування ТНК саме схем міжнародного податкового планування, використання яких усе більше впливає на рівень фіскальної ефективності національних податкових систем, залучення до таких процесів усе більшої кількості нових суб'єктів міжнародного права та відповідне розширення ринку консультативних послуг у сфері податкового планування актуалізували необхідність у розгляді такої проблематики на глобальному рівні. ТНК застосовуючи пільгові режими різних податкових юрисдикцій, а також положення угод про уникнення подвійного оподаткування, досягають значного зниження оподаткування своїх доходів або зовсім їх звільнення від оподаткування.

Уже у 2006 році під час роботи Форуму з податкового адміністрування, який був проведений ОЕСР в Сеулі, було констатовано, що схеми податкового планування, які використовують деякі ТНК, стають усе більш агресивними, а тому постає потреба в реалізації комплексу заходів, спрямованих на протидію використанню схем АПП. Результатом проведення цього Форуму стало напрацювання спільної позиції щодо боротьби за дотримання норм податкового законодавства всіма сторонами податкових правовідносин та напрацювання спільних підходів до випадків використання схем недобросовісного податкового планування⁵⁶. Також було відзначено необхідність у приділенні більш глибокої уваги до участі податкових

⁵⁶ Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / [С. С. Брехов, В. І. Коротун, О. С. Сушкова, Н. В. Новицька та ін.]. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. – С. 9. – (Препринт / Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України).

консультантів у розробленні неприйнятних з погляду світової спільноти способів податкового планування.

Потрібно підкреслити, що податкове планування, навіть яке має ознаки агресивного, не має на меті ухилення від сплати податків шляхом приховування об'єкта оподаткування або штучного заниження бази оподаткування. І. В. Шиков з цього приводу зазначив, що АПП не завжди є податковим правопорушенням. Так, правопорушенням вважається: умисне ухилення від сплати податків, дії платника податків не відповідають положенням податкового законодавства, приховування доходів, навмисне викривлення даних, вказаних у податковій декларації, несплата податків компаніями – одноденками, штучне маніпулювання цінами, включення в декларацію фіктивних витрат тощо. АПП передбачає використання прогалін, які не заперечують норми права, і це не є порушенням, за яке передбачається встановлення штрафу. Усі дії платника здійснюються в рамках закону і компанія використовує відмінності в системах оподаткування різних держав для власної вигоди⁵⁷. Однак поширення такого явища та фіскальні втрати від використання схем мінімізації сплати податків з ознаками АПП викликали потребу у розробленні як теоретичних основ оцінювання та ідентифікації цих схем, так і рекомендацій практичного характеру для України.

Агресивне податкове планування (*aggressive tax planning*) розглядається як особливий вид податкового планування, що здійснюється платником податків шляхом прийняття рішень у сфері оподаткування, які можуть призвести до наслідків, відмінних від закріплених податковим законодавством через його невизначеність або багатоваріантне трактування.

П. Валенте під АПП запропонував розуміти застосування штучних операцій або структур з використанням дисбалансу між податковими юрисдикціями з ефектом підриву правил оподаткування і втратою податкових надходжень у державі місцезнаходження або резиденства платника податків⁵⁸. Зважаючи на транскордонний характер, протидія використанню схем агресивного податкового планування потребує узгоджених дій податкових органів різних держав, а цього можна досягти лише шляхом формування відповідних спільних підходів та набору інструментів впливу на податкову поведінку суб'єктів господарювання.

У рекомендаціях 2012 року з АПП Єврокомісії під зазначеним терміном запропоновано розуміти використання технічних особливостей податкової системи або невідповідностей між двома або більше податковими системами

⁵⁷ Шиков И. В. Агрессивное налоговое планирование шагает по планете [Электронный ресурс] / И. В. Шиков // Главная книга. – 2014. – № 11. – Режим доступа : www.glavkniga.ru.

⁵⁸ Valente P. Enhanced Cross-border Cooperation against Aggressive Tax Behaviours. An Outlook on International Tax Initiatives [Electronic resource] / P. Valente / The 5th European Conference on Tax Advisers' Professional Affairs. – London, 7 dec. 2012. – Mode of access : www.cfe-eutax.org.

з метою зниження податкових зобов'язань. Також зазначено, що АПП може набувати безлічі форм. Зокрема, це стосується можливостей подвійних вирахувань з об'єкта оподаткування, а також відсутності оподаткування як у джерела доходу, так і країні президентства платника податків⁵⁹. Тому як додатковий інструмент боротьби з АПП Єврокомісією було рекомендовано вносити в договори про уникнення подвійного оподаткування положення про можливість звільнення доходу від оподаткування в державі джерела лише за умови його фактичного оподаткування в державі резидентства отримувача⁶⁰. Крім того, країнам-членам ЄС також було запропоновано запровадити загальну норму про запобігання уникненню оподаткування.

Активізація використання цього терміна в експертному середовищі відбулася у зв'язку з ухваленням у 2013 році ОЕСР Плану дій BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), до якого на сьогодні приєдналося понад 60 держав. Основною метою прийняття Плану дій BEPS є розроблення комплексної, збалансованої та ефективної стратегії боротьби країн з проблемою розмивання (ерозії) бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. Також до цілей прийняття цього Плану потрібно віднести вирівнювання умов оподаткування та здійснення господарської діяльності в різних державах світу, що планується досягти шляхом вирівнювання норм податкового законодавства та їх практичного значення; реалізацію узгоджених норм у межах міжнародної податкової системи; підвищення прозорості здійснюваних фінансово-господарських операцій.

Характерною особливістю Плану дій BEPS є те, що, на відміну від попередніх спроб ОЕСР щодо формування спільних підходів до побудови міжнародної податкової системи, його прийняття є підтвердженням усвідомлення багатьма урядами нагальної потреби в розробленні заходів протидії уникненню оподаткування як на рівні національних економік, так і на міжнародному рівні.

У Плані дій BEPS було порушено такі проблеми:

- невідповідність сучасної міжнародної системи оподаткування реаліям глобальної економіки. Указується на необхідність у якнайшвидшому внесенні змін до національних податкових законодавств та чинних міжнародних податкових угод (домовленостей);
- використання ТНК стратегій корпоративного податкового планування, яке є легальним з технічного погляду та ґрунтується на використанні відмінностей податкових правил і принципів різних країн, однак призводить

⁵⁹ EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806. – 6 p. [Electronic resource]. – Mode of access : www.ec.europa.eu.

⁶⁰ Тимченко Л. Д. Угода про асоціацію між Україною та ЄС у контексті прямого оподаткування: концептуальний та нормативний аспект / Тимченко Л. Д., Селезень П. О., Лепетюк О. В. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – С. 20.

до розмивання податкової бази значної кількості держав засобами, не передбаченими національними податковими політиками таких країн;

– використання ТНК агресивних схем податкового планування сучасних ТНК, унаслідок чого ТНК отримують необґрунтовані конкурентні переваги порівняно з малим та середнім бізнесом;

– переважаючий розподіл прибутку залежно від розташування матеріальних активів, не беручи до уваги зростання ролі нематеріальних активів в утворенні доходів, а також переміщення ризиків всередині групи компаній;

– подвійне оподаткування (коли дохід не оподатковується ні у державі нерезидента – утворювача доходу, ні у державі резидента – отримувача доходу)⁶¹.

Планом дій BEPS також визначені підходи та методологічні принципи подальшого вдосконалення податкового законодавства в обраній предметній сфері⁶²:

1) комплексний підхід до проблеми протидії небажаному переміщенню податкової бази, оснований на гармонізації законодавства з трансфертного ціноутворення, контрольованих іноземних компаній, резидентського статусу платника, використання фінансових інструментів та ін.;

2) розкриття ланцюгів створення вартості в бізнесі платника податків, на основі чого здійснюється справедливий розподіл податкових вимог між державами;

3) пріоритет економічного змісту над юридичною формою; аналіз істотної діяльності платника податків, у результаті чого визначається відповідність доходу платника податку економічній активності, що дає цей дохід;

4) подальше розроблення методик протидії використанню низькоподаткових юрисдикцій. Мається на увазі не тільки визначення індикаторів для віднесення податкового режиму до складу пільгових, а й трансформація досліджень у бік виявлення законодавчих відмінностей (наприклад, особливий порядок обліку доходів від фінансової діяльності та нематеріальних активів у кожній з юрисдикцій);

5) зосередження уваги на проблемі зловживання положеннями договорів про уникнення подвійного оподаткування та ролі даних договорів у процесах виведення прибутку в низькоподатковій юрисдикції;

⁶¹ Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 16. – С. 13.

⁶² Котляров М. А. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России / М. А. Котляров, И. Н. Рыкова // Финансовый журнал. – 2014. – № 4. – С. 52.

б) визнання пріоритету комплексного підходу до проблеми, ролі прозорості та ефективного обміну інформацією між податковими органами, взаємодії з платниками податків у частині розкриття схем АПП та ін.

Цілями впровадження Плану дій BEPS на міждержавному рівні визначено такі:

– на глобальному рівні між юрисдикціями та напрацювання заходів протидії застосуванню шкідливої податкової практики та проявів протекціонізму;

– сприяння розвитку міжнародного співробітництва при дотриманні податкового суверенітету окремих країн;

– розвиток торгівлі шляхом усунення подвійного оподаткування та запобігання формуванню несправедливих комерційних переваг за рахунок уникнення оподаткування та ін.⁶³

Водночас державою країною окремо буде вирішуватися питання впровадження тих чи інших механізмів протидії АПП, виходячи з необхідності у підтримці на належному рівні конкурентоспроможності держави в умовах глобалізації, а також виконання міждержавних договорів. Така позиція, зокрема, відстоюється на рівні ЄС, де підтримується модель імплементації Плану дій BEPS на рівні національних законодавств. Водночас США, навпаки, лобіюють упровадження механізму з протидії АПП на рівні міждержавної угоди, участь у якій стане обов'язковою для країн цивілізованого світу⁶⁴.

Віднесення схем податкового планування до складу агресивних розглядається як сукупність двох ознак⁶⁵:

– прийняття податкових рішень, які хоча і обґрунтовані, але можуть спричинити ненавмисні і несподівані податкові наслідки, відмінні від тих, які припускав законодавець;

– створення сприятливої податкової ситуації за рахунок приховування того, що існує невизначеність в істотних питаннях оподаткування, які визначено в законодавчому порядку.

Таким чином, основною ознакою схем АПП є те, що інструменти, які використовуються є легальними, але при цьому не відповідають первинним намірам законодавця.

АПП характеризується двома типами практичних ситуацій, де у першому випадку позиція платника податків є обґрунтованою і формально відповідає законодавству, але має непередбачувані податкові наслідки. У

⁶³ Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting. – London : HM Treasury, 2015. – P. 14

⁶⁴ Гетьманцев Д. Анти-BEPS-реформа / Д. Гетьманцев // Дзеркало тижня. – 2016. – № 23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.gazeta.zn.ua.

⁶⁵ Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія / [за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул]. – К. : Новий друк, 2015. – 570 с

другому випадку фіскальні органи стикаються з ризиком, що платник податків не вкаже на наявність невизначеності і сумнівів у тлумаченні закону щодо важливих положень поданої податкової декларації, тобто податкові органи бачать небезпеку в тому, що законодавство може бути застосоване для досягнення результатів, відмінних від тих, які мав на увазі законодавець при формулюванні правової конструкції.

Відповідно до рекомендацій ОЕСР індикаторами віднесення схем податкового планування до складу агресивних є такі:

- відсутність зв'язку між фінансовою та дійсною економічною діяльністю;
- наявність відмінностей у нормах прибутку у межах групи глобальних ТНК;
- відмінності в ефективних ставках оподаткування між ТНК та „порівнюваними” компаніями, які не є ТНК;
- вимивання бази оподаткування з використанням нематеріальних активів. Може, наприклад, проявлятися у вигляді концентрації високого рівня надходжень роялті порівняно з витратами на науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність;
- вимивання бази оподаткування через процентні платежі⁶⁶.

Здебільшого схеми АПП реалізуються з використанням послуг податкових консультантів, фінансових організацій, а також відповідних податкових департаментів великих компаній-платників податків. Як посередники податкові консультанти відіграють важливу роль в організації функціонування будь-якої системи оподаткування, однак деякі з них також є пропагандистами використання численних схем АПП, що негативно впливає на фіскальну ефективність податкової системи⁶⁷.

На рис. 1.2 схематично наведений ряд наявних на сьогодні інструментів для виявлення схем уникнення сплати податків та відповідно встановлення їх учасників, що використовуються різними групами країн. Схематично інструменти, що застосовуються податковими органами при управлінні ризиками, пов'язаними з уникненням сплати податків поділяються на чотири сфери втручання:

⁶⁶ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

⁶⁷ Study into the Role of Tax Intermediaries/ OECD [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

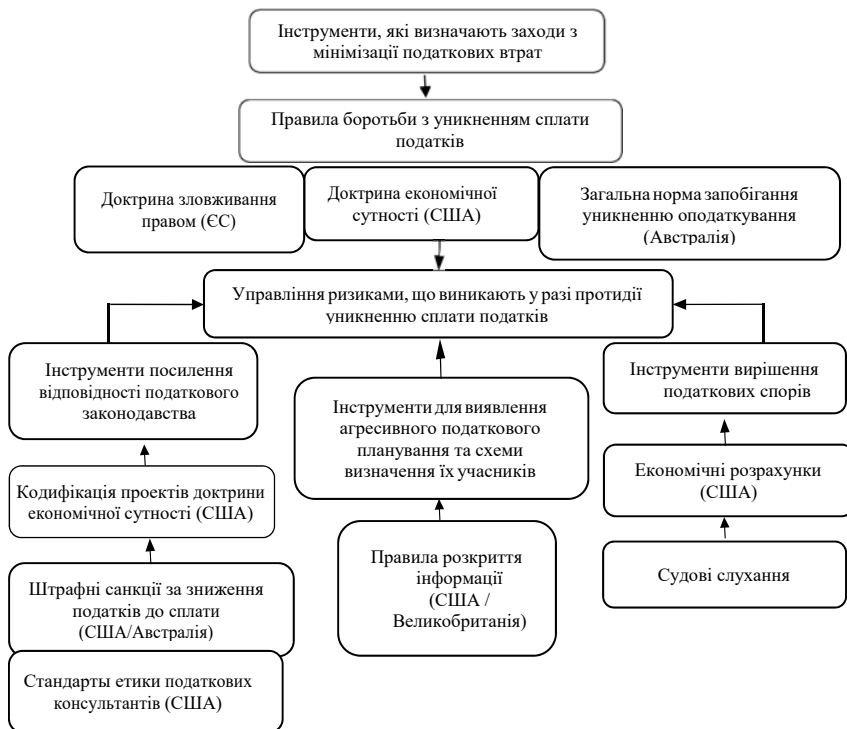


Рис. 1.2. Інструменти виявлення уникнення сплати податків та схеми визначення учасників⁶⁸

- інструменти, які визначають правила уникнення подвійного оподаткування;
- інструменти, спрямовані на забезпечення дотримання правил оподаткування;
- інструменти, призначені для виявлення агресивних схем податкового планування та визначення їх учасників;
- інструменти, спрямовані на врегулювання податкових спорів.

Відповідно в ЄС з метою протидії використанню схем АПП активно використовується доктрина зловживання правом. Активізація використання цієї доктрини викликана тим, що зловживання правом стає однією з найважливіших проблем розвитку податкових систем, причому поширеність випадків зловживання правом набуває глобального характеру.

⁶⁸ Larin G. Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions [Electronic resource] / Larin G. – Mode of access : www.usherbrooke.ca.

Доктрина зловживання правом є інструментом протидії операціям, що здійснюються виключно з метою отримання переваг в оподаткуванні. Указаний інструмент може бути застосований у межах законодавства ЄС лише до угод, для яких основною є уникнення сплати податків. Однак важливим на сьогоднішні питанням залишається визначення чіткого алгоритму віднесення фінансово-господарських операцій до складу сумнівних з позиції використання доктрини зловживання правом.

У США використовується положення теорії економічної сутності. Так, уникнення сплати податків визначається допустимим і легальним, однак одночасно встановлені досить чіткі межі, у яких це допускається. Зокрема, існують досить серйозні обмеження на використання контрольованих іноземних компаній. Також зберігається обов'язок повної податкової відповідальності для всіх громадян США, у тому числі і для тих, які постійно проживають за кордоном.

Згідно з правилом доцільності всяка угода чи операція або створення юридичної структури не повинні мати характер особливої (штучної) угоди або особливої (штучної) юридичної структури, призначених виключно для досягнення цілей уникнення сплати податків. Іншим прикладом є визнання пріоритету змісту (сутності) угоди над її формою. Відповідно, угода може бути визнана удаваною у разі задоволення таких вимог:

- відсутність очевидної господарської або комерційної доцільності;
- недотримання норм і правил податкового законодавства;
- відсутність особливих схем для „маскування” операції або застосування до неї режиму надмірної секретності, що не обґрунтовано ніякими комерційними умовами або потребами⁶⁹.

З метою протидії використанню схем АПП та зменшення її негативного впливу на фіскальну ефективність національних податкових систем Єврокомісія запропонувала державам-членам ЄС реалізацію двох заходів:

1. Вносити до власних договорів про уникнення подвійного оподаткування пункт щодо утримання від оподаткування в одній з договірних держав лише у випадку, якщо такий дохід підпадає під оподаткування в іншій з договірних держав.

2. Імплементувати в національне законодавство загального правила про запобігання уникненню оподаткування (*дали – GAAR*) такого змісту: «Штучна операція чи серія таких операцій, які здійснювалися з виключною метою уникнення оподаткування та призвели до утворення податкової

⁶⁹ Чирухін П. Боротьба проти ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / П. Чирухін, І. Вільцанюк // Політика. Право. Життя. – Режим доступу : www.polpravozhit.in.ua.

вигоди⁷⁰, не повинні братися до уваги, причому відповідні контролюючі органи повинні розглядати такі операції для цілей оподаткування з урахуванням їх економічної сутності».

GAAR передбачає оцінювання угоди як такої, що спрямована на уникнення сплати податків у разі, якщо:

- результатом угоди є істотна податкова вигода для платника податків;
- угода має штучний характер, тобто в угоді відсутній економічний зміст;
- міркування зниження сплати податків є головним мотивом угоди, а будь-яка інша мета є незначною з урахуванням усіх обставин конкретної справи;
- будь-яка інша мета є незначною з урахуванням усіх обставин конкретної справи;
- угода суперечить об'єкту, духу і (або) цілям норм податкового законодавства, які мали бути застосованими.

Ураховуючи все зазначене вище, при формуванні механізмів протидії в Україні схемам АПП потрібно дотримуватися цілого ряду принципів, до складу яких варто віднести передбачуваність, простоту застосування, справедливість та ефективність використання правил розкриття інформації. Принцип простоти передбачає розроблення і відповідну формалізацію гнучких правил визначення практики агресивного податкового планування, щоб відповідне їх застосування не залежало від часу та суб'єктів ухвалення рішень у сфері податкових правовідносин. Відповідно, дотримання принципу передбачуваності потребує визначення для платника податків чітких критеріїв віднесення схем мінімізації податкових зобов'язань до розряду агресивних.

Дотримання принципу справедливості у випадку з податковими органами вимагає застосування однакових підходів до платників податків, за винятком випадків, коли наявні окремі договори, у яких визначені правила використання окремих схем податкової оптимізації (*tax rules*). Тому і фінансові санкції повинні залежати від типу схем агресивного податкового планування, що реалізуються платниками податків.

Ефективність застосування правил розкриття інформації залежить від обсягу та конкретного переліку інформації про фінансово-господарські операції платника податків.

⁷⁰ Тимченко Л. Д. Угода про асоціацію між Україною та ЄС у контексті прямого оподаткування: концептуальний та нормативний аспект / Тимченко Л. Д., Селезень П. О., Лепетюк О. В. – Ірпінь : НДД фінансового права, 2015. – С. 27.

⁷¹ Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири : монографія / [за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул]. – К. : Новий друк, 2015. – С. 416.

Отже, формування та використання механізмів протидії АПП в Україні повинне здійснюватися з неодмінним урахуванням наявних напрацювань у цьому напрямі країн ОЕСР та ЄС (із відповідним урахуванням особливостей з розвитку національної економіки та вітчизняної податкової системи). Основними напрямками протидії використанню схем АПП, які визначені ОЕСР, є такі⁷²:

- дійснення регулювання використання гібридів, що дозволяє всебічно оцінити використання платниками податків гібридів для одержання непередбачених відмінностей за різними країнами;
- напрацювання механізмів протидії формуванню корпоративних і банківських збитків з відповідним формулюванням рекомендацій для країн щодо внесення або посилення правил торгівлі товарами групи ризику;
- робота над схемами, які увійшли в настанову з питань АПП;
- ініціативи щодо розкриття інформації, які охоплюють ряд підходів, починаючи із правил з обов'язкового розкриття інформації і закінчуючи формами спільного дотримання вимог, а також дають рекомендації країнам з упровадження у власну практику податкового адміністрування (або відповідного вдосконалення) цих правил.

1.4. Методичні підходи до оцінювання ефектів агресивного податкового планування

Формування комплексу ефективних механізмів протидії мінімізації сплати податків, у тому числі таких, що мають ознаки АПП, залишається одним із стратегічних напрямів трансформації світової податкової системи. Хоча оцінити масштаби АПП досить складно, урахуовуючи багатоаспектність таких процесів і серйозні обмеження щодо отримання даних, сьогодні відомо, що фіскальні ефекти цієї глобальної проблеми є значними. Так, застосування платниками податків схем АПП є глобальною проблемою і, за різними оцінками, спричиняє втрати податкових надходжень від 4 до 10 % на рік, що в абсолютному вимірі становить від 100 до 240 млрд дол. США.

На додаток до значних втрат податкових надходжень АПП зумовлює й інші несприятливі економічні ефекти, пов'язані з неможливістю проведення

⁷² Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), OECD Publishing [Electronic resource]. – Mode of access : [www.ec.europa.eu.http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru](http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru).

адекватного оцінювання обсягу корпоративного боргу, прямих іноземних інвестицій та ін. У зв'язку з цим надзвичайно актуальним є дослідження методичних підходів до оцінювання ефектів агресивного податкового планування, які розроблені у країнах ОЕСР для того, щоб на цій основі розробити власну вітчизняну модель протидії таким негативним проявам у податковій сфері.

Проблемам оцінювання масштабів АПП присвячено значну кількість публікації, серед яких варто виділити праці фахівців Інституту перспективних досліджень Великобританії (*Institute of Development Studies*)⁷³ та ОЕСР⁷⁴, проте досі не прийнято рішення щодо застосування єдиної методології оцінювання масштабів АПП та ведуться наукові пошуки у цій сфері.

Основною причиною зазначених негативних явищ виступає процес глобалізації, що став поширюватися у середині минулого століття і на сьогодні суттєво впливає на національні економіки. Глобалізація сприяє активізації зовнішньої торгівлі, залученню іноземних інвестицій, підвищуючи у такий спосіб ефективність міжнародного економічного співробітництва та розвитку окремих економік. Однак є і негативний бік цього явища: вільний рух капіталів, розвиток цифрової економіки створюють можливості для використання прогалин і невідповідності податкового законодавства для подвійного звільнення від сплати податків. Це, з одного боку, підриває справедливість і цілісність податкових систем країн світу, а з іншого – дозволяє значно зменшувати ТНК податкові зобов'язання.

Найбільш негативно процеси АПП впливають на розвинені держави. Так, на рис. 1.3 зображено обсяги втрат податкових надходжень у розрізі держав. Найбільші втрати податкових надходжень, за останніми дослідженнями, у 2012 р. були у США та становили 84,8 млрд дол., недоотриманий прибуток становив 37,9%. У топ-10 країн за цим показником також входять такі держави: Німеччина (7,2 млрд дол.), Іспанія (4,9 млрд дол.), Італія (4,2 млрд дол.), Бразилія (3,7 млрд дол.), Франція (3,7 млрд дол.), Індія (3,6 млрд дол.), Мексика (3,3 млрд дол.), Канада (3,0 млрд дол.), Китай (2,6 млрд дол.).

⁷³ Cobham A. Measuring Misalignment: the Location of US Multinationals' Economic Activity Versus the location of their Profits / Alex Cobham and Petr Jansky // Institute of Development Studies in November : ICTD Working Paper 42. – 2015. – November. – 30 p.

⁷⁴ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

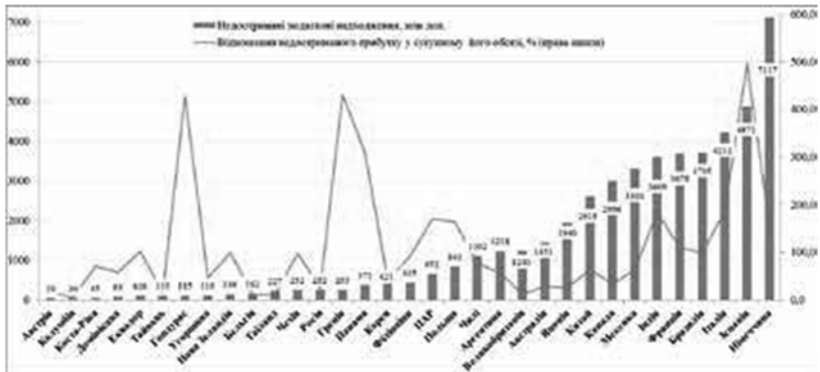


Рис. 1.3. Недоотримані податкові надходження та частка надлишкового прибутку у сукупному його обсязі у 2012 р.*

*Джерело: складено на основі: Cobham A. Measuring Misalignment: the Location of US Multinationals' Economic Activity Versus the Location of their Profits / Alex Cobham and Petr Janský // Institute of Development Studies in November : ICTD Working Paper 42. – 2015. – November. – 30 p.



Рис. 1.4. Надлишкові податкові надходження та частка надлишкового прибутку у сукупному його обсязі в 2012 р.*

*Джерело: складено на основі: Cobham A. Measuring Misalignment: the Location of US Multinationals' Economic Activity Versus the Location of their Profits / Alex Cobham and Petr Janský // Institute of Development Studies in November : ICTD Working Paper 42. – 2015. – November. – 30 p.

Натомість деякі держави внаслідок політики низького податкового навантаження, якою користуються ТНК застосовуючи схеми АПП, отримують значну вигоду (рис. 1.4). У топ-10 країн за обсягом надлишкових податкових

надходжень входять такі держави: Норвегія (8,4 млрд дол.), Нідерланди (3,5 млрд дол.), Індонезія (2,4 млрд дол.), Ірландія (2,2 млрд дол.), Швейцарія (1,7 млрд дол.), Данія (1,4 млрд дол.), Люксембург (1,0 млрд дол.), Єгипет (0,8 млрд дол.), Сінгапур (0,6 млрд дол.), Венесуела (0,5 млрд дол.).

На рис. 1.5 зображена динаміка середніх ставок ППП у державах із надлишковим та виведеним прибутком. Найбільший розрив у ставках спостерігався у 2008 р. і становив 29%. Протягом 2004–2012 рр. середня різниця у ставках була 12,3%.

Процеси АПП суттєво впливають як на податкові показники, так і на макропоказники. В окремих державах частка прямих іноземних інвестицій (далі – ПІІ) у світових інвестиціях значно перевищує їх частку у світовому ВВП.



Рис. 1.5. Динаміка середніх ставок ППП у державах із виведеним і надлишковим прибутком у 1994–2012 рр.*

Джерело: складено на основі: Cobham A. Measuring Misalignment: the Location of US Multinationals' Economic Activity Versus the Location of their Profits / Alex Cobham and Petr Janský // Institute of Development Studies in November : ICTD Working Paper 42. – 2015. – November. – 30 p.

До таких держав відносять Люксембург, Маврикій, Нідерланди, Гонконг, Кіпр, Ірландія, Угорщина, Швейцарія, Мальта, Бельгія. У Нідерландах, Гонконзі, Ірландії, Угорщині, Швейцарії та на Кіпрі обсяг прямих іноземних інвестицій перевищує ВВП у понад 1,5 разу. Отже, потенційні економічні наслідки АПП виходять далеко за межі податкової сфери і впливають на розподіл добробуту між країнами.

В умовах прискорення глобалізаційних процесів змінюється і мотивація процесів злиття й поглинань. Якщо раніше основними цілями цих угод були такі, як отримання економії від масштабу, розширення ринків збуту або

побудови повного циклу виробництва, то нині серед вагомих причин даних процесів варто виділити зменшення податкового навантаження.

Транснаціональні корпорації почали придбавати не зовсім сумісні бізнеси з метою переміщення в більш сприятливі податкові юрисдикції. Цей процес є одним з методів АПП та отримав назву «податкова інверсія» (*tax inversion*) – реінкорпоратизація транснаціональної компанії з метою скорочення податкового навантаження. У процесі податкової інверсії одна компанія придбаває конкурента, що розміщується в іншій країні з меншим податковим навантаженням, переміщує штаб-квартиру до цієї держави, залишаючи основний бізнес у державі виникнення такого підприємства. Корпорація виплачує більшу частину своїх податків іноземній державі, яка, як правило, є „податковим раєм” з низькою податковою ставкою. Це дозволяє законним способом уникати сплати податку на прибуток підприємств (далі – ППП) у країні походження бізнесу. Цей процес відбувається, як правило, „на папері”, оскільки більшість корпоративних операцій проводиться на території країни походження бізнесу⁷⁵.

Таблиця 1.3

ТОП-10 країн за часткою ППІ відносно ВВП, 2012*

| ВВП | ППІ у % до ВВП | Частка ППІ у світових ППІ, % | Частка ППІ у світовому ВВП, % |
|------------|-----------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| Люксембург | 4,710 | 10,2 | 0,07 |
| Маврикій | 2,504 | 1,1 | 0,01 |
| Нідерланди | 530 | 15,4 | 0,91 |
| Гонконг | 409 | 4,1 | 0,31 |
| Кіпр | 252 | 0,2 | 0,03 |
| Ірландія | 171 | 1,4 | 0,25 |
| Угорщина | 170 | 0,8 | 0,15 |
| Швейцарія | 148 | 3,6 | 0,75 |
| Мальта | 101 | 0,0 | 0,01 |
| Бельгія | 100 | 1,8 | 0,57 |

*Джерело: розрахунки МВФ координованого обстеження прямих інвестицій.

Корпоративна інверсія відбувається, коли компанія зливається з іноземною і реінкорпорується в іноземній державі. Компанія стає дочірнім підприємством іноземної фірми, яка залишається підконтрольною їй. Корпорація може інвертуватися, якщо після злиття її власники отримали близько 80 % акцій нової об'єднаної компанії, або якщо після злиття реінкорпоратизоване підприємство має „істотні види діяльності” у чужій дер-

⁷⁵ Новицька Н. В. Методичні підходи до статистичної оцінки ефектів агресивного податкового планування / Н. В. Новицька // Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. – 2017. – Вип. 1. – С. 138–146.

жаві, які дорівнюють принаймні 25% операцій. Так, тільки зі зміною власності на 20% компанія може стати „іноземною”, навіть якщо значною мірою діє і контролюється з країни походження бізнесу.

Найбільшого поширення процес податкової інверсії набув у США. У цій державі ставка ППП є найбільшою серед розвинених держав і може сягати 39 %⁷⁶. Починаючи з 1982 року 51 американська компанія, у тому числі 20 з 2012 року, використали як метод АПП податкову інверсію (рис. 1.6). Багато з них – фармацевтичні компанії. На сьогодні більшість компаній застосовують податкову інверсію шляхом придбання понад 25 % акцій іноземної компанії.

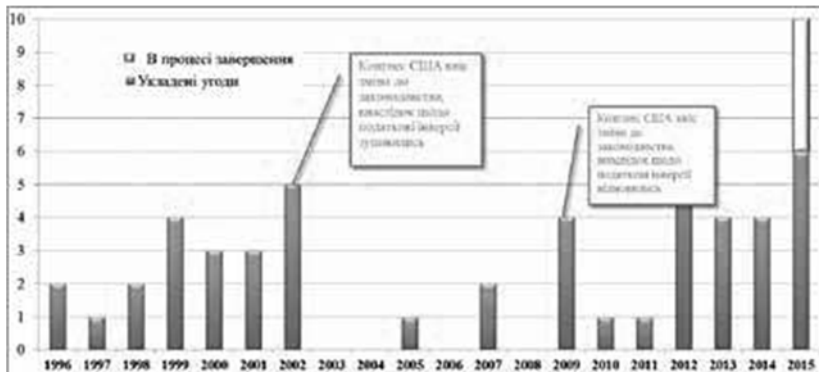


Рис. 1.6. Динаміка кількості податкових інверсій у США протягом 1996–2015 рр.*

*Джерело: складено на основі: Tax Inversion // Bloomberg view [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.bloombergview.com/quicktake/tax-inversion>.

Нині обсяги угод з податковою мотивацією сягнули значних масштабів. Так, найбільшою стала податкова інверсія 2015 року: фармацевтичні фірми Pfizer і Ханак погодилися на злиття Allergan зі штаб-квартирою в Ірландії для скорочення ставки ППП з 25 % у 2014 році до мінімального 17 % у перший рік угоди^{77,78}. Вартість угоди становила 155 млрд дол. США.

У 2014 році найбільшою податковою інверсією стала угода щодо придбання американською корпорацією Medtronic з вартістю у 60 млрд дол. США компанії Covidien, зареєстрованої в Ірландії. Сума угоди становила

⁷⁶ Pfizer takeover: what is a tax inversion deal and why are they so controversial? // The Guardian Guardian [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.theguardian.com/business/2015/nov/23/pfizer-takeover-tax-inversion-questions>.

⁷⁷ Medtronic's Ireland Move Results in Lower Taxes // The Wall Street Journal [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.wsj.com/articles/medtronic-to-book-500-million-restructuring-charge-1443476397>

⁷⁸ Wood R. W. Trending Now: Inversions & Hating Them [Electronic resource] / R. W. Wood // Forbes. – Mode of access : <http://www.forbes.com/sites/robertwood/2014/08/13/trending-now-inversions-hating-the>

42,9 млрд дол. і на 29 % перевищила ринкову вартість компанії, що поглинається. Хоча обидва підприємства виробляють медичні прилади, їх бізнеси погано сумісні, у зв'язку з цим можна стверджувати, що основною причиною угоди стало застосування методів агресивного податкового планування. Корпорація Medtronic повідомила, що внаслідок податкової інверсії змогла використати на інвестиції 20,5 млрд дол. своїх оподатковуваних доходів, які до проходження процесу перебували в офшорній зоні. Американській корпорації Walgreens, валовий дохід якої у 2014 році становив 72 млрд дол., через податкову інверсію вдалося уникнути сплати 4 млрд дол. ППП протягом п'яти років.

Таблиця 1.4

Найбільші податкові інверсії протягом 2007–2014 років у США*

| Рік | Американська компанія | Компанія, що поглинається | ВЕД | Вартість угоди, млрд дол. США | Країна, обрана для переміщення податкового навантаження |
|------|-----------------------|---------------------------|------------------------------------|-------------------------------|---|
| 2015 | Pfizer Inc. | Allergan | Фармацевтика | 155 | Ірландія |
| 2014 | Medtronic | Covidien | Виробництво медичного устаткування | 42,9 | Ірландія |
| 2014 | Chiquita Brands | Fyffes | Вирощування та продаж бананів | 0,5 | Ірландія |
| 2014 | Horizon Pharma | Vidara Therapeutics | Біофармацевтика | 0,7 | Ірландія |
| 2014 | Applied Materials | Tokyo Electron | Виробництво напівпровідників | 9,3 | Нідерланди |
| 2014 | Endo International | Paladin Labs | Фармацевтика | 1,6 | Ірландія |
| 2013 | Perrigo | Elan | Фармацевтика | 8,6 | Ірландія |
| 2013 | Actavis | Warner Chilcott | Фармацевтика | 8,5 | Ірландія |
| 2013 | Liberty Global | Virgin Media | Кабельний Інтернет | 23,3 | Великобританія |
| 2013 | Tower Group | Canopus Holdings Bermuda | Страховання | 0,2 | Бермуди |
| 2012 | Eaton | Cooper Industries | Виробництво електроустаткування | 11,8 | Ірландія |
| 2012 | Tronox | Exxaro Resources | Титанові білила | 1,3 | Австралія |
| 2012 | Jazz Pharmaceuticals | Azur Pharma | Фармацевтика | 0,5 | Ірландія |
| 2011 | Alkermes | Elan Drug Technologies | Фармацевтика | 1 | Ірландія |
| 2010 | Valeant | Biovail | Фармацевтика | 3,3 | Канада |
| 2007 | Argonot Group | PXRre | Страховання | 0,4 | Бермуди |

* Джерело: Pfizer's massive tax play for Astra Zeneca // Fortune [Electronic resource]. – Mode of access : <http://fortune.com/2014/04/29/pfizers-massive-tax-play-for-astrazeneca>; Pfizer takeover: what is a tax inversion deal and why are they so controversial? // The Guardian [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.theguardian.com/business/2015/nov/23/pfizer-takeover-tax-inversion-questions>; Offshore Profits Avoid IRS Reach // Bloomberg Business [Electronic resource]. – Mode of access : www.bloomberg.com/infographics/2014-03-12/offshore-profits-avoid-irs-reach.html.

За оцінкою Bloomberg, американські компанії тримають в офшорах майже 2 трлн дол. (рис. 1.7). Причому половина цього обсягу припадає на 22 найбільших з них. Найбільше офшорних накопичень у виробника техніки General Electric (110 млрд дол.), у виробника програмного забезпечення Microsoft (76 млрд дол.), у фармацевтичних компаній Pfizer (69 млрд дол.) і Merck (57 млрд дол.), а також у лідера у сфері побутової електроніки Apple (54 млрд дол.).

Отже, застосування методів агресивного податкового планування спричиняє значні втрати податкових надходжень у розвинених країнах та суттєво знижує фіскальну ефективність податкових систем держав світу.

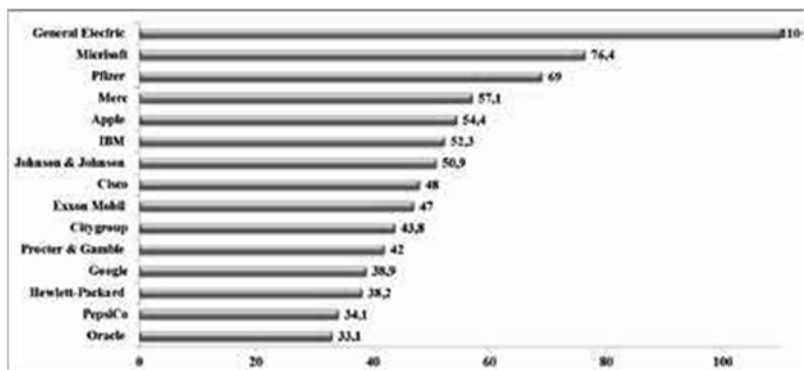


Рис. 1.7. Обсяги прибутків американських компаній, розміщених в офшорних зонах^{*}

Джерело: Offshore Profits Avoid IRS Reach // Bloomberg Bussiness [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.bloomberg.com/infographics/2014-03-12/offshore-profits-avoid-irs-reach.html>

Дослідивши окремі наслідки АПП, варто зазначити, що в умовах динамічного розвитку міжнародного податкового середовища багато країн занепокоєні питанням ефективності міжнародних стандартів, що лежать в основі двосторонніх міжнародних договорів, які розподіляють права щодо оподаткування між країною походження доходу та країною-резидентом. Відповідно, і АПП є глобальною проблемою, яка вимагає рішень на міждержавному рівні. Неприятливі фінансові та економічні наслідки АПП залишаються у центрі уваги ОЕСР та G20 з моменту початку проекту. Водночас неофіційний досвід показує, що діяльність з податкового планування деяких ТНК, які користуються невідповідностями та прогалинами в міжнародних податкових правилах, відокремлюючи оподатковуваний прибуток від місця його походження, є тривалою, причому масштаб

негативного глобального впливу такої діяльності на фінансову ефективність національних податкових систем є економічно невизначеними.

Через складний характер оцінювання масштабів АПП та брак відповідної інформації цій проблемі присвячено окремий підрозділ Плану дій BEPS – «Напрямок 11. Розробка методології моніторингу інформації щодо BEPS». Цей підрозділ відрізняється від інших, оскільки він орієнтований на оцінювання обсягів втрат податкових надходжень країнами АПП, а не на розроблення механізмів протидії. Заключний звіт охоплює оцінювання наявних джерел даних для аналізу АПП, показники оцінювання масштабів і наслідків BEPS, а також рекомендації щодо покращання якості статистичної інформації і моніторингу BEPS. Відповідно до рекомендацій заключного звіту необхідним є розширення співпраці між ОЕСР і податковими органами у сфері збору та обміну даними. Методика оцінювання обсягів у подальшому буде вдосконалена після впровадження у державах рекомендацій, розроблених за такими напрямками BEPS: 5 (більш ефективна протидія несприятливій податковій практиці з урахуванням прозорості та змістовності), 12 (розкриття інформації про використання схем АПП) і 13 (керівництво щодо трансфертного ціноутворення і звітність за державами).

Аналіз масштабів АПП є особливо складним завданням з погляду інформації, наявної для статистичного оцінювання, оскільки стратегії, використовувані ТНК у цьому процесі, часто складні і можуть містити операції з гібридними фінансовими інструментами, звітність про які не оприлюднюється. За своєю природою АПП не є процесом, який можна простежити на основі наявної статистичної інформації. На підставі дослідження, проведеного ОЕСР, було з'ясовано, що даних у публічному доступі недостатньо для цих цілей статистичного оцінювання масштабів АПП та доцільним є обмін між країнами закритою податковою інформацією. Проблема оцінювання масштабів АПП також ускладнюється тим, що податкові дані, які є у розпорядженні державних органів, часто сформовані у вигляді, який не досить зручний для аналізу. Це підтверджується тим, що тільки 8 з 37 обстежених країн ОЕСР можуть повідомити загальну суму податкових надходжень, зібраних від ТНК у їх юрисдикціях. У зв'язку з цим важливим завданням на майбутнє є розроблення форм звітності для збору інформації, що дозволить проводити статистичне оцінювання масштабів АПП⁸⁰.

⁸⁰ Новицька Н. В. Методичні підходи до оцінки ефектів агресивного податкового планування / Новицька Н. В., Коротун В. І. // [„Трансформація фінансової політики України в умовах євроінтеграції“] : зб. наук. праць за матер. VIII науково-практичної інтернет-конференції, 1–15 грудня 2016 р. / Національний університет ДПС України, Науково-дослідного інституту фінансової політики. – Ірпінь, 2016. – С. 254–256.

У рекомендаціях ОЕСР для оцінювання прямих та непрямих ефектів BEPS визначено такі показники: 1) обсяг ППІ щодо ВВП; 2) ставки ПППІ підрозділів ТНК у державах з низьким рівнем оподаткування порівняно зі ставками у державах з високим рівнем оподаткування; 3) ставки ПППІ підрозділів ТНК у державах з низьким рівнем оподаткування порівняно зі середньою ставкою ПППІ всієї ТНК; 4) ефективна податкова ставка ТНК порівняно з ефективною ставкою держави, у якій зареєстрована материнська компанія; 5) місце виробництва та використання нематеріальних активів; концентрація боргу підрозділів ТНК, розташованих у державах з високим рівнем податкових ставок⁸¹.

Показник обсягу ППІ відносно ВВП дозволяє порівняти країни за середньою часткою ППІ у ВВП. Обрання цього показника для оцінювання масштабів BEPS обґрунтовується тим, що ВВП відображає реальну економічну активність країни, а ППІ певною мірою показує рух активів у межах відповідних груп компаній. Значна частка ППІ у ВВП може означати, що іноземні інвестиції не пропорційні реальній економічній активності держави. Далі пропонується розбивати держави на групи за значенням цього показника. Однак серед його недоліків є те, що він не враховує відмінності в податковій політиці і не відображає причини високої частки ППІ у ВВП.

Чисті та валові ППІ протягом 2012 року зросли у два рази порівняно з 2005 роком. У звіті ОЕСР держави, за поданими показниками, поділені на дві групи: з високою (1-ша група) та низькою часткою (2-га група) ППІ у ВВП (див. рис. 1.8). Обсяг чистих ППІ на одиницю ВВП у країнах першої групи в середньому в 99 разів вище, ніж у країнах другої групи. Для країн першої групи характерною є відсутність або низька ставка ПППІ або наявність пільгових податкових режимів. Також у цих країнах ППІ часто є транзитними. За результатами 2012 року, у 14 країнах частка ППІ ВВП була вищою за 50%, а в 13 – вище 200%.

У сукупності для держав першої групи обсяг чистих ППІ був у два рази більшим за ВВП. У сукупності на ці держави припадало 29 % валових ППІ і 49% чистих ППІ. Співвідношення часток чистих ППІ у ВВП у 2005 році першої та другої групи держав становило 38 разів, а у 2012 році – 99 разів. Для валових ППІ у ВВП це співвідношення становило у 2005 році 13 разів, у 2012 році – 27 разів.

⁸¹ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

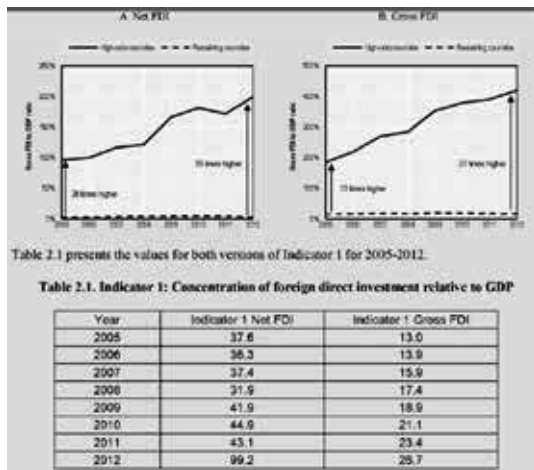


Рис. 1.8. Динаміка частки чистих та валових прямих іноземних інвестицій у ВВП для виділених груп держав у 2005–2012 рр.*

*Джерело: Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

Показник високої норми прибутку підрозділів ТНК з низьким податковим навантаженням дозволяє відстежувати розподіл прибутку між підрозділами ТНК. За ініціативи ОЕСР пропонується формувати показник, який складається з двох частин: частки підрозділу у прибутку до оподаткування ТНК та прибутковість підрозділу. Далі сукупність підрозділів поділяється на чотири групи та подається у вигляді матриці:

- 1) підрозділи з високою середньою ефективною ставкою ППП (далі – СЕСППП) та низькою прибутковістю;
- 2) підрозділи з високою СЕСППП та високою прибутковістю;
- 3) підрозділи з низькою СЕСППП та низькою прибутковістю;
- 4) підрозділи з низькою СЕСППП та високою прибутковістю (рис. 1.9).

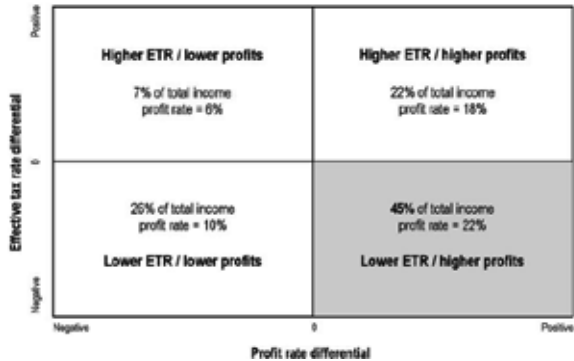


Рис. 1.9. Залежність прибутковості підрозділів від середньої ефективної ставки ППП*

*Джерело: Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

У звіті ОЕСР за цим напрямом BEPS зазначено, що в підрозділах ТНК із нижчим податковим навантаженням концентрується 45 % сукупного прибутку ТНК. Цей показник у 2011 році збільшився у вартісному виразі на 32% порівняно з 2007 роком.

Показник високої норми прибутку філій ТНК у низькоподаткових юрисдикціях дозволяє порівнювати прибутковість підрозділів ТНК у низькоподаткових юрисдикціях із сукупною прибутковістю ТНК. Середня ефективна ставка ППП (далі – СЕСППП) підрозділів ТНК (зважених за обсягом активів) розраховується для кожної країни, де ТНК має підрозділи; країни ранжуються за СЕСППП для кожної ТНК. Норма прибутку розраховується для низькоподаткових юрисдикцій, які визначаються як країни з найнижчим рівнем СЕСППП, на які припадає 20 % світових активів групи ТНК. Відносна прибутковість підрозділів ТНК у низькоподаткових юрисдикціях ділиться на норму прибутку в ТНК. Індикатор являє собою середньозважений коефіцієнт норми прибутку (за розміром активів) за всіма ТНК.

Відповідно, на основі фінансових звітів 250 провідних світових ТНК було з'ясовано, що у 2011 році норми прибутку філій у низькоподаткових юрисдикціях у 171 найбільшій ТНК були в середньому майже у два рази вище середньої норми. Показник збільшився на 3 % у період між 2007 і 2011 роками (рис. 1.10).

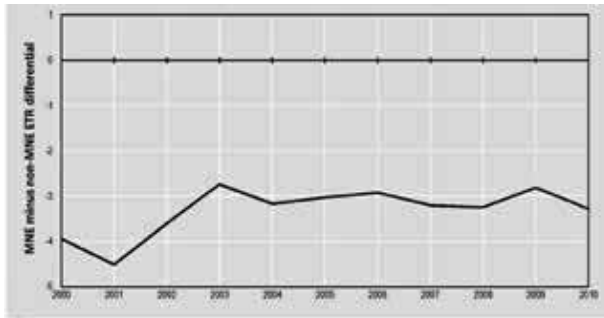


Рис. 1.10. Різниця між ефективними ставками підрозділів ТНК та вітчизняних підприємств з аналогічними характеристиками, %*

*Джерело: Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beeps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

Показник ефективної податкової ставки великих підрозділів ТНК відносно інших підприємств держави з аналогічними характеристиками дозволяє порівнювати СЕСППП великих підрозділів ТНК з іншими вітчизняними підприємствами з аналогічними характеристиками. Індикатор вимірює, наскільки СЕСППП великих підрозділів ТНК менша, ніж суб'єктів господарювання, які не входять до ТНК.

Цей показник показує різницю між СЕСППП через невідповідність між податковими системами (наприклад, унаслідок застосування гібридних механізмів), національних пільгових податкових режимів, якщо їх застосування ТНК відрізняється від інших підприємств та/або використовується для розмивання бази оподаткування, коли прибуток змінюється непропорційно фінансовим витратам і задекларованому прибутку до оподаткування. Підприємства обираються на основі таких характеристик: рентабельність, ВЕД, розмір, патентна активність і позиції в корпоративній групі. СЕСППП розраховується як податок, поділений на чистий прибуток. До великих підприємств віднесено ті, у яких чисельність співробітників становить 250 осіб. Якщо показник негативний, то індикатор відображає, що великі підрозділи ТНК мають більш низькі СЕСППП, ніж зіставні підприємства.

Своєю чергою, показник відокремлення місця використання нематеріальних активів від місця їх утворення порівнює концентрацію надходжень від роялті порівняно з витратами на наукові дослідження і розробки (далі – ДР). Обґрунтуванням обрання цього показника є те, що

переміщення нематеріального майна від свого місця походження до низькоподаткових юрисдикцій дозволяє зменшувати оподатковуваний прибуток. Цей показник знизився з 2,8 у 2005 році до 2,7 у 2009 році і в 2011 році підвищився до 5,8. Проте недоліками цього показника є те, що подвоєння показника протягом двох років не можна пояснити повною мірою.

Щодо показника концентрації боргу в підрозділах ТНК, розташованих у країнах з високим рівнем податкових ставок, то ТНК може стратегічно розподіляти борг у своїх підрозділах залежно від рівня ставок ППП для зменшення податкових зобов'язань.

Таким чином, наведені результати дослідження у цьому розділі дозволяють констатувати складність та багатоаспектність такого явища, як агресивне податкове планування. Відповідно, ключовим питанням для України є формування власної вітчизняної моделі таким негативним проявам у податковій сфері.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНЮВАННЯ СВІТОВОЇ ПРАКТИКИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ

2.1. Загальні підходи до застосування механізмів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку

Формування комплексу ефективних механізмів протидії мінімізації сплати податків, у тому числі таких, що мають ознаки АПП, є одним із стратегічних напрямів трансформації узгодженої системи розмежованих податкових юрисдикцій. Так, широке використання середнім та великим бізнесом схем АПП зумовило активне обговорення цих питань на світових форумах міжнародних організацій – G20 та ОЕСР. Відповідно, і Україна не може залишатися осторонь світових процесів трансформації систем оподаткування.

Основною причиною зазначених негативних явищ став процес глобалізації, що, поширюючись у середині минулого століття, і на сьогодні має значний вплив на національні економіки. Глобалізація сприяє активізації зовнішньої торгівлі, залученню іноземних інвестицій, підвищуючи тим самим ефективність міжнародного економічного співробітництва та розвитку окремих економік. Крім того, сучасна міжнародна діяльність перебуває під впливом низки факторів – вільного руху капіталів і трудових ресурсів, усунення торгових бар'єрів, стрімкого розвитку інформаційних систем і технологій, комунікацій, а поряд з цим – підвищення значення управління ризиками, створення та захисту систем інтелектуальної власності тощо. Виходячи з цього, очевидно, що процес глобалізації сприяє розвитку економічного добробуту країн світу. Однак є і негативний бік цього явища. Так, ще у 20-х роках минулого століття Ліга націй визнала, що взаємодія національних систем оподаткування може призвести до так званого подвійного оподаткування, що, своєю чергою, є негативним явищем у глобальному масштабі. Єдиним виходом із цього вбачався розвиток міждержавного співробітництва в частині недопущення здійснення подвійного оподаткування, а також установа міжнародних правил, які б не суперечили та не завдавали шкоди економічному розвитку окремих держав і бізнесів.

В умовах динамічного розвитку міжнародного податкового середовища ряд держав занепокоєні питанням ефективності міжнародних стандартів, що лежать в основі двосторонніх міжнародних договорів, які розподіляють права

щодо оподаткування між державою походження доходу та державою-резидентом. Відповідно, і BEPS є глобальною проблемою, яка вимагає рішень на міждержавному рівні.

Саме тому міністри фінансів G-20 звернулися до ОЕСР із проханням розробити План дій щодо узгодженого та всебічного вирішення питань мінімізації оподаткування та виведення прибутків. Такий План дій повинен надати державам внутрішні та міжнародні інструменти, за допомогою яких можна узгодити правила щодо оподаткування економічної діяльності. У звіті „Вирішення проблем мінімізації оподаткування та виводу прибутків” передбачається, що цей План дій BEPS має на меті таке:

- визначити заходи, необхідні для розгляду проблем BEPS;
- встановити терміни реалізації таких заходів;
- визначити необхідні ресурси й методу реалізації заходів.

У зв'язку з цим вперше в історії міжнародного податкового співробітництва держави-члени ОЕСР і G-20 спільно працювали над розробленням Плану дій BEPS. Крім зазначених держав, у цій роботі брали участь понад 80 країн, що не входять до ОЕСР та G-20, у тому числі і Україна. На рисунку 2.1 представлені держави, які приєдналися до ініціативи ОЕСР щодо протидії BEPS⁸².



Рис. 2.1. Держави світу, які приєдналися до ініціативи BEPS*

*Джерело: OECD Home [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/beps/>

План дій BEPS розроблено на таких фундаментальних принципах: забезпеченні узгодженості у внутрішньодержавних правилах, які впливають на

⁸² Станом на 31 жовтня 2016 р. це 87 держав, на 01 липня 2017 – 121 держава.

транскордонну діяльність; підсиленні внутрішньодержавних правил вимогами міжнародних стандартів з метою забезпечення сплати податків у державі, у якій провадиться економічна діяльність та створюється додана вартість; підвищення прозорості, а також визначеності для бізнесу і урядів. План дій BEPS містить заходи щодо протидії АПП, його метою є розроблення комплексної, збалансованої та ефективної стратегії боротьби з зазначеним негативним явищем.

План дій BEPS передбачає розроблення протягом 2014–2016 років ефективних механізмів протидії АПП у межах п'ятнадцяти напрямів. Схематично складові зазначеного документа подані на рис. 2.2.

8 жовтня 2015 р. під час наради міністри фінансів держав G20 схвалили проект конкретних механізмів протидії застосуванню BEPS для всебічного, послідовного та узгодженого реформування міжнародних податкових правил. У ході зустрічі міністри фінансів G20 висловили підтримку розробленим заходам щодо реалізації Плану дій BEPS, який надає урядам змогу приймати рішення для закриття прогалін у наявних міжнародних правилах оподаткування, що дозволяють корпоративному прибутку „зникати” або штучно переноситися до низькоподаткових юрисдикцій, у яких низька або відсутня економічна активність.

Передбачається, що остаточний пакет заходів буде містити нові мінімальні стандарти для держав, які вперше нададуть можливість фіскальним органам сформувати глобальну картину діяльності транснаціональних корпорацій, щоб припинити використання підприємств для трансмісії інвестицій. Крім того, ці держави будуть сприяти припиненню реалізації недобросовісної податкової практики, зокрема у сфері інтелектуальної власності та через автоматичний обмін податковою інформацією, а також використовувати ефективні процедури взаємних домовленостей, що дозволить забезпечити протидію виникненню подвійного неоподаткування і водночас не призведе до подвійного оподаткування.

Пакет BEPS переглядає керівні вказівки з застосування правил трансфертного ціноутворення, щоб запобігти використанню платниками податків інструментів укріття прибутку в низькоподаткових юрисдикціях, і уточнює визначення поняття „постійне представництво”. Також пропонується урядам ряд нових заходів, які здійснюватимуться за рахунок внутрішніх змін закону, у тому числі посилені правила про контрольовані іноземні компанії, загальний підхід до обмеження ерозії бази оподаткування завдяки використанню процентних вирахувань і нових правил для запобігання застосуванню гібридних інструментів, які дозволяють зменшувати прибуток практично до нуля.



Рис. 2.2. Складові Плану дій BEPS*

* Джерело: складено на основі⁸³.

Проблема АПП у секторі цифрової економіки зумовлена тим, що цей сектор є результатом процесу перетворень, які стали можливими внаслідок стрімкого розвитку інформаційних та комунікаційних технологій. Цифровою все більше стає вся економіка, її важко, а іноді і практично неможливо, відділити від економіки для цілей оподаткування. Проте бізнес-моделі цифрової економіки мають деякі ключові особливості, які можуть стосуватися

⁸³ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11– 2015. Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

оподаткування. Ці особливості полягають у мобільності, базуванні на інформації, мережевих ефектах, поширенні багатосторонніх бізнес-моделей, тенденціях до монополізації або олігополізації і значній волатильності. Типи бізнес-моделей містять кілька різновидів електронної комерції, магазини додатків до програм, онлайн рекламні послуги, сервіси зберігання інформації, мережеві партисипативні платформи, високошвидкісну торгівлю, онлайн-оплату послуг.

Цифрова економіка швидко трансформується і поширюється на всіх глобальних ланцюжках створення доданої вартості, за допомогою яких ТНК об'єднують свої операції по всьому світу.

Потрібно зазначити, що цифрова економіка та її бізнес-моделі не створюють унікальних методів АПП, однак окремі ключові їх особливості зумовлюють ризики застосування таких методів. Щоб унеможливити прояви застосування схем АПП відповідно до визначених ризиків, розроблені рекомендації, які в основному зосереджені на такому: законному врегулюванні питань визначення статусу постійного представництва; визначенні укладених дочірніми підприємствами контрактів купівлі-продажу як таких, що укладені материнською компанією; рекомендаціях щодо стягнення ПДВ (податку з продажів) у разі здійснення міждержавної торгівлі цифровими товарами і послугами, відповідно до розроблених міжнародних стандартів; віднесенні вартості, створеної за допомогою даних, генерованих на конкретній території внаслідок використання товарів і послуг у цифровому форматі; характеристиці доходів, отриманих від запровадження нових бізнес-моделей, застосування відповідних правил держави їх походження⁸⁴.

Напрям 2. Нейтралізація наслідків дії гібридних механізмів⁸⁵. Використання гібридних інструментів дозволяє враховувати під час побудови схем АПП відмінності в податкових правилах щодо суб'єкта або інструмента відповідно до законодавства двох або більше податкових юрисдикцій для досягнення подвійного неоподаткування, у тому числі отримання довгострокового відстрочення сплати податкових зобов'язань. Такі домовленості досить поширені і призводять до суттєвого розмивання баз оподаткування зацікавлених країн. Вони здійснюють загальний негативний вплив на конкуренцію, ефективність, прозорість і справедливість.

З метою підвищення узгодженості корпоративного прибуткового

⁸⁴ Серебрянський Д. М. Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: висновки для України : науково-аналітична доповідь / Д. М. Серебрянський, П. О. Селезень. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 39 с.

⁸⁵ Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projectview // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page1

оподаткування на міжнародному рівні відповідно до Плану дій BEPS розроблено рекомендації щодо конструкцій внутрішніх правил і розвитку положень типового договору, який би дозволяв нейтралізувати вплив гібридних механізмів на обсяги сплати податкових зобов'язань. Рекомендації розроблені щодо внесення змін до внутрішнього законодавства і податкових конвенцій ОЕСР.

Упровадження у внутрішньодержавне законодавство і договірне право цих рекомендацій дозволить нейтралізувати гібридні невідповідності, поклавши край застосуванню податкових вирахувань на декількох територіях або декількох податкових вилучень. Нейтралізація цих невідповідностей у податковому законодавстві та застосування розроблених правил як інструмента протидії BEPS дадуть змогу усунути негативний вплив гібридних інструментів на транскордонну торгівлю та інвестиції.

Також відповідною цільовою групою надано рекомендації щодо правил врахування невідповідностей податкових результатів, якщо вони виникають щодо витрат від застосування гібридних фінансових інструментів. Рекомендації розроблені так, щоб мінімально вплинути на комерційні результати корпорацій. Правила застосовуються автоматично у вигляді первинної норми. Це запобігає застосуванню більш ніж в одній країні зменшення бази оподаткування та довготермінового відстрочення зі сплати податків, а також дозволяє уникати подвійного оподаткування.

Рекомендується застосовувати правило, яке полягає в тому, що країни можуть не визнавати вирахування з бази оподаткування для зменшення оподаткованого прибутку, якщо сума такого вирахування не включена до оподаткованого доходу відповідного одержувача в його податковій юрисдикції. Якщо первинне правило не використовується, то в податковій юрисдикції контрагента може застосовуватися вимога щодо внесення суми, яка підлягає вирахуванню, до бази оподаткування.

У доповіді визнається важливість координації реалізації та застосування вказаних правил із метою нівелювання транзакційних витрат для відповідних платників податків і фіскальних органів. Крім того, наведено рекомендації, спрямовані на забезпечення того, щоб гібридні інструменти, а також особи з подвійним резидентством не використовували податкові договори для отримання невинуватих переваг і щоб податкові договори не перешкождали застосуванню змін до внутрішнього законодавства.

Відповідно, в окремій частині розглянуто питання статусу осіб, які є резидентами у двох державах для цілей оподаткування. Запропоновано внести до Модельної податкової конвенції ОЕСР нове положення і докладний коментар щодо порядку використання такого положення.

Напрямок 3. Посилення правил діяльності щодо „контрольованих

*іноземних компаній*⁸⁶. Ефективним інструментом протидії прихованому відпливу капіталу та мінімізації оподаткування з використанням техніки міжнародного структурування бізнес-процесів є оподаткування КІК. Сутність режиму КІК полягає у зарахуванні доходів іноземних компаній, які контролюються фізичними або юридичними особами-резидентами, у дохід цих резидентів для цілей оподаткування. Це призводить до втрати економічного сенсу у використанні компаній, які зареєстровані у „податкових гаванях” для мінімізації оподаткування та акумуляції доходів. Регулювання КІК робить не вигідним для резидентів країни декомпозицію бізнес-процесів, їх розміщення в інших державах та штучний перерозподіл доходів між державами. Це дозволяє зменшити прихований відплив капіталу з держав, у яких безпосередньо відбуваються виробничі бізнес-процеси, до низько податкових юрисдикцій.

Потрібно зазначити, що правила регулювання та оподаткування КІК є невід’ємною складовою податкового законодавства майже всіх держав ОЕСР. Так, наприклад, у США положення щодо регулювання КІК були запроваджені у 1962 році. Необхідність у запровадженні правил регулювання КІК для протидії руйнівним наслідкам шкідливої податкової конкуренції була доведена ОЕСР за результатами досліджень шкідливих податкових режимів та узагальнення досвіду держав щодо протидії використанню таких режимів для штучної мінімізації податкових зобов’язань⁸⁷.

*Напряму 4. Обмеження рівня скорочення податкових зобов’язань шляхом вирахування виплат за відсотками та інших фінансових платежів*⁸⁸. Для усунення цих ризиків розроблено настанову з трансфертного ціноутворення в частині фінансових операцій афілійованих осіб, включно з фінансовими гарантіями та гарантіями з виконання зобов’язань, похідними фінансовими інструментами (у т. ч. внутрішні похідні фінансові інструменти, використовувані у внутрішньобанківських операціях), кептивні та інші страхові схеми. Зазначимо, що розроблення цього напряму узгоджується з роботою щодо гібридів та правилами для КІК⁸⁹.

⁸⁶ Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1

⁸⁷ Щодо протидії прихованому відпливу капіталу з України через контрольовані іноземні компанії : аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/843/>

⁸⁸ Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report_9789264241176-en#page1

⁸⁹ Серебрянський Д. М. Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: висновки для України : науково-аналітична доповідь / Д. М. Серебрянський, П. О. Селезень. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 39 с.

Напрямі 5. Протидія несприятливій податковій практиці з урахуванням прозорості та змістовності⁹⁰. Робота над проблемами протидії АПП в цьому напрямі полягає в оцінюванні застосування державами преференційних режимів, що зумовлюють ризик штучного зменшення податкових зобов'язань корпораціями через відсутність прозорості деяких рішень, які ухвалюються окремими державами. Передбачається, що подальша робота в цьому напрямі буде полягати в моніторингу преференційних податкових режимів, які за своєю сутністю є шкідливою податковою практикою з пріоритетом щодо поліпшення прозорості, причому основна увага буде звернена на формування механізмів обов'язкового обміну інформацією щодо нормативно - правових актів, пов'язаних з преференційними режимами, та щодо діяльності підприємств, які їх застосовують. Це буде комплексний підхід до оцінювання пільгових податкових режимів у контекст АПП. У зв'язку з цим акцент буде зроблений на взаємодії з країнами, які не є членами ОЕСР на основі існуючих рамкових договорів, перегляді або доповненні наявної бази таких преференційних режимів.

Напрямі 6. Запобігання неналежному використанню договірних норм⁹¹. Країни мають вирішити проблему зі зловживанням податковими договорами, у тому числі через запровадження спільних стандартів щодо їх застосування ТНК. Напрямом також передбачається певна гнучкість у реалізації мінімального стандарту, оскільки положення повинні бути адаптовані до особливостей кожної держави, обставин переговорів та укладання двосторонніх угод.

Відповідно до цього напряму Плану дій BEPS мають бути розроблені нові правила договорів, які забезпечать гарантії протидії зловживанню положеннями договорів і запропонують певний ступінь гнучкості у врегулюванні цих положень.

Зазначені правила укладання договорів насамперед повинні забезпечувати виконання тієї умови, що особи, які не є резидентами держави, отримували б податкові пільги, зокрема шляхом створення поштової скриньки компанії в цій державі.

Напрямі 7. Штучне уникнення статусу постійного представництва⁹².

⁹⁰ Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1

⁹¹ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 / – 2015 Final Report Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1

⁹² Там само

Податкові договори, як правило, передбачають, що прибуток іноземного підприємства оподатковується в державі тільки в тому випадку, якщо підприємство має в ній постійне представництво. Визначення постійного представництва міститься в податкових договорах. Тому вирішальне значення щодо питання сплати підприємством у цій державі ППП має статус резидентства.

План дій BEPS передбачає перегляд цього визначення, щоб запобігти використанню деяких загальних податкових стратегій уникнення сплати податків, які на сьогодні використовуються, щоб обійти існуюче трактування постійного представництва, а також умови, через які платники податків замінюють дочірні підприємства, які традиційно діяли як дистриб'ютори за комісійною угодою, із наступним переміщенням прибутку з держави, у якій відбувся продаж, до низькоподаткової юрисдикції.

Зміни у визначенні постійного представництва також необхідні, щоб запобігти використанню конкретних винятків до трактування постійного представництва, яке нині передбачено ст. 5 Модельної податкової конвенції ОЕСР. Це питання особливо актуальне для підприємств, які працюють у секторі цифрової економіки.

Штучне уникнення статусу постійного представництва через комісійні угоди і аналогічні стратегії. Сутність комісійних угод полягає в тому, що особа реалізує продукцію в державі від свого імені, але за дорученням іноземного підприємства, яке є власником цих продуктів. Завдяки застосуванню такої стратегії іноземне підприємство має можливість реалізувати свою продукцію в іноземній державі, не маючи постійного представництва і не сплачуючи податок на прибуток. Оскільки підприємство-комісіонер не володіє товарами, які реалізує, ППП обкладається не прибуток, а комісійна винагорода такого підприємства. Іноземне підприємство, яке використовує комісійну угоду та не має постійного представництва, може уникнути застосування ст. 5 Модельної податкової конвенції ОЕСР. Відповідно до цієї норми договори, укладені між підприємством, що діє як комісіонер, не є обов'язковими для іноземного підприємства. Так, ст. 5 спирається на формальне укладання договорів від імені іноземного підприємства, що дозволяє уникати статусу постійного представництва, без істотної зміни у діяльності, яка провадиться в державі.

Визначення податкового статусу комісійних угод є однією з основних проблем фіскальних органів у багатьох державах. Судова практика засвідчила, що в більшості випадків аргументи фіскальних органів щодо недопустимості функціонування іноземних підприємств на території інших держав через комісійні угоди були відхилені.

Аналогічні стратегії, використовувані для уникнення застосування ст. 5

Модельної податкової конвенції ОЕСР, передбачали залучення до реалізації товарів „незалежних агентів”. Такі особи зазвичай мають повноваження укладати контракти від імені іноземної компанії, до якої застосовуються винятки зі ст. 5, навіть якщо вони тісно пов’язані з іноземним підприємством, від імені якого функціонують.

Рекомендації призначені для того, щоб така посередницька діяльність з регулярного укладання договорів від імені іноземного підприємства передбачала оподатковувану присутність у державі.

Штучне уникнення статусу постійного представництва через винятки зі ст. 5. В основному винятки щодо визначення постійного представництва, які містяться у ст. 5 (4) Модельної податкової конвенції ОЕСР, стосуються діяльності, що має підготовчий або допоміжний характер.

Із моменту введення цих винятків ТНК підлаштували бізнес під них, штучно фрагментуючи підприємство. Пропозиції щодо механізмів протидії АПП у цій сфері полягають в тому, що діяльність, яка раніше вважалася лише підготовчою або допоміжною, сьогодні може відповідати основній. Ці норми призначені для забезпечення оподаткування прибутку, отриманого від основної діяльності, яка провадиться у державі.

Запропоноване правило антифрагментації унеможливить реалізувати ТНК податкові стратегії, спрямовані на уникнення статусу постійного представництва, через фрагментацію бізнесу на декілька невеликих підприємств.

*Напрями 8, 9 та 10. Узгодження результатів з трансфертного ціноутворення та збільшення капіталізації*⁹³. Протягом декількох десятиліть в умовах посилення глобалізаційних процесів світова торгівля зростає в геометричній прогресії. Правила трансфертного ціноутворення, які використовуються для податкових цілей, регламентують порядок здійснення ціноутворення всередині ТНК. Вплив цих правил має велике значення як для бізнесу, так і для фіскальних органів із зростанням обсягу та вартості внутрішньогрупової торгівлі. План дій BEPS ураховує, що існуючі міжнародні стандарти для правил трансфертного ціноутворення можуть бути неправильно розтлумачені, що призведе до результатів, у яких розподіл прибутку не відповідає економічній діяльності, яка генерує прибуток. Робота в межах напрямів 8–10 Плану дій BEPS була спрямована на вирішення цієї проблеми, гарантуючи, що трансфертне ціноутворення не вплине на оподатковуваний прибуток.

Використання принципу „втягнутої руки” є базовим для формування

⁹³ Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 – 10 – 2015 Final Reports [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

правил трансфертного ціноутворення. Цей принцип лежить в основі договорів і закріплений у ст. 9 (1) Модельної податкової конвенції країн ОЕСР. Загальне тлумачення принципу викладене в настановах з трансфертного ціноутворення ОЕСР для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій. Зазначені настанови вперше були опубліковані в 1979 році, далі були переглянуті і опубліковані в 1995 році, а також оновлені у 2010 році. Відповідно до цього принципу угоди, що укладаються між афілійованими підприємствами, не повинні відрізнятися від тих, які укладаються між незалежними. Якщо умови угоди відрізняються від подібної, укладеної між третіми особами у порівнянних обставинах, оподатковуваний прибуток повинен бути скоригований.

Виявилося корисним використання цього принципу як практичного і збалансованого стандарту для фіскальних органів та платників податків. Однак застосування ТНК „вузьких” місць указаних вище настанов може призвести до результатів, які не відповідають вартості, що створюється через основну господарську діяльність, яка провадиться членами групи ТНК. Таким чином, формування та реалізація Плану дій BEPS повинні передбачати можливість введення спеціальних заходів або обмежень щодо використання принципу „витагнутої руки”.

Робота з трансфертного ціноутворення відповідно до Плану дій BEPS зосереджена на трьох основних аспектах. Так, у межах п. 8 Плану увага була звернена на питання трансфертного ціноутворення, які стосуються операцій з нематеріальними активами, оскільки неправильний розподіл прибутку, що генерується від операцій з нематеріальними активами, спричиняє значне зменшення бази оподаткування.

У межах даного напряму акцент зроблений на результатах трансферу фінансових ресурсів, наданих головним офісом великих ТНК членам групи.

Робота в межах напряму 10 сконцентрована на інших сферах, що мають високий ризик податкового характеру, у тому числі можливості переадресації прибутку, що є комерційно нерациональним для окремих підприємств. Ці ризики призводять до відволікання прибутку від найбільш економічно важливих видів діяльності групи ТНК і нейтралізації використання деяких видів платежів між членами групи ТНК (наприклад, плата за управління та витрати головного офісу), щоб зменшити базу оподаткування за відсутності економічного обґрунтування таких витрат. Робота згідно зі вказаними напрямами Плану дій BEPS передбачає таке:

- розроблення заходів щодо запобігання розмиванню (ерозії) бази оподаткування внаслідок переміщення нематеріальних активів всередині ТНК;

- надання нового визначення поняттю „нематеріальні активи”;

- установлення порядку розподілу прибутку від передачі та використання нематеріальних активів відповідно до розмірів утвореної за їх допомогою вартості;
- розроблення правил оцінювання вартості складних нематеріальних активів;
- оновлення рекомендацій щодо розподілу витрат на нематеріальні активи між асоційованими сторонами;
- відхід від вимог використовувати зіставні угоди (операції) та зосередження уваги на аналізі фінансових результатів;
- введення такого правила: необґрунтовані доходи не мають акумулюватися стороною, яка бере на себе ризики лише на підставі контрактних (договірних) взаємовідносин або надає капітал;
- упровадження такого положення: прибуток має відповідати створеній вартості;
- визначення обставин, за якими угоди (операції) можуть бути рекласифіковані;
- встановлення того, які методи підтвердження ринкового рівня цін для цілей оподаткування мають використовуватися у контексті глобальних ланцюгів створення вартості;
- розроблення заходів захисту від поширених інструментів розмиття бази оподаткування тощо ⁹⁴.

Напрямок 11. Розроблення методології моніторингу інформації щодо BEPS ⁹⁵. Існують сотні емпіричних наукових праць, у яких, базуючись на різних джерелах та методах дослідження, наводяться докази переміщення прибутків у низькоподаткові юрисдикції. Проте вимірювання недонадходження податків унаслідок застосування BEPS є складним завданням, ураховуючи складність використовуваних схем та наявну асиметрію інформації. Ряд недавніх досліджень свідчать про те, що глобальні втрати доходів через BEPS можуть бути значними. Оцінюючи наявні нині дані і методологію, можна стверджувати, що істотні інформаційні обмеження серйозно стримують аналіз масштабів і ефектів, які спричиняють BEPS. Для усунення цих недоліків потрібне підвищення якості статистичної інформації та методології оцінювання.

В умовах обмеженості інформації фахівцями ОЕСР було побудовано інформаційну панель, яка складається з шести показників BEPS, використо-

⁹⁴ Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 16. – С. 12–16.

⁹⁵ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

вучи різні джерела даних і різні методики оцінки. Ці показники дозволяють оцінити BEPS у динаміці. У дослідженні також виявлено, що внаслідок застосування схем BEPS виникають істотні нефіскальні економічні спотворення і, відповідно, надаються рекомендації для більш раціонального використання наявних податкових даних і поліпшення аналізу для підтримки моніторингу BEPS у майбутньому, у тому числі за допомогою аналітичних інструментів. Для підвищення якості моніторингу інформації про BEPS державам необхідно вдосконалити збір, узагальнення та оброблення статистичних даних щодо формування бази оподаткування податку на прибуток підприємств.

*Напрямок 12. Розкриття інформації про використання схем АПП*⁹⁶. У звіті ОЕСР з цього напрямку зазначено, що отримання своєчасної, повної та актуальної інформації щодо застосування стратегій АПП є одним з основних завдань, яке стоїть перед фіскальними органами. Ранній доступ до такої інформації дає можливість швидко реагувати на податкові ризики через їх оцінювання, аудит або внесення змін у законодавство або правила.

Звіт щодо здійсненої роботи за напрямом 12 надає модульну структуру, що дозволяє країнам сформулювати правила розкриття інформації про потенційні схеми АПП та їх користувачів. Відповідні рекомендації не являють собою стандарти, а тому країни можуть вільно обирати, чи варто їм запроваджувати обов'язкові режими розкриття інформації. Коли країна бажає прийняти обов'язкові правила щодо розкриття інформації, рекомендації забезпечують необхідну гнучкість, щоб забезпечити отримання тією чи іншою країною змістовної і своєчасної інформації, не збільшуючи при цьому витрат часу на реалізацію податкового обов'язку для їх платників. Також у звіті викладено конкретні рекомендації для формування міжнародних правил, спрямованих на розкриття схем АПП, розроблення та впровадження більш ефективного обміну інформацією і співпраці між фіскальними органами. Модульна структура також виступає як довідковий матеріал для країн, що вже запровадили обов'язкові режими розкриття інформації з метою підвищення ефективності цих режимів

*Напрямок 13. Настанова щодо трансфертного ціноутворення і звітність за країнами*⁹⁷. Подання інформації в такому вигляді повинно спростити для

⁹⁶ Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1

⁹⁷ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en

фіскальних органів виявлення підприємств, які застосовують схеми АПП із використанням механізмів трансфертного ціноутворення. Удосконалення звітності щодо трансфертного ціноутворення сприятиме підвищенню якості інформації, яка надходить до фіскальних органів, і зменшить обсяг часу на реалізацію податкового обов'язку для платників податків. У звіті ОЕСР щодо напряму 13 подано трирівневий стандартизований підхід до передачі документації щодо трансфертного ціноутворення, у тому числі мінімальний стандарт міждержавної звітності.

У зазначеному мінімальному стандарті відображено єдиний шаблон для узгодженої міждержавної звітності, який передбачає таке:

- подання звітності щодо цінової політики ТНК у майстер-файлі для забезпечення фіскальних органів інформацією високого рівня. Цей документ має бути у вільному доступі для всіх компетентних підрозділів фіскальних органів;

- формування деталізованої звітності щодо цін за транзакціями в розрізі країн у локальних файлах для ідентифікації пов'язаних сторін угоди, сум, які фігурують у цих операціях, умов таких операцій і обґрунтування цінової політики;

- щорічне надання звіту ТНК, який має містити інформацію в розрізі податкових юрисдикцій про суми обороту, прибутків до оподаткування, нарахованого та сплаченого податку та інші показники господарської діяльності.

Міждержавний звіт повинен бути поданий у юрисдикції материнської компанії, а працівники фіскальних органів мають його внести до автоматичної системи обміну інформацією між фіскальними органами. В обмежених випадках як резервні джерела інформації можуть бути використані вторинні механізми отримання даних.

Наведені нові положення щодо звітності сприятимуть більшій прозорості діяльності ТНК та дозволять ухвалювати адекватні управлінські рішення щодо агресивної податкової поведінки. Крім того, володіння цією інформацією дозволить фіскальним органам розробити методики відбору платників податків до перевірок, які сприятимуть найбільш ефективному розподілу адміністративних ресурсів.

Конкретний зміст різних документів відображає зусилля, що докладаються для збалансування інформаційних потреб фіскальних органів, побоювання з приводу неналежного використання інформації, витрати бізнесу на виконання податкового обов'язку. Деякі країни вимагають висвітлювати у „звіті за країнами” додаткові транзакційні дані щодо розподілу процентних платежів, виплат роялті та особливо пов'язаних

сервісних зборів.

Для полегшення реалізації нових стандартів звітності пакет заходів із упровадження цього напрямку складається з модельного законодавства, яке буде використовуватися країнами з метою регламентації порядку надання „звіту за державами”, а також укладання угод для сприяння здійсненню обміну повідомленнями між фіскальними органами.

*Напрямок 14. Механізми вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами*⁹⁸. Усунення можливостей для транскордонного уникнення сплати податків, запобігання подвійному оподаткуванню мають вирішальне значення для побудови узгодженої системи розмежованих податкових юрисдикцій. Удосконалення механізмів вирішення податкових спорів є також невід’ємною складовою роботи в межах Плану дій BEPS.

Договірні норми, що відповідають ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР забезпечують належний правовий захист, завдяки якому компетентні органи можуть урегулювати розбіжності або суперечності, пов’язані з тлумаченням або застосуванням вказаної Конвенції на взаємній основі. Цей механізм (взаємоузгоджувальна процедура) має принципове значення для правильного застосування та тлумачення податкових договорів, зокрема для того, щоб платники податків, які мають право на пільги згідно з договором, не підлягали оподаткуванню не у відповідності з договірними нормами.

Заходи, розроблені в межах напрямку 14 Плану дій BEPS, спрямовані на зміцнення результативності та ефективності взаємоузгоджувальної процедури. Вони передбачають мінімізацію ризиків невизначеності щодо подвійного оподаткування, забезпечують послідовну і правильну реалізацію податкових договорів, у тому числі ефективне та своєчасне вирішення спорів щодо їх тлумачення або застосування відповідно до взаємоузгоджувальної процедури.

Завдяки реалізації заходів у цьому напрямі планується сформулювати мінімальний стандарт із вирішення договірних спорів, який полягає у такому:

- договірні зобов’язання, пов’язані з взаємоузгоджувальною процедурою, повинні бути повністю реалізовані, а спори вирішені своєчасно;
- упровадженні адміністративних процесів, які сприятимуть профілактиці і своєчасному врегулюванню питань, пов’язаних із договірними спорами;

⁹⁸ Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en

– забезпеченні доступу платників податків до взаємоузгоджувальної процедури (у разі, якщо вони мають на це право).

Моніторинг реалізації мінімального стандарту здійснюється відповідно до детальних умов методології оцінювання.

*Напрямок 15. Багатосторонній інструмент для внесення змін у двосторонні договори*⁹⁹. У звіті ОЕСР з цього напрямку зазначено, що План дій BEPS отримав безпрецедентну політичну підтримку адаптації наявної міжнародної податкової системи до викликів глобалізації. У матеріалах досліджено технічні можливості розроблення багатостороннього документа з метою реалізації договірних заходів щодо протидії BEPS. На підставі цього аналізу для складання такого документа було розроблено положення про спеціальну групу, яка відкрита для участі всіх країн (на сьогодні близько 90 країн світу беруть участь у такій роботі на рівних умовах).

2.2. Особливості імплементації механізмів протидії агресивному податковому плануванню у країнах, що розвиваються

У 2013 році на саміті у Санкт-Петербурзі лідерами G20 було визнано, що країни, які розвиваються, мають також отримати вигоди від більш прозорої системи міжнародного оподаткування та покращити можливості для стягнення податкових доходів, оскільки мобілізація внутрішніх ресурсів є основним фактором у фінансуванні економічного розвитку.

На сьогодні країни, що розвиваються, беруть активну участь в імплементації окремих механізмів Плану дій BEPS. За ступенем їх участі у цьому процесі вони можуть бути поділені на три групи (рис. 2.3).

Застосування Плану дій BEPS та окремих його механізмів впливає на мобілізацію внутрішніх ресурсів у країнах, що розвиваються. Для найбідніших країн, які значно залежать від податкового доходу, отриманого від діяльності ТНК, BEPS має особливо значний вплив на важливі податкові надходження.

Варто зазначити, що ризики, з якими стикаються держави, які розвиваються, від упровадження окремих елементів Плану дій BEPS, можуть відрізнятися за своєю природою та масштабом від тих, що притаманні

⁹⁹ Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1



Рис. 2.3. Участь економік, що розвиваються, в імплементації механізмів Плану дій BEPS ¹⁰⁰

розвиненим державам. Це означає, що заходи в межах виконання цього Плану для держав, які розвиваються, можуть потребувати врахування особливих аспектів, не характерних для держав із розвинутою економікою.

Як було встановлено лідерами країн G20 та відображено у Плані дій BEPS у липні 2013 року, країнам, що розвиваються, потрібно було проводити активні консультації щодо власних пріоритетів упровадження цього Плану та шляхів подолання його викликів. Цей консультаційний процес охоплював сукупність регіональних та глобальних діалогів на високому рівні. Зокрема, було проведено щорічне засідання Глобального форуму з питань договорів щодо уникнення подвійного оподаткування (Global Forum on Tax Treaties) та регіональні консультації (Regional Consultations) країн у 2013–2015 роках за участю таких регіональних податкових організацій: Міжамериканського центру податкової адміністрації (*Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT*); Африканського форуму з податкового адміністрування (*African Tax Administration Forum – ATAF*); Центру зустрічей і навчання керівників податкових адміністрацій (*Centre de rencontres et d'études des dirigeants des*

¹⁰⁰ The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm#events>

administrations fiscales – CREDAF); Групи з вивчення досліджень податкових адміністрацій країн Азії (*Study Group on Asian Tax Administration Research – SGATAR*); Внутрішньоєвропейської організації податкових адміністрацій (*Intra-European Organization of Tax Administrations – IOTA*), а також представників ООН і МВФ, де обговорювалися питання упровадження механізмів протидії АПП у країнах Азії, Латинської Америки, Африки та франкомовних країнах та вносилися пропозиції щодо того, як поточна робота в контексті реалізації Плану дій BEPS має бути скоригована, ураховуючи особливості країн, що розвиваються.

На думку спеціалістів ОЕСР, введення окремих елементів Плану дій BEPS у країнах, що розвиваються, відрізняється від особливостей цього процесу у розвинених країнах за шістьма основними аспектами (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Основні відмінності впровадження Плану дій BEPS у країнах, що розвиваються, від розвинених економік¹⁰¹

¹⁰¹ Report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries. Part I and Part II / OECD, 2014. – 68 p.

Розглянемо зазначені на рис. 2.4 елементи більш детально. Так, природа транскордонного податкового планування (*cross-border tax planning*) для розвинених країн і країн, що розвиваються, може відрізнятись. У країнах, що розвиваються, де брак релевантних й ефективних правил дає змогу використовувати більш прості стратегії АПП, ретельно продумані схеми податкового планування не є надто популярними. Недостатньо ефективний аудит не дозволяє створювати значні перешкоди для АПП. Зазначена різниця у ризиках може потребувати індивідуальних для таких країн підходів (*tailored approaches*).

Країнам, що розвиваються, може бракувати відповідного законодавчого інструментарію, необхідного для вирішення питань, пов'язаних з імплементацією окремих механізмів Плану дій BEPS. Загальною проблемою таких країн є недосконалість законодавства або наявність законодавства, недостатньо спрямованого на найбільш важливі ризики. Також у багатьох випадках ці правила достатньо легко обійти. Часто наявні кілька шляхів переміщення прибутку через кордон, тому законодавство, що закриває лише один шлях, є неефективним у протидії цьому процесу, бо решту шляхів воно залишає відкритими. Наприклад, законодавство, яке запобігає переміщенню прибутку шляхом трансфертного ціноутворення, буде мати обмежену ефективність, якщо у ньому водночас відсутні заходи, які забезпечують ТНК від застосування надмірного процентного боргу (*interest-bearing debt*) у країні.

Загальною проблемою для країн, що розвиваються, є неможливість отримати потрібну інформацію від ТНК з метою адекватного врахування ризиків та застосування механізмів протидії АПП у межах Плану дій BEPS. На думку фахівців ОЕСР, це може мати місце з таких причин:

- брак ефективних правил збору інформації (*information-gathering rules*);
- слабе дотримання зазначених правил або обмежена можливість для їх імплементації та контролю за їх виконанням;
- недосконалий інструментарій (такий як електронне заповнення документації) для забезпечення збору інформації та її повного аналізу.

Також країни, що розвиваються, можуть мати труднощі, наприклад, з отриманням інформації про закордонні транзакції ТНК, яка потрібна часто для повного оцінювання ризиків податкових збитків (*tax loss*).

Забезпечення та підтримка можливості впровадження достатньо складних міжнародних правил залишають місце для свободи дій у їх застосуванні. Країни, що розвиваються, стикаються з особливими викликами у процесі імплементації сукупності правил, призначених для

протидії транскордонному податковому плануванню (*cross-border tax avoidance*). По-перше, фіскальні органи мають неузгоджені першочергові завдання (*competing priorities*), виконання яких покладається на часто недостатньо кваліфікований персонал. По-друге, у значній кількості фіскальних органів країн, що розвиваються, персонал не має достатніх навичок для роботи із проблемами міжнародного податкового планування і має місце постійне переміщення персоналу до приватного сектору, зокрема у компанії, що здійснюють податкове консультування. Зазначені обмеження, поєднані із браком досвіду, призводять до асиметрії інформації, коли державні службовці протистоять великим компаніям. Отже, у більшості країн, що розвиваються, відсутній встановлений порядок врегулювання спорів із великими платниками податків, які здійснюють багатоетапні міжнародні транзакції.

Комплексна природа міжнародних податкових норм означає, що податкові спори у розвинених країнах часто вирішуються шляхом переговорів і компромісу між фіскальними органами та платниками податків. Така практика може не завжди з успіхом застосовуватися у країнах, що розвиваються, де культура врегулювання спорів у такий спосіб може бути відсутня.

Важливе питання для країн, що розвиваються, полягає у необхідності досягти політичної підтримки як передумови для внесення змін до законодавства, потрібних для боротьби з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутку. Брак політичної грамотності та рішучості вважається для багатьох економік, що розвиваються, основним бар'єром для ефективного впровадження та застосування правил з метою імплементації Плану дій BEPS.

Велике бажання держав, що розвиваються, залучити інвестиції може призвести до так званої гонки поступок (*race to the bottom*). Так, податкові пільги, метою яких є залучення інвестицій, запропоновані ТНК, спричиняють вимивання податкової бази у країнах, що розвиваються, і часто супроводжуються незначними очевидними вигодами.

Країни, що розвиваються, визначили сукупність механізмів протидії агресивному податковому плануванню та їх пріоритетність у межах Плану дій BEPS (рис. 2.5).

Високий рівень пріоритетності

- Обмеження рівня мінімізації оподаткування шляхом вирахування витрат за відсотками та інших фінансових платежів (напряма 4)
- Запобігання неналежному використанню договірних норм (напряма 6)
- Запобігання штучному ухиленню від статусу постійного представництва (напряма 7)
- Трансфертне ціноутворення: інші операції з високою долею ризику (напряма 10)
- Розробка методик збору та аналізу даних щодо BEPS та заходів з вирішення відповідних питань (напряма 11)
- Перегляд документації про трансфертне ціноутворення (напряма 13)

Середній рівень пріоритетності

- Вирішення проблем у сфері оподаткування цифрової економіки (напряма 1)
- Більш ефективна протидія несприятливій податковій практиці з урахуванням прозорості та змістовності (напряма 5)
- Трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи (напряма 8)
- Трансфертне ціноутворення: ризику і капітал (напряма 9)
- Розробка вимог щодо обов'язкового розкриття платіжними податків власних схем агресивного податкового планування (напряма 12)
- Створення більш ефективних механізмів вирішення спорів (напряма 14)

Низький рівень пріоритетності

- Нейтралізація наслідків дії гібридних механізмів (напряма 2)
- Посилення правил діяльності контрольованих іноземних компаній (напряма 3)
- Розробка багатостороннього інструментарію (напряма 15)

Рис. 2.5. Пріоритети Плану дій BEPS для країн, що розвиваються¹⁰²

¹⁰² Report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries. Part I and Part II / OECD, 2014. – 68 p.; Серебрянський Д. М. Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: існуючі для України : науково-аналітична доповідь / Д. М. Серебрянський, П. О. Селезень. – Ірпінь : НДІ фінансового права; 2015. – 39 с.

Розглянемо більш детально напрями з високим рівнем пріоритетності для країн, що розвиваються, та відповідні заходи з їх імплементації у цих країнах.

I. Надлишкові або необґрунтовані платежі філіалам ТНК (*excessive or unwarranted payments to MNE affiliates*), які призводять до розмивання податкової бази. Країни, що розвиваються, регулярно звітують, що різноманітні платежі між компаніями у структурі однієї ТНК можуть надмірно розмивати їх податкову базу. Також вони відзначають, що часто важко визначити, чи пов'язані такі платежі з отриманою реальною вартістю або вони є надлишковими чи необґрунтованими. Такі платежі є типовими для сфери фінансів (наприклад, процентні платежі) або для сфери послуг (наприклад, гонорар за управлінські послуги) або для інтелектуальної власності (зокрема, роялті).

Податковий режим зазвичай дозволяє вирахування (*deduction*) з прибутку для таких платежів, що, своєю чергою, означає, що надлишкові платежі можуть занадто скоротити суму прибутку, з якої сплачується податок. Такі типи платежів виникають як у розвинених економіках, так і у країнах, що розвиваються, проте ризик їх виникнення значно вищий у останніх, оскільки філіали ТНК у цих державах є насамперед одержувачами (реципієнтами) фінансових потоків, послуг та інтелектуальної власності, а не їх постачальниками. Більш за все податкова база країн, що розвиваються, розмивається за рахунок сплати процентних платежів за запозиченнями. Компанія, як правило, фінансується (або капіталізується) за рахунок сукупності власного та боргового капіталу.

Надлишкові процентні платежі можуть виникати, якщо платники податків у країні, яка розвивається, мають надлишковий тягар у вигляді боргу (відомий як „тонка капіталізація” – *thin capitalization*) або надмірної ціни боргу. Вирахування здебільшого робиться для процентних платежів при розрахунку податкової бази, тобто чим вищим є рівень боргу компанії і, відповідно, сума сплачуваних нею процентів, тим нижчим є оподатковуваний прибуток.

Характерним прикладом є платежі філіалів ТНК за послуги, що постачаються іншими членами ТНК, зокрема юридичні або ІТ-послуги, управлінські послуги або технічне консультування. Так, 58 % респондентів з країн, які розвиваються, відзначили, що гонорар за управлінські послуги та технічне консультування стає об'єктом регулювання та постійного вдосконалення трансфертного ціноутворення у їх країнах ¹⁰³.

¹⁰³ OECD Questionnaire: OECD Questionnaire on transfer pricing aspects of BEPS Global Forum on Transfer Pricing / OECD, 2014.

Зокрема, у Кенії одним із ключових моментів є перенесення ризиків місцевими компаніями, що займаються інтелектуальною власністю, у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування, тоді як роялті мають сплачуватися вітчизняною компанією¹⁰⁴. Ці платежі не завжди є завищеними та можуть становити чесну винагороду за надані послуги. Проте у державах, що розвиваються, часто важко отримати належну інформацію для встановлення цього факту.

Також загальною проблемою для держав, що розвиваються, є роялті, сплачувані філіалам ТНК. Спроможність установити, чи є такі платежі завищеними, потребує значної кількості інформації та високих технічних можливостей. Особливим ризиком для країн, багатих на природні ресурси, є визначення цін на експорт мінеральної сировини до філіалів ТНК. Основними аспектами тут є нестача інформації, а також брак кваліфікованих спеціалістів.

Заходами з імплементації механізмів протидії АПП у країнах, що розвиваються, є такі:

1) розроблення ефективних і простих щодо впровадження правил протидії вимиванню бази внаслідок сплати надлишкових процентів, включаючи надмірний борг (*excessive debt*) (напряма 4 Плану дій BEPS);

2) розроблення ефективних і простих щодо впровадження правил трансфертного ціноутворення для протидії вимиванню бази внаслідок застосування надмірних роялті (напряма 8 Плану дій BEPS);

3) розроблення ефективних, легких щодо впровадження та, за потреби, спрощених правил трансфертного ціноутворення, які дозволяють країнам, що розвиваються, протидіяти надмірним платежам ТНК у країнах розташування своїм іноземним філіалам за управлінські послуги, технологічне консультування тощо (напряма 10 Плану дій BEPS).

II. Країни, що розвиваються, стикаються із проблемами, спричиненими новими моделями ведення бізнесу, які постають внаслідок введення у глобальні ланцюжки вартості (*global value chains*).

Глобалізація мала значний вплив на зміну структурування ТНК власних транзакцій, спричиняючи нові виклики для країни. Зростаюча мобільність капіталу та праці, а також швидке впровадження технологій із метою вдосконалення комунікацій призвели до такого реструктурування моделей бізнес-процесів та операцій ТНК. Ці зміни часто базуються на централізації функцій на регіональному або міжнародному рівні, ніж на операціях у межах

¹⁰⁴ Special meeting of the OECD task force on tax and development I on base erosion and profit shifting (BEPS) and developing countries and summary of the BEPS consultations / OECD, 2014. – 3 p.

окремих держав. Під виглядом зміни структури ланцюжка вартості така практика може керуватися виключно цілями бізнесу для отримання вигід від централізованого планування, постачань і володіння інтелектуальною власністю. Проте це також зумовлює спрощення процесу переміщення прибутків між податковими юрисдикціями, надаючи можливість для збільшення обсягів податкового планування, спрямованих на мінімізацію податків. Зміна структури ланцюжка вартості часто передбачає заснування центральної компанії (принципала) у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування (*low tax jurisdiction*). Ризики, такі як проблемна заборгованість (*bad debt*), валютні ризики та ризики, пов'язані зі знеціненням запасів, зазвичай переносяться (відповідно до контрактів) від місцевого постачальника до принципала, без переміщення ризиків ззовні ТНК. У таких випадках застосування принципу „втягнутої руки” (*arm's length principle*) у правилах трансфертного ціноутворення може призводити до переміщення прибутків від місцевого постачальника до принципала. Можливість переміщувати ризики на договірній основі між учасниками ТНК (проте не за її межі) дозволяє компанії планувати розмір заявленого прибутку і, як наслідок, суму сплачуваного податку. Зміна структури ланцюжка вартості часто відбувається разом з переміщенням інтелектуальної власності до принципала, який перебуває у юрисдикції з низькими податками або у юрисдикції з пільговим податковим режимом для такого виду активів. У цьому разі дохід, пов'язаний з використанням такої власності, також переміщується, скорочуючи податкову базу. Фіскальні органи країн, що розвиваються, відзначають, що вони спостерігають значну кількість подібних реструктурувань. Для успішної протидії необхідно забезпечити взаємодію значної кількості податкових норм та правил – правил трансфертного ціноутворення, угод щодо запобігання подвійному оподаткуванню, оподаткування нерезидентів та правил щодо переміщення нематеріальних активів, які зумовлюють потребу у високому рівні технічного розвитку.

Так, згідно зі звітами податкових органів Кенії, ряд іноземних компаній, що діють у країні, структурують власну діяльність таким чином, що штучно уникнути оподаткування¹⁰⁵.

Заходами з імплементації механізмів протидії АПП у країнах, що розвиваються, є такі:

1) розроблення ефективних і відносно легких для застосування правил трансфертного ціноутворення, які дозволять країнам визначати розбіжність

між заявленим і реально отриманим прибутком (напрями 8, 9 та 10 Плану дій BEPS);

2) розроблення ефективних правил, які потребують від ТНК надання релевантної інформації для застосування правил трансфертного ціноутворення (напрямок 13 Плану дій BEPS);

3) удосконалення міжнародних принципів ефективного контролю за іноземними компаніями, що функціонують у цих країнах, згідно з економічним змістом їх операцій (напрямок 1 та 7 Плану дій BEPS).

III. Країни, що розвиваються, стикаються із проблемами отримання інформації, необхідної для забезпечення реалізації механізмів протидії агресивному податковому плануванню в межах Плану дій BEPS.

Однією з основних проблем для економік, що розвиваються, є можливість отримувати інформацію для оцінювання масштабів транскордонного податкового планування (*cross-border tax avoidance*) та для запобігання такому плануванню. Також має місце потреба у даних для адекватного оцінювання податкових втрат від транскордонного податкового планування, для визначення джерел та природи цих втрат і визначення ефективності заходів для їх мінімізації. У Плані зазначається, що це є спільною проблемою як для розвинених країн, так і економік, які розвиваються, і вона має вирішуватися, зокрема, за рахунок розроблення індикаторів масштабу охоплення та економічного впливу від впровадження Плану дій BEPS. Крім того, визнається, що цей інструментарій є також необхідним для моніторингу та оцінювання ефективності механізмів протидії BEPS.

Країни, що розвиваються, особливо потребують інформації з метою відбору платників податків для аудиту і подальшої ефективної перевірки їх трансфертного ціноутворення. Більшість таких держав стикається із труднощами, пов'язаними з отриманням релевантної інформації від платників податків щодо іноземних учасників угод ТНК та їх операцій. Одним зі шляхів вирішення такої проблеми може бути впровадження певної форми звітування з розбивкою по країнах (*country-by-country reporting*). Нещодавно в межах ОЕСР з'явилася ініціатива щодо розроблення загального зразка такого звіту, який би ТНК надавали не для широкого загалу, а лише податковим органам. На думку урядів країн, що розвиваються, цінність таких звітів полягає у допомозі оцінювання ризиків переміщення прибутків.

Заходами з імплементації механізмів протидії агресивному податковому плануванню у країнах, що розвиваються, є такі:

1. Розроблення індикаторів для оцінювання масштабу й економічного

впливу заходів плану BEPS та інструментарію, необхідного для моніторингу та оцінювання ефективності та економічного впливу таких заходів (напряв 11 Плану дій BEPS).

2. Розроблення міжнародних стандартів і настанови щодо надання інформації та документації із трансфертного ціноутворення, включаючи загальний зразок звіту з розбивкою по країнах для отримання фіскальними органами інформації для оцінювання ризику порушення правил трансфертного ціноутворення та запобігання їм (напряв 13 Плану дій BEPS).

IV. Держави, що розвиваються, втрачають від порушень міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

На сьогодні у світі існує близько 3 000 чинних договорів про уникнення подвійного оподаткування, і близько 1 000 з них стосуються держав, що розвиваються (рис. 2.7).

Більшість таких держав оподатковує платежі у вигляді процентів, управлінського гонорару та роялті, які спрямовуються від платника податків – резидента нерезиденту. Такі податки, сплачувані у джерела (withholding tax) (на дохід у вигляді процентів, дивідендів, гонорарів, сплачуваних, зокрема, нерезидентам), у країнах, що розвиваються, становлять від 10 до 20 % суми платежів. Вплив договорів про уникнення подвійного оподаткування, що зазвичай не враховують внутрішнє законодавство, часто проявляється у скороченні такого податку до більш низької ставки або навіть до нуля. При цьому країни, що розвиваються, як правило, згодні з тим, що двосторонні податкові договори є ефективними для попередження подвійного оподаткування, та підтримують прогнозований інвестиційний клімат, і уряди цих країн також вживають заходів щодо запобігання зловживанням.

Зокрема, вони концентруються на використанні інструментів „treaty shopping” („використання договорів щодо запобігання подвійному оподаткуванню”) з метою отримання вигід від договору (*treaty benefits*) – зазвичай скорочення податків у джерела – у ситуаціях, коли такі вигоди не передбачаються. Цей інструментарій часто передбачає спрямування процентних платежів або роялті до філіалу, розташованого у державі, що не є учасником договору (*non-treaty country*), при допомозі філіалів у державі – учасниці договору (*treaty country*). У такому разі країна платника втрачає дохід від стягнення податків у джерела.

Згідно зі звітом фіскальних органів Замбії низка операцій ТНК була структурована так, щоб скористатися вигодами від певної угоди про уникнення подвійного оподаткування. Відповідно, це призвело до втрат доходів від стягнення податку у джерела, які в іншій ситуації можна було б

зберегти¹⁰⁶.

За даними Міністерства фінансів Монголії, угоди про уникнення подвійного оподаткування щодо постачань брухту (*scrapping treaties*) з окремими юрисдикціями використовуються в основному для податкового планування великими видобувними компаніями (продукція добувної промисловості становить понад 80 % експорту Монголії та приблизно 30 % ВВП). Ураховуючи ці тенденції, розвинені країни починають брати ці аспекти до уваги.

Так, Нідерланди переглядають свої податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування з країнами, що розвиваються, з метою сфокусуватися на заходах проти зловживання законами (*anti-abuse easures*).

Заходами з імплементації механізмів протидії АПП у країнах, що розвиваються, є такі:

1) визначення принципів та напрямів податкової політики, які країни мають брати до уваги перед тим, як підписувати договір про уникнення подвійного оподаткування з іншою країною, включаючи ретельний аналіз витрат і вигід (*cost/benefit analysis*) від виконання договору (напряв 6 Плану дій BEPS);

2) розроблення внутрішніх правил та положень договорів, спрямованих на протидію використанню цих договорів не за призначенням (напряв 6 Плану дій BEPS).

V. Інші важливі завдання впровадження механізмів протидії АПП у межах Плану дій BEPS.

Країни, що розвиваються, стикаються з проблемами в отриманні інформації, необхідної для застосування принципу „втягнутої руки”. Міжнародні правила трансфертного ціноутворення, які поступово впроваджуються у внутрішні правила трансфертного ціноутворення, потребують від ТНК установлення цін для угод із пов’язаними контрагентами (*related-party transactions*), відповідних ціновій політиці, яку б вони застосовували для аналогічних транзакцій з непов’язаними контрагентами. Фінансова інформація щодо транзакцій між непов’язаними сторонами, які подібні транзакціям з пов’язаними сторонами („зіставні операції”, *comparable transactions*), є необхідною умовою для країн з метою ефективного спонукання компаній до дотримання правил трансфертного ціноутворення. Країни, що розвиваються, часто висловлюють стурбованість щодо доступності та якості фінансової інформації про зіставні операції.

¹⁰⁶ OECD Questionnaire: OECD Questionnaire on transfer pricing aspects of BEPS Global Forum on Transfer Pricing / OECD, 2014.

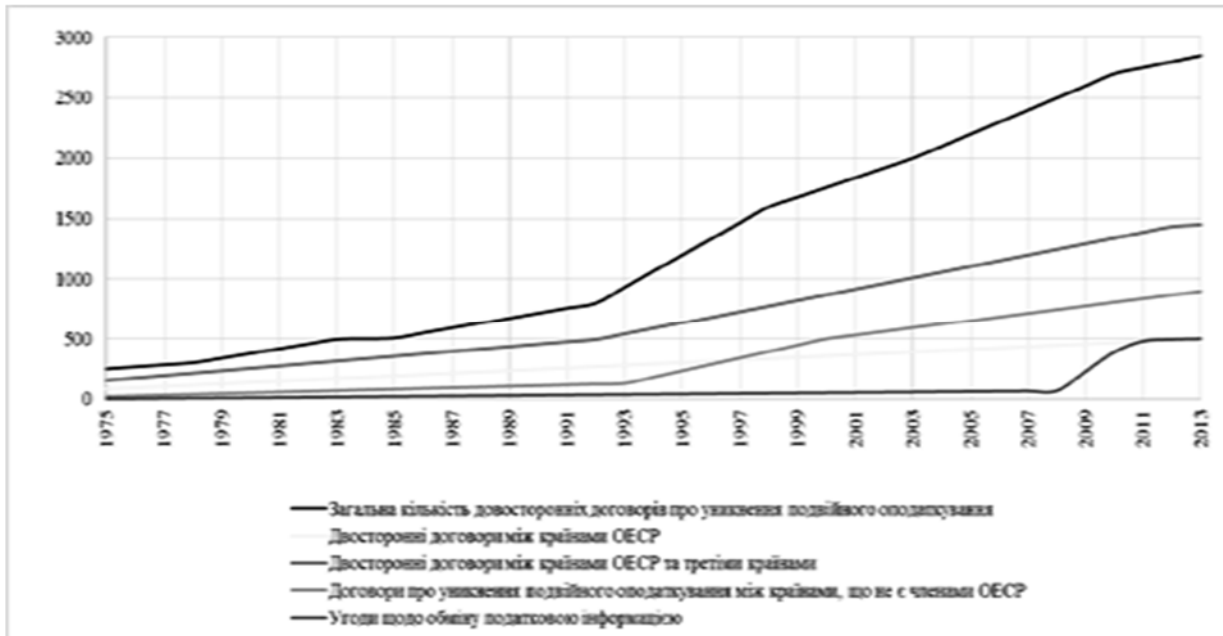


Рис. 2.6. Договори про уникнення подвійного оподаткування у країнах світу, 1975–2013 роки¹⁰⁷

¹⁰⁷ Spillovers in international corporate taxation / IMF Policy Paper. – IMF, 2014. – 85 p.

Зокрема, нещодавнє опитування місцевих податкових експертів, проведене Міжнародною фінансовою корпорацією (International Finance Corporation (IFC)), яка входить до структури Світового банку, у 25 країнах Європи та Центральної Азії виявило, що 76 % респондентів часто, дуже часто або завжди стикаються із труднощами під час отримання внутрішньої інформації щодо зіставності операцій¹⁰⁸.

Країни, що розвиваються, потерпають від непрямой передачі активів (*indirect transfer of assets*). Потрібно зазначити, що таке питання особливо актуальне для країн, де значними є доходи від добувної промисловості. Проблема полягає в оподаткуванні прибутку, отриманого власником активу під час продажу останнього (наприклад, продаж ліцензії на право користування надрами). У деяких випадках країна-власниця такого активу має право (відповідно до внутрішнього законодавства та міжнародних податкових договорів), оподатковувати такий прибуток. Проте, згідно зі звітом МВФ, власники таких активів часто уникають оподаткування (методами податкового планування, зокрема використовуючи непряму передачу активів, яка, по суті, є продажем частки компанії, що належить власнику, а не продажем самого активу). Також може йтися про продаж часток в іншій компанії, яка володіє певним майном першої компанії. Незважаючи на те, що багато країн, які розвиваються, мають правила, що дозволяють оподаткування прибутку, отриманого від такої непрямой передачі, проблеми постають як на стадії виявлення всієї транзакції, так і на стадії стягнення податків з іноземної компанії, що продає частину активів.

Заходами з імплементації механізмів протидії АПП у країнах, що розвиваються, є такі:

1) упровадження ефективних правил оподаткування приросту капіталу (*capital gains*), коли використовується непряма передача активів, та забезпечення отримання достатньої інформації для ідентифікації непрямой передачі (напрямі 13 Плану дій BEPS);

2) упровадження ефективних правил оподаткування іноземних компаній, які „визнали” приріст капіталу (наприклад, за рахунок членства у Багатосторонній конвенції ОЕСР/ЄС щодо адміністративної взаємодопомоги у сфері оподаткування (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance)¹⁰⁹).

У 2011 році ОЕСР та інші міжнародні організації звітували G20, що податкові пільги, включаючи пільги, пов'язані зі сплатою податку на прибуток

¹⁰⁸ Transfer pricing and developing countries. Final report / EuropeAid – Implementing the Tax and Development policy agenda. – PwC, 2014. – 119 p.

¹⁰⁹ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

корпорацій у зонах вільної торгівлі, продовжують розвивати податкову базу; за умов слабого регулювання такі пільги можуть виявитися неефективними при залученні інвестицій. Також залучення за їх допомогою прямих іноземних інвестицій може перешкоджати внутрішнім інвестиціям або іноземним інвестиціям, спрямованим до інших країн. Так, за даними Chai & Goyal ¹¹⁰, у країнах Східнокарибського валютного союзу (Eastern Caribbean Currency Union) розмір втраченого внаслідок застосування пільг податкового доходу становив від 9,5 до 16 % ВВП щорічно, тоді як вплив податкових пільг на залучення інвестицій був значно меншим. Крім того, дані Investor Motivation Surveys 2013 свідчать про те, що понад 90 % інвесторів, наприклад у Гвінеї, Танзанії, Руанді та Уганді, інвестували б навіть за відсутності податкових пільг (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Частка інвесторів, що здійснювали б інвестиції у країнах, що розвиваються, навіть за відсутності пільг ¹¹¹

| Країна | Частка інвесторів, що здійснювали б інвестиції, навіть за відсутності пільг (%) |
|-----------------|--|
| Руанда (2011) | 98 |
| Уганда (2011) | 93 |
| Гвінея (2012) | 92 |
| Танзанія (2011) | 91 |
| В'єтнам (2004) | 85 |
| Таїланд (1999) | 81 |
| Мозамбик (2009) | 78 |
| Бурунді (2011) | 77 |
| Сербія (2009) | 71 |
| Йорданія (2009) | 70 |
| Кенія (2012) | 61 |
| Туніс (2012) | 58 |

Дослідження James & Van Parys ¹¹² дванадцяти держав Західної та Центральної Африки за період 1996–2004 років показало відсутність взаємозв'язку між податковими канікулами та інвестиціями. Збитки дохідної

¹¹⁰ Chai J. Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union / J. Chai, R. Goyal // IMF WP/08/257. – IMF, 2008. – 35 p.

¹¹¹ Report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries. Part I and Part II / OECD, 2014. – 68 p.; James S. Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications / James S. – The World Bank, 2013. – 57 p.

¹¹² James S. The effectiveness of tax incentives in attracting investment: panel data evidence from the CFA Franc zone / S. James, S. Van Parys // International Tax and Public Finance. – 2010. – Vol. 17/4. – pp. 400–429.

бази, які вимивають ресурси від реальних рушійних сил інвестиційних рішень – інфраструктури, освіти та безпеки – ускладнюються браком прозорості та чіткості надання, адміністрування та управління податковими пільгами у країнах, що розвиваються. Надання податкових пільг для залучення інвестицій у країнах, що розвиваються, часто відбувається без урахування податкового законодавства країни та внутрішніх принципів адміністрування, іноді за умов значної кількості законодавчих актів.

Планування та адміністрування податкових пільг може бути сферою відповідальності різних міністерств (наприклад, фінансів, торгівлі, інвестицій тощо). За цих умов органи влади неспроможні ефективно координувати заходи з надання й адміністрування пільг між собою або з державною фіскальною службою. Останнє призводить до дублювання пільг, їх неспроможності або навіть їх сприяння цілям, протилежним планованим.

Можливість адміністративного втручання (*administrative discretion*) у процес управління пільгами може суттєво збільшити ризик корупції, пошуку ренти (*rent seeking*) та хабарництва. Довгострокові витрати, пов'язані з наданням податкових пільг, охоплюють також економічний тягар, який виникає внаслідок міжнародної податкової конкуренції, оскільки конкуруючі країни застосовують відповідні (дзеркальні) заходи. Особливо це стосується країн, що розвиваються, де впроваджуються нові заходи або вже існуючі значно посилюються, без відповідного оцінювання можливої реакції інших країн. Така поширена практика має своїм наслідком виникнення „гонки поступок”.

Насамкінець податкові пільги можуть створити непередбачені можливості для податкового планування, що призведе до втрат доходів. Наприклад, наявні компанії здатні „перелаштуватися” на нові наприкінці періоду їх податкових канікул і надалі продовжувати користуватися пільгами. Таким чином фірми можуть також перекласифікувати свою діяльність для отримання пільг, зокрема це стосується сфери НДДКР ¹¹³. Крім того, податкові пільги можуть надати можливість для штучного „переміщення” прибутків і дивідендів серед компаній однієї ТНК, які перебувають у різних податкових режимах (всередині країни або у міжнародному масштабі). Зазначені можливості для податкового планування використовуються як у розвинених країнах, так і у країнах, що розвиваються, однак їх негативні ефекти найбільше відображаються в останніх, які мають обмежені можливості для виявлення та протистояння податковому плануванню, що спричиняє збитки.

¹¹³ Соколовская Е. В. Виды льгот с позиций их применения / Е. В. Соколовская // Налоговые льготы. Теория и практика применения в экономике : монография. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – С. 183–194.

Податкові пільги не є окремо виділеним елементом Плану дій BEPS, проте ОЕСР виділяє такі заходи з удосконалення їх надання та адміністрування:

– удосконалення правил оцінювання витрат та вигід від упровадження пільг, розрахунку суми втраченого доходу, у тому числі і за рахунок використання податкового планування;

– проведення періодичного перегляду впливу податкових пільг з оцінювання того, якою мірою пільги дають сподіваний ефект на інвестиції, а також чи не завелика ціна отримання цього ефекту;

– покращання прозорості та управління податковими пільгами за рахунок надання пільг тільки відповідно до податкового законодавства і консолідації їх у сфері лише одного органу влади;

– покращання регіонального співробітництва для уникнення недобросовісної податкової практики¹¹⁴.

Окремо варто розглянути співпрацю країн, що розвиваються, з міжнародними фінансово-економічними організаціями, за винятком ОЕСР. Так, тією чи іншою мірою механізмами протидії АПП у країнах, що розвиваються, займаються такі організації, як МВФ та Світовий банк. Провідна роль у наданні технічної підтримки таким економікам належить МВФ. Фонд співпрацює здебільшого за рахунок консультування у сфері податкової політики та адміністрування. На рис. 2.7 наведено основні сфери міжнародного оподаткування, у яких МВФ надає технічну допомогу країнам, які не є членами ОЕСР¹¹⁵.

Проведене дослідження дозволило зробити висновки щодо особливостей імплементації механізмів протидії АПП у країнах, які розвиваються. Так, упровадження Плану дій BEPS для економік, що розвиваються, має значний потенціал для мобілізації доходів. Проте ризики, з якими стикаються такі країни, відрізняються від ризиків для розвинених економік. Зокрема, це стосується надання податкових пільг, вплив яких на країни, що розвиваються, може бути значно сильнішим, порівняно з розвиненими країнами. Також країни, що розвиваються, мають справу з більш простими й агресивними механізмами податкового планування. До того ж ці країни зазвичай мають обмежені можливості, досвід і навички для імплементації заходів Плану дій BEPS і стикаються з проблемами отримання відповідної інформації.

¹¹⁴ ATAF consultative conference on new rules of the global tax agenda / Johannesburg, South Africa: 18–19 March 2014. – The African Tax Administration Forum, 2014. – 4 p.

¹¹⁵ International Taxation: A Dialogue with Developing Countries / IMF, The World Bank, 2015. – 82 p.

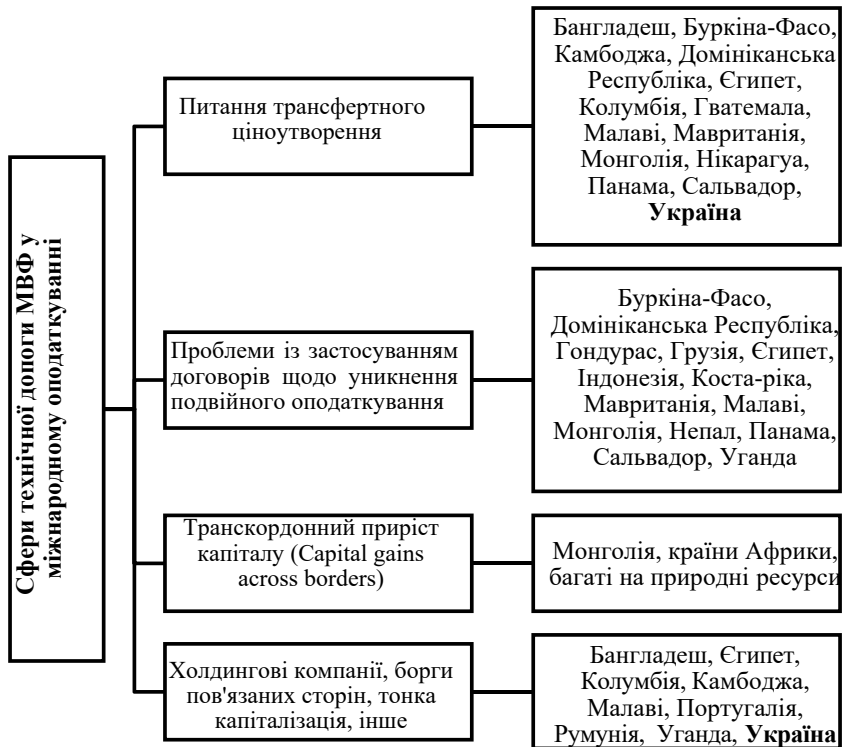


Рис. 2.7. Сфери технічної допомоги МВФ у міжнародному оподаткуванні та відповідні країни ¹¹⁶

Зважаючи на викладене, визначено основні заходи Плану дій BEPS, на які насамперед потрібно звернути увагу:

- обмеження рівня мінімізації оподаткування шляхом вирахування витрат за процентами та інших фінансових платежів;
- запобігання неналежному використанню договірних норм;
- запобігання штучному ухиленню від статусу постійного представництва;
- трансфертне ціноутворення: інші операції з високою часткою ризику;
- розроблення методик збору та аналізу даних щодо BEPS та заходів з вирішення відповідних питань;
- перегляд документації про трансфертне ціноутворення.

¹¹⁶ Report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries. Part I and Part II / OECD, 2014. – 68 p.

Також проведений аналіз дозволив виокремити напрями подолання розбіжностей між розвиненими країнами й економіками, що розвиваються, при впровадженні останніми окремих механізмів протидії агресивному податковому плануванню:

1) урахування всього комплексу потенційних ризиків при впровадженні внутрішніх правил протидії транскордонному податковому плануванню та введення міжнародних стандартів та правил;

2) імплементація зазначених правил з огляду на наявні обмеження ресурсів і можливостей у країнах, що розвиваються. Це означає, що відповідні правила та стандарти мають бути спрощені або більш автоматизовані та дозволяти невелику свободу дій;

3) розвиток правил і стандартів у сфері міжнародного оподаткування з урахуванням обмеженості інформації, з якою стикаються країни, що розвиваються;

4) покращання ефективності вирішення суперечок, ураховуючи чинну ситуацію у країнах, що розвиваються;

5) розгляд питань упровадження механізмів Плану дій BEPS для країн, що розвиваються, у комплексі з питаннями повноважень і розвитку потенціалу (capacity issues and capacity building);

6) підвищення за допомогою податкових органів, міжнародних і регіональних організацій, донорів і неурядових організацій рівня грамотності з питань значущості Плану дій BEPS на всіх політичних рівнях у країнах, які розвиваються.

2.3. Окремі стратегії виявлення схем податкових втрат і протидії агресивному податковому плануванню у розвинених країнах світу

АПП є своєрідним феноменом, який характерний для сучасної глобальної економіки і навряд чи міг би існувати в інших умовах. Власне відкритість національних економічних систем і диференціація податкових умов ведення господарської діяльності між ними формують поле можливостей для виникнення інформаційної асиметрії, до використання яких для власних цілей набагато краще підготовлені корпоративні структури. У межах чинного законодавства вони реалізують схеми виведення прибутків у ті юрисдикції, які пропонують найнижчий рівень оподаткування. При цьому місце формування

ланцюгів вартості і прибутків втрачає можливість їх оподаткування, відбувається розмивання податкової бази. Національні структури часто не встигають реагувати на такі виклики, оскільки не володіють належним інструментарієм для виявлення цих схем та їх протидії.

На практиці існують різні мотиви, які можуть зумовлювати АПП: як етичні, так і фінансові. Зокрема, внутрішні податкові підрозділи у багатьох сучасних корпораціях перетворилися на своєрідні центри прибутку. Процеси глобалізації ще більше посилюють такі мотиви і приводять до формування нових креативних фінансових стратегій, спрямованих на зведення до мінімуму глобальної ефективної ставки. Зростаюча конкуренція між податковими консультантами призвела до того, що деякі з них почали спеціалізуватися на сприянні зниженню рівня сплати податків, заробляючи при цьому на процентах від податкових переваг, які вдалося отримати для клієнтів. При цьому, з позицій платників податків та їх консультантів, які беруть участь в АПП, вони просто користуються своїми законними правами для зведення до мінімуму власного податкового навантаження. Тоді як з позицій суспільства і держави фіскальні органи повинні більше уваги приділяти соціальній відповідальності бізнес-суб'єктів, які здійснюють агресивне планування та податкову діяльність за межами того, що дозволено законодавством.

Одними з перших на шлях пошуку ефективних способів зниження „податкових розривів”, унаслідок яких відбуваються значні обсяги втрат податкових надходжень, стали такі розвинені країни світу, як США, Канада, Австралія та Великобританія. У загальному розумінні податковий розрив є різницею між сумою податку, яку платники повинні сплатити згідно з податковим законодавством, і сумою, яку вони звітують і сплачують у реальності. Згідно з визначенням Рахункової палати США податкові розриви є різницею між податками, які повинні бути сплачені добровільно і вчасно, і реальними сплатами за рік.

Одним із факторів, що сприяє виникненню таких розривів, є інноваційне планування платниками податків з метою мінімізації їх податкових платежів. Платники податків можуть у цілком законний спосіб організувати свої справи так, щоб звести до мінімуму податкове навантаження, і при цьому прагнути скористатися недосконалістю податкового законодавства. У таких випадках платники податків здійснюють те, що фіскальні органи багатьох країн світу вважають АПП, яке призводить до втрати доходів бюджету і шкодить цілісності податкової системи.

Фіскальні органи можуть захищати цілісність податкової системи від застосування схем АПП різними способами, включаючи спрощення податкової системи в цілому, зміни податкової політики і співпрацю з іншими юрисдикціями щодо міжнародної гармонізації податкових систем.

Найчастіше фіскальні органи використовують комбінацію різних інструментів, покликаних захищати цілісність бази оподаткування.

При використанні досвіду застосування інструментів протидії агресивним схемам податкового планування у різних країнах потрібно враховувати відмінні риси податкової системи кожної країни і контекст, який призвів до розвитку цих інструментів. Загалом такий інструментарій є надзвичайно широким, тому доцільно звернути увагу на ті механізми, які мали найбільший вплив, зокрема:

- Доктрину недобросовісної практики в ЄС (The doctrine of abusive practice in the European Union);

- GAAR;

- Кодифіковану доктрину економічної сутності у США (часто застосовується в американських судах); застосування штрафних санкцій до податкового заниження;

- Правила розкриття інформації у Великобританії та США;

- Етичні стандарти в питаннях оподаткування в США.

Загальновизнаними у цих країнах є такі принципи адміністрування податків, що, як правило, застосовуються фіскальними органами при реалізації заходів протидії АПП¹¹⁷:

- прогнозування і простота в застосуванні податкових правил;

- ефективність (прозорість) правил розкриття інформації платниками податків та їх консультантами;

- справедливість у межах правил проти уникнення, у тому числі дотримання встановлених правил (*compliance*) і забезпечення виконання зобов'язань.

У країні може бути спрощено податкову систему чи вжито заходів, спрямованих на зменшення можливостей уникнення сплати податків. Вони здатні також зробити ці можливості менш фінансово привабливими, зокрема шляхом часткового перенесення податкового навантаження з податку на прибуток на податки на споживання. При збереженні податкової системи фіскальні органи можуть використати інструменти для компенсації втрат, що виникли внаслідок АПП, або збільшити ризики використання схем АПП для платників податків і податкових консультантів.

У деяких випадках платники можуть нести відповідальність у вигляді штрафів за заниження обсягу сплачених податків. Передбачається, що штраф повинен створювати фінансову перепону для платників податків та

¹¹⁷ Larin Gilles N. Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – A Study Framework / Gilles N. Larin, Robert Duong, and Marie Jacques // Canadian tax journal / revue fiscale canadienne. – 2008. – Vol. 56, № 1. – P. 143–159.

консультантів брати участь у схемах АПП. Водночас практика розвинених країн свідчить, що платники податків та консультанти будуть утримуватися від участі в агресивному податковому плануванні тільки настільки, наскільки фіскальні органи матимуть інструменти для ефективного виявлення цих механізмів і застосування штрафних санкцій.

Одним із ключових інструментів є правила розкриття інформації (*disclosure rules*), що можуть допомагати фіскальним органам виявляти платників податків та консультантів, які здійснюють АПП. Раннє виявлення схем АПП після їх реалізації дозволяє фіскальним органам швидко запроваджувати конкретні правила проти уникнення оподаткування з метою блокування встановленої схеми і відслідковувати інших платників податків, які її реалізували. Для фіскальних органів правила розкриття інформації можуть охоплювати звичайний часовий лаг між виконанням платниками податків схем АПП і поданням своїх щорічних податкових декларацій, які можуть не розкривати всіх деталей, необхідних для повного оцінювання характеру планування.

У зв'язку з цим податкові органи різних країн, починаючи з Канади, Австралії, США і Великобританії, створили міжнародну платформу JTSIC (Об'єднаний інформаційний центр з податкових відхилень), що робить акцент на протидії практиці уникнення оподаткування з використанням транскордонних схем. Крім того, значну увагу цій проблематиці приділяє ОЕСР, під егідою якої розробляються методичні матеріали щодо виявлення та протидії АПП¹¹⁸. Зокрема, сформовано директорію, до якої вноситься інформація про вже виявлені типові схеми АПП – на сьогодні вже внесено інформацію про понад 400 відповідних схем.

Потрібно зазначити, що наразі практично неможливо обчислити точну частку податкового розриву, яка належить до агресивних схем податкового планування у кожній країні, оскільки ніхто не може простежити всі угоди уникнення. Проте загальна цифра для високорозвинених країн вимірюється у мільярдах доларів, виходячи з аналізу схем агресивного планування, зокрема у сфері міжнародних угод і трансфертного ціноутворення.

У Канаді Податкове управління (Canada Revenue Agency – CRA) ще у 2005 році оголосило про наміри посилити свою увагу до АПП, що було обгрунтовано тим, що воно включало в себе транзакції, угоди або події, які, як правило, повністю розкриті, але здійснювалися з метою досягнення виключно „податкових результатів” (їх зниження), що не підтримувалося окремими положеннями щодо боротьби з уникненням оподаткування або зако-

¹¹⁸ Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing. – OECD, 2011 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>.

нів про прибутковий податок, про акцизний податок¹¹⁹. Як правило, у таких транзакціях, угодах або подіях обмеженою є економічна доцільність та комерційна реальність, і вони б не реалізовувалися, крім як з метою отримання податкових результатів. Такі операції, процедури або події призводять укриття доходів і приросту капіталу, які повинні бути представлені; створення або роздування податкових відрахувань і збитків, включаючи капітальні, які не могли б існувати за нормальних обставин; зловживання договірними положеннями; доступу до необґрунтованих податкових переваг, невинуватих податкових кредитів та ін.

Варто зауважити, що у Канаді виділяють не тільки АПП як таке, але й міжрегіональне та міжнаціональне АПП. Зокрема, традиційне АПП тут розуміється як планування з метою уникнення сплати місцевого і федерального податку на прибуток, тоді як міжрегіональне АПП стосується уникнення сплати податку виключно у певній провінції.

Міжнаціональне АПП спрямоване на уникнення сплати податку на прибуток як на місцевому, так і федеральному рівні, однак, на відміну від звичайного АПП, у Канаді воно частково покладається на систему оподаткування однієї або декількох іноземних юрисдикцій. Боротьба з міжнародним АПП насамперед віднесена до сфери відповідальності федеральних податкових органів, які застосовують міжнародні податкові договори та угоди, необхідні для цієї діяльності.

Відповідно, у Канаді сформовано багаторівневу систему протидії АПП, яка реалізується не тільки на рівні центральних органів влади, але й податкових органів провінцій. Зокрема податкові органи провінції Квебек здійснюють заходи на двох рівнях: на рівні адміністрування податків і бюджетно-податкової політики. На цілі вдосконалення податкового адміністрування було виділено додаткові фінансові ресурси (у розмірі майже 16 млн дол. США протягом трьох років) для підвищення якості протидії використанню схем АПП, що було реалізовано шляхом модернізації застосовуваних електронних інструментів виявлення схем АПП і формування спеціалізованого підрозділу для виявлення і припинення АПП. На рівні фіскальної політики передбачалася переоцінка діючих інструментів боротьби з АПП.

Після оголошення додаткового фінансування для спеціалізованого підрозділу з протидії АПП у провінції Квебек було створено центральний орган, що спеціалізується на боротьбі з такими схемами. Діяльність цього

¹¹⁹ Larin Gilles N. Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – A Study Framework / Gilles N. Larin, Robert Duong and Marie Jacques // Canadian tax journal / revue fiscale canadienne. – 2008. – vol. 56. – № 1. – P. 143–159.

органу спрямована виключно на боротьбу з АПП, включаючи координацію всієї діяльності із зазначеного питання. Цей спеціалізований орган також підтримується всіма можливими ресурсами податкових органів держави.

Загалом цей орган виконує такі функції:

- координує діяльність, пов'язану з протидією АПП;
- аналізує ризики;
- розробляє нові методи виявлення АПП і визначає групи ризику;
- розробляє стратегії стримування виявлених схем АПП;
- пропонує законодавчі поправки, необхідні для впровадження механізмів ефективної протидії АПП.

Множинність юрисдикцій може призвести до труднощів у виявленні та подоланні схем АПП і накладає суттєві обмеження на дії фіскальних органів. З метою їх виправлення необхідно, щоб фіскальні органи підтримували канали взаємозв'язків та обміну інформацією, гармонізували певну практику, що допомагає визначати схеми АПП, виявляти їх користувачів та у разі необхідності здійснювати спільні заходи. Для цього на новий спеціалізований підрозділ покладено відповідальність за встановлення і підтримання зв'язків з іншими податковими юрисдикціями в Канаді. Зокрема, ідеться про обмін інформацією та за потреби – про розроблення спільних стратегій втручання. У зв'язку з цим важливо відзначити, що в жодному регіоні безпосередньо не збираються податки на прибуток. Це є обов'язком CRA за угодою збору податків. CRA збирає податкові надходження для всіх юрисдикцій Канади щодо прибуткового податку (крім провінції Квебек, яка самостійно збирає всі свої податки) і корпоративного податку на прибуток (крім провінції Альберти). Як і податкова адміністрація Квебека, CRA і податкова адміністрація Альберти також створили спеціалізований підрозділ з управління виявленням і припиненням схем АПП. Такі спеціалізовані підрозділи дозволяють тісно співпрацювати різним податковим органам з питань уникнення сплати податків.

Крім того, провінція Онтаріо бере участь в угоді з мобілізації до бюджету прибуткового податку, а з січня 2009 року збір більшості корпоративних податків передано CRA. Щодо міжрегіонального уникнення сплати податків, то укладено відповідну угоду між урядом Канади і органами влади провінції Онтаріо. Протягом 2006–2007 рр. та 2009–2010 рр. CRA реалізовувало національну ініціативу, що охоплювала посилення перевірок міжрегіонального розподілу оподаткованого доходу корпорацій та підвищення націленості на виявлення міжрегіонального уникнення сплати податків корпораціями.

На рівні CRA було створено підрозділ щодо діяльності з протидії міжре-

гіональному уникненню сплати податків. У межах міжрегіональної співпраці в боротьбі з міжрегіональними схемами АПП ділиться CRA результатами аналізу з податковими адміністраціями провінцій з метою сприяння розвитку загальних стратегій у боротьбі проти АПП.

Співпраця різних юрисдикцій у межах Канади є основним чинником у боротьбі з міжрегіональними схемами АПП.

Загалом у Канаді визначено такі чинні законодавчі інструменти протидії АПП¹²⁰.

1. *Спеціальні правила боротьби з уникненням оподаткування*. Податкова система складається з різних загальних правил, порушення яких призводить до подальших невідворотних наслідків для всієї системи. Платники податків іноді використовують і спотворюють ці загальні правила у власних інтересах. Відповідно, з метою запобігання таким спотворенням і захисту справедливості та єдності податкової системи іноді виникає необхідність у запровадженні додаткових „спеціальних правил”, які можуть трактуватися як „спеціальні правила по боротьбі з уникненням оподаткування” (*SAAR – Specific Anti-Avoidance Rules*).

Ці правила передбачені в законодавстві і спрямовані на упередження наслідків виникнення підозрілої або небажаної ситуації з метою забезпечення відповідності податковій політиці. Основною перевагою спеціальних правил боротьби з уникненням є те, що сфера їх застосування є відносно чітко встановленою. Загалом така норма додає елемент визначеності і сприяє кращому розумінню об'єкта, духу та мети законодавства.

З іншого боку оскільки вони застосовуються тільки до передбачених або підозрілих ситуацій, то спеціальні правила проти уникнення оподаткування можуть не запобігати уникненню за ще не виявленими раніше схемами. У реальності динамічність і креативність суб'єктів уникнення у цій сфері дуже ускладнює можливість передбачення всіх можливих способів уникнення.

Спеціальні правила боротьби з уникненням сплати податків у багатьох випадках є корисними й ефективними. Зокрема, спеціальні правила є одним із найкращих інструментів для протидії АПП стосовно передбачених або підозрюваних ситуацій, оскільки вони прості в застосуванні. При їх введенні в законодавство після виявлення схем уникнення їх ефективність залежить від швидкості, з якою законодавець діє на усунення шпаринок. У Канаді спеціальні правила боротьби з уникненням оподаткування мають підтверджену практично високу ефективність застосування.

¹²⁰ Larin Gilles N. Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – A Study Framework / Gilles Larin, Robert Duong, and Marie Jacques // Canadian tax journal / revue fiscale canadienne. – 2008. – vol. 56. – № 1. – P. 143–159.

2. *Загальні правила проти уникнення сплати податків.* Як зазначалося вище, спеціальні правила проти уникнення податків не є інструментом, що може протидіяти ще не виявленим схемам уникнення оподаткування. Для боротьби з такими схемами податкові органи багатьох країн запроваджують у законодавство загальні правила боротьби з уникненням податків.

Правила GAAR охоплюють таке: систематизацію запровадження механізмів перевірки схем платників податків на предмет їх легітимності; опис ознак угод, що формально не суперечать законодавству, але мають побічні ефекти у вигляді виникнення необґрунтованих податкових пільг; запровадження законодавчих норм, які дозволяють податковим органам при виявленні схем зловживання переглядати базу оподаткування і суму нарахованих податків; законодавче закріплення штрафів (чи інших санкцій) за застосування схем мінімізації податків, оснований на зловживанні податковими нормами (іноді 200 % суми податку, належної до сплати). Процедура застосування правил GAAR передбачає таке: вивчення загального змісту бізнес-діяльності й окремих угод платника податків; пошук у застосовуваних схемах фактів зловживання податковими нормами; збір доказів їх умисної природи; перегляд бази оподаткування і обсягу необхідних для сплати податків; накладення штрафів на платника податків ¹²¹.

Важливим є виявлення фактів отримання платниками податків необґрунтованої податкової вигоди, що супроводжується недостатнім „економічним змістом” операцій, відсутністю добросовісності при плануванні та спотворенням застосування норм податкового законодавства.

3. *Реєстрація „податкових гаваней” („податкових притулків”).* Із 1987 року правила реєстрації та звітності інформації щодо „податкових гаваней” використовуються в Канаді як компонент комплексу заходів, у тому числі GAAR, щодо протидії уникненню сплати податків. Промоутером „податкового притулку” визначається особа, яка у процесі бізнес-діяльності створює або продає „податкові притулки”, сприяє їх функціонуванню або виступає як довірена особа чи консультант щодо створення, продажу або просування „податкового притулку”.

Правила подання інформації щодо податкових притулків вимагають від таких „промоутерів” отримання ідентифікаційного номера і подання інформації, включаючи ім'я, адресу та номер соціального страхування, перелік його інвесторів, а також суму, сплачену за податковий притулок.

4. *Режим штрафів.* Податкове законодавство провінції Квебек передбачає різні адміністративні стягнення, що застосовуються до платників

¹²¹ GAAR – Общие правила борьбы с уклонением от налогов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nexus.ua/gaar-obschie-pravila-borbyi-s-ukloneniem-ot-nalogov>.

податків, які порушують свої зобов'язання, і третіх осіб, які сприяють їм у цьому. Основними штрафами, які можуть застосовуватися до платників податків, є штрафи за таке:

- невчасне подання податкової декларації;
- недостовірне зазначення даних при нарахуванні податків;
- пропуск платежів чи списання сум;
- повторну помилку у звіті про доходи;
- неправдиві дані або бездіяльність;
- невідповідність декларації встановленим вимогам.

Крім того, можуть застосовуватися штрафи та санкції до третіх осіб. Загалом адміністративний штраф, що застосовується за подання недостовірної податкової інформації третьою стороною, орієнтований на ситуації, у яких треті особи свідомо роблять помилки. Метою цього штрафу є стримування або обмеження певної шахрайської поведінки податкових консультантів.

Також у Канаді передбачені штрафи для податкових консультантів, які беруть участь у формуванні схем АПП. На федеральному рівні такий штраф накладається на основі виявлених недостовірних даних, які, зокрема, використовуються під час здійснення податкового планування, що може розглядатися як факт організації або створення та поширення схем АПП.

5. Законодавчі поправки зворотної дії. На додаток до перелічених законодавчих інструментів доцільно зазначити, що уряд Канади завжди може втрутитися шляхом прийняття нових поправок, які матимуть зворотну силу, зокрема в ситуаціях, коли виникає потреба у протидії спотворенню цілей фіскальної політики. У випадках, коли такі поправки накладають покарання і штрафи на певних платників податків, вони часто наражаються на дуже жорстку критику, зокрема з боку представників юридичної спільноти. Проте такі поправки можливі тільки у виняткових випадках.

Незважаючи на вагомі аргументи проти законодавчих поправок зворотної сили, у деяких випадках вони є найкращим рішенням. Ідеться насамперед про ситуації, коли платники податків намагаються скористатися слабкістю або неоднозначністю законодавства, щоб запровадити схеми АПП, які явно суперечать цілям фіскальної політики держави.

У разі намагання учасників схем АПП інтерпретувати законодавчі положення у спосіб, який раніше не застосовувався, метою поправок зворотної дії стає посилення чіткості законодавства, а також загальноприйнятої його інтерпретації. Такі поправки часто дозволяють запобігати втратам значних обсягів державних фінансів від реалізації платниками податків схем агресивного податкового планування. З цієї позиції законодавчі зміни зворотної сили можуть розглядатися як справедливі.

Уряд Канади визначає основні критерії, які будуть використовуватися для визначення, чи буде „ретроактивна” поправка позитивно впливати на якість тлумачення законодавства. Ці критерії містять комплекс оціночних факторів, які застосовуються залежно від конкретних обставин і кожного конкретного випадку. При цьому потрібно зазначити, що рішення про застосування „ретроактивного” законодавства все-таки є значною мірою політичним. „Ретроактивні” поправки можуть застосовуватися тільки у виняткових ситуаціях, вони покликані виправити результати неправильного тлумачення чинних законів і набувають чинності на дату, що передує їх оприлюдненню.

Критерії, визначені урядом, поширюються на оцінювання доцільності застосування поправок, виходячи з того, чи вони:

- забезпечать довготривале коректне тлумачення і використання норм відповідного податкового закону;

- зроблять відповідні положення законодавства добре зрозумілими для платників податків;

- запобігатимуть виникненню непередбачуваних прибутків для певних платників податків;

- будуть необхідними для збереження стабільності бази доходів уряду;

- сприятимуть усуненню неоднозначності або недосконалості положень, які не відповідали закону.

Ці фактори не застосовуються окремо, а виключно в режимі доповнення. Вони також можуть бути змінені відповідно до непередбачених ситуацій.

Таким чином, АПП є одним із вагомих податкових ризиків для фіскальних органів, в управлінні якими важливу роль відіграє отримання інформації. Фіскальні органи спираються на законодавчі положення для швидкого доступу до інформації платників податків або їх консультантів щодо операцій, які мають ризик уникнення оподаткування.

Ще з 1984 року американська податкова система вимагає реєстрації „податкових гаваней” і внесення до відповідних списків осіб, які працюють з ними. Відповідно, останніми роками у США було суттєво вдосконалено законодавство щодо протидії АПП за рахунок збільшення кількості та розширення спектра угод, які повинні розкриватися, а також завдяки впровадженню відповідних вимог не тільки для корпорації, але й інших платників податків щодо розкриття їх участі у таких схемах. Відповідно, були введені штрафи для платників податків, які не подавали таку інформацію, а також щодо промоутерів, які не формували і розкривали список користувачів „податкових притулків”.

Платники податків, які беруть участь у контрольованих транзакціях, повинні розкривати таку угоду за встановленою формою, що додається до

його податкової декларації. Контрольовані угоди у США поділяють на п'ять категорій ¹²²:

- внесені до офіційного списку контрольованих операцій; ця категорія містить операції, які є такими або подібними до одного з видів операцій, що Служба внутрішніх доходів (IRS) визначила як операції з уникнення сплати податків;

- конфіденційні операції, до яких належать операції, що пропонуються консультантами на умовах конфіденційності і з яких при цьому стягуються мінімальні платежі;

- операції з договірним захистом, що передбачають транзакції, для яких платники податків чи пов'язані сторони мають право на повне чи часткове повернення плати, якщо всі чи частина передбачених податкових наслідків від угоди не реалізувалася або угоди, для яких платежі залежать від реалізації податкових пільг;

- збиткова діяльність. Ця категорія охоплює угоди, які призводять у корпорації до втрат щонайменше на 10 млн дол. США (в одному звітному податковому періоді, що становить календарний рік) або 20 млн дол. США (у будь-якій комбінації звітних періодів). Для фізичних осіб, трастів, товариств або корпорацій такі порогові значення становлять 2 і 4 млн дол. США відповідно;

- потенційно контрольовані операції, до яких належать операції, які подібні або ідентичні операціям, віднесеним Службою внутрішніх доходів або Міністерством фінансів США до складу контрольованих як такі, що мають потенціал для уникнення чи ухилення від сплати податків, але для яких не вистачає інформації для остаточного висновку.

Із 2006 року Служба внутрішніх доходів США визначила 34 схеми податкового планування, які можуть бути агресивними і потребують додаткового розкриття інформації (офіційний список). Короткий перелік таких угод, опублікований Службою внутрішніх доходів США станом на початок 2015 року, містить таке ¹²³:

- здійснення прискорених відрахувань внесків за певним планом вкладень (ідеться про угоди, у яких платники податків декларують намір щодо внесення коштів або відтермінування домовленостей чи відповідні внески до певних накопичувальних (інвестиційних) планів, де внески пов'язані з компенсацією, яку учасники отримують після закінчення податкового року);

¹²² Larin Gilles N. Effective Responses to Aggressive Tax Planning What Canada Can Learn from Other Jurisdictions Instalment 8: The United States – Disclosure Rules / Gilles N. Larin, Robert Duong, Marie Jacques. – Université de Sherbrooke, 2009. – 96 p.

¹²³ Recognized Abusive and Listed Transactions [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Listed-Transactions#>

- функціонування трастів, які діють під виглядом благодійних фондів роботодавців;
- операції, подібні до тих, що описані в судовому процесі ASA Investing і ACM Partnership v. Commissioner;
- деякі вклади до трастів з набуттям у майбутньому благодійного майнового права;
- корпоративне розміщення заставної власності (BOSS);
- транзакції, що швидко погашаються, або завершальні (що ведуть до закриття бізнесу);
- боргові стредли (термінова арбітражна угода, що полягає в одночасній покупці і продажі фінансових інструментів для отримання прибутку від зміни співвідношення цін);
- роздуті партнерські угоди (Son of BOSS) (операції, що генерують втрати внаслідок штучного завищення часток партнерів);
- операції з компенсації (операції з купівлі акцій материнської компанії дочірньою компанією, із подальшою передачею придбаних акцій останньою співробітникам материнської компанії і подальшою ліквідацією або продажем дочірньої компанії);
- операції з трастами Гуаму;
- посередницькі операції (угоди, що передбачають використання посередника при продажу активів корпорації);
- умовний борг;
- операції з перенесення бази оподаткування (деякі погашення зобов'язань в угодах із суб'єктами, що не підлягають оподаткуванню у США, згідно з якими база викупується американськими платниками податків);
- угоди, що передбачають використання кредитного договору для роздування бази активів, придбаних у третіх осіб для заявлення збитків;
- контракти, що базуються на умовній основній сумі;
- стредли з „податковими притулками”;
- угоди оренди та лізингу (LILO) (угоди, у яких платник податків претендує на оренду майна, а потім бажає негайно здати його в суборенду назад);
- порушення, пов'язані з S-корпораціями;
- угоди про відстрочену компенсацію з офшорами (певні домовленості за участі лізингових компаній, які були використані, для уникнення або ухилення від податків);
- деякі операції, у яких бере участь сторона, що є начебто колективним благодійним фондом;
- переміщення компенсаційних опціонів на пов'язаних осіб;

- угоди, у яких один з учасників показує, що отримує рентний дохід від власності або сервісних контрактів, а інший учасник показує відрахування, пов'язані з цим прибутком (lease strips);
- неналежне використання оскаржуваної заборгованості трастів з метою прискорення відрахувань за нею;
- взаємозалік за валютними опціонними контрактами (деякі угоди, у яких платник податків показує витрати на благодійність, але не повідомляє про джерела доходів);
- заборонений розподіл цінних паперів у S-корпораціях;
- зловживання із страховими полісами пенсійних програм;
- зловживання з пільговим оподаткуванням доходів, отриманих за кордоном (угоди, у яких, відповідно до заздалегідь підготовленого плану, вітчизняна корпорація претендує на придбання акцій в іноземній корпорації та приймає рішення перед продажем усіх або практично всіх активів цільової корпорації за заздалегідь спланованою операцією, яка генерує оподатковуваний дохід для цілей іноземного оподаткування (але не для цілей оподаткування у США);
- переміщення прибутків S-корпорації через організації, які не підлягають оподаткуванню (угоди, у яких акціонери S-корпорації намагаються перекласти податковий тягар на звільнені від оподаткування організації, зберігаючи економічні вигоди, пов'язані з цими акціями);
- внутрішньохолдингове фінансування в межах партнерських відносин (угоди, у яких корпорації здійснюють необґрунтовані відрахування через внутрішнє партнерство);
- збиткові імпорتنі операції (угоди, у яких платник податків використовує США, компенсуючи позиції щодо іноземної валюти або іншого майна з метою імпорту витрат, а не відповідних прибутків, у визначенні оподаткованого доходу США);
- зловживання з домовленостями щодо використання грошової вартості полісів страхування життя під виглядом забезпечення соціальної допомоги;
- операції трастів проблемних активів (DAT) (операції, у яких податково нейтральна сторона прямо або опосередковано вкладає в один або більше проблемних активів (наприклад, права кредитора на певний борг) з високою базою і низькою ринковою вартістю трасту або серії трестів і субтрастів, а американський платник податку придбаває частку трасту (і/або серії трастів і/або субтрастів) з метою зміщення втрати від податково нейтральних учасників до американського платника податків, що не тягне за собою економічних збитків);
- інші операції.

Податкові консультанти у США повинні формувати повну інформаційну звітність щодо контрольованих операцій, яка має бути подана не пізніше останнього дня місяця, наступного за закінченням кварталу, у якому консультант був радником щодо операцій. Звіт має описувати, зокрема, угоду, а також очікувані податкові вигоди від неї. Такими консультантами є особи, які надають матеріальну допомогу чи консультують з приводу здійснення контрольованих операцій і прямо або опосередковано отримують дохід від здійснення таких операцій на суму, що перевищує 50 тис. дол. США (для фізичних осіб) або 250 тис. дол. США – у разі сприяння операціям корпорацій, трастів або товариств.

Щоб вважатися повним, інформаційний звіт про контрольовану операцію повинен містити таке:

- опис режиму оподаткування і всі потенційні податкові переваги, очікувані в результаті операцій;
- опис очікуваного результату внаслідок здійснення операції;
- визначення і опис податкової структури операції;
- список консультантів, які діяли як радники за конкретною угодою.

До платників податків, що не розкривають інформації про контрольовані операції та які не внесені до офіційного списку, застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу у розмірі 10 тис. дол. США для фізичних осіб і 50 тис. дол. США – в інших випадках; а для тих, що внесені до списку, – 100 і 200 тис. дол. США відповідно.

Крім того, платник податків може нести відповідальність у вигляді штрафу у розмірі 20 % суми заниженого податку, таке заниження стосується операцій з офіційного списку або інших контрольованих операцій, якщо намір уникнення сплати податків мав значний обсяг.

Проте таке покарання не буде застосовуватися до платника податків, якщо він може довести свою сумлінність, а також те, що він розкрив відповідні факти, які стосуються операцій, що підпадають під правила розкриття інформації, та те, що він покладався на визнані правові та адміністративні джерела і т. д.

Штраф збільшується до 30 % суми заниження податку, якщо платник податків не розкриває відповідні факти, які стосуються зниження сум податкових зобов'язань. Консультанти, які не подають інформаційні звіти, підлягають застосуванню фінансових санкцій у вигляді штрафу у розмірі 50 тис. дол. США за угодами, які входять до офіційного списку. Неподання інформації про перераховані угоди може призвести до накладення штрафу від 200 тис. дол. США, або 50 % валового доходу податкового консультанта,

отриманого від перерахованих угод, залежно від того, що більше ¹²⁴.

Крім того, консультанти повинні формувати список контрольованих операцій. Щоб уникнути покарання, податкові консультанти мають зробити цей список доступним за письмовим запитом протягом 20 робочих днів з дати пред'явлення вимоги.

Для України проблема АПП також є надзвичайно актуальною. Проте на сьогодні вона залишається нерозробленою, за винятком досліджень деяких аспектів трансфертного ціноутворення та запровадження окремих складових механізму щодо моніторингу цін у контрольованих операціях. Тому розроблення теоретико-методологічних засад протидії агресивному податковому плануванню на основі вивчення світової практики має стати передумовою становлення вітчизняної моделі протидії агресивному податковому плануванню.

2.4. Новації трансфертного ціноутворення у глобальному фіскальному просторі

Одним із найбільш динамічних аспектів оподаткування є контроль за трансфертним ціноутворенням. В умовах наростання податкової конкуренції запровадження автоматичного обміну інформацією, а також долучення до проекту BEPS ряду держав, у тому числі зобов'язання значної кількості країн щодо імплементації мінімальних стандартів, актуалізують питання дослідження міжнародної практики щодо трансфертного ціноутворення.

Історично вказана проблематика пов'язана з глобалізацією економічних відносин, а також значним зростанням ваги ТНК у світовій економіці. Використання можливостей ТНК щодо мінімізації податкових зобов'язань привернуло увагу податкових органів більшості провідних країн світу, причому основний акцент було зроблено саме на трансфертному ціноутворенні. Відповідно, контроль за правильністю формування трансфертних цін між взаємопов'язаними особами є одним з пріоритетних напрямів удосконалення здійснення податкової політики України, фіскальна ефективність реалізації якого підтверджується наявним позитивним міжнародним досвідом ¹²⁵.

¹²⁴ Larin Gilles N. Effective Responses to Aggressive Tax Planning What Canada Can Learn from Other Jurisdictions Instalment 8: The United States – Disclosure Rules / Gilles N. Larin, Robert Duong, Marie Jacques. – Université de Sherbrooke, 2009. – 96 p.

¹²⁵ Задорожня Л. А. Міжнародна практика трансфертного ціноутворення в контексті оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб України / Л. А. Задорожня // Економіка і фінанси. – 2014. – № 10. – С. 62–70.

На початковому етапі становлення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням об'єктом державного регулювання виступав механізм формування прибутку найбільш важливими з фіскального погляду платниками податків, які, як правило, мали статус ТНК та здійснювали господарську діяльність на території декількох країн з різними податковими режимами. Саме внаслідок проведення операцій між окремими структурними підрозділами ТНК поставала необхідність у правильному визначенні розміру податкових зобов'язань таких підрозділів, що мали статус резидента в різних податкових юрисдикціях.

Використовуючи наявні організаційні можливості, ТНК мають змогу акумулювати значні фінансові ресурси в різних податкових юрисдикціях, виходячи зі власних стратегічних пріоритетів. Це може здійснюватися як через ті фінансові інструменти, які вже використовуються у внутрішньофірмових операціях (трансфертне ціноутворення, терміни здійснення платежів, валютна політика та ін.), так і через штучне створення внутрішніх фінансових потоків (виплати позачергових дивідендів, установлення трансфертних цін на фіктивні операції, формування корпоративних короткострокових фінансових потоків та ін.)¹²⁶. Відповідно, для цілей оподаткування потрібно окремо розглядати випадки маніпулювання цінами, адже у разі проведення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням основним завданням фіскальних органів є не запобігання використанню трансфертних цін (як у випадку цінового маніпулювання), а недопущення бюджетних втрат якоїсь держави або їх групи від використання трансфертних цін.

Потрібно зазначити, що застосування спеціального законодавства у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням має свою історію. Так, окремі його положення були запроваджені у практику податкового адміністрування США ще в середині 1960-х років. Однак у більшості розвинених країн світу історія використання законодавства щодо здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням має більш обмежений період, причому розроблялося таке законодавство, як правило, із безпосереднім використанням відповідних документів ОЕСР.

Правила трансфертного ціноутворення існують для вирішення потенційної невідповідності між розподілом прибутку і розподілом ризиків, активів і функцій у всій групі. Від ТНК вимагається визначати ціни для цілей оподаткування за принципом „витагнутої руки”. Цей міжнародний стандарт, встановлений у статті 9 Модельної податкової конвенції ОЕСР і ООН, використовується більшістю провідних країн світу.

¹²⁶ Балюк Т. Практика встановлення трансфертних цін транснаціональними корпораціями в Україні / Т. Балюк // Дослідження міжнародної економіки : зб. наукових праць. – 2011. – Вип. 2 (67). – С. 210.

Проблематика контролю за трансфертним ціноутворенням є однією з основних у роботі Фіскального комітету ОЕСР, що трансфертне ціноутворення розглядає не лише з позиції його використання як інструмента податкової оптимізації, а і з позиції недопущення випадків подвійного оподаткування. На сьогодні основним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення залишаються

„Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб” (далі – Настанови), які є переглянутою редакцією Звіту ОЕСР „Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні компанії” (1979 р.) з відповідними змінами і доповненнями, що були внесені протягом 1995–2010 років.

Найбільш істотні зміни у 2010 році були внесені до I–III розділів Настанов, причому вони в основному стосувалися опису найбільш характерних методів трансфертного ціноутворення, а також методик проведення порівняльного аналізу. Затвердження ОЕСР цих Настанов указало на те, що проблематика побудови ефективних механізмів протидії мінімізації податкових зобов'язань із використанням трансфертного ціноутворення потребує формування та реалізації комплексних заходів наднаціонального характеру¹²⁷. Версія Настанов 2010 року узагальнює кращу практику держав-членів ОЕСР у цій предметній галузі¹²⁸. Для реалізації основних положень Настанов їх розробниками було надано широкий інструментарій з одночасним представленням макетів основних нормативних актів, упровадження яких у практику податкового адміністрування дозволить ефективно протидіяти перенесенню бази оподаткування через механізми трансфертного ціноутворення.

У цілому трансфертне ціноутворення є досить динамічною сферою податкової політики, про що, зокрема, свідчить і оновлення нормативно-правового забезпечення. Питанням трансфертного ціноутворення присвячені напрями 8–10, 13 Плану дій BEPS:

- напрям 8 „Трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи”;
- напряма 9 „Трансфертне ціноутворення: ризики і капітал”;
- напряма 10 „Трансфертне ціноутворення: інші операції з високою часткою ризику”;
- напряма 13 „Перегляд документації з трансфертного ціноутворення”.

У 2017 році було представлено оновлену редакцію Настанов, у якій

¹²⁷ Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку / В. І. Коротун // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 24. – С. 44.

¹²⁸ Тищук Т. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії впливу капіталу [Електронний ресурс] / Т. Тищук, О. Іванов. – Режим доступу : www.niss.gov.ua.

відображено зміни, що були узгоджені в межах проекту BEPS, а також інші новації. Можна констатувати, що сформовані рекомендації в межах Плану дій BEPS (як у частині вдосконалення самих правил, так і формату звітування за контрольованими операціями) у перспективі дозволять зробити правила трансфертного ціноутворення більш справедливими та, відповідно, сприятимуть якісному підвищенню рівня прозорості діяльності ТНК. Крім того, наявність інформації з трансфертного ціноутворення такого обсягу і якості дозволить фіскальним органам розробити методики відбору платників податків до перевірок, що сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю в цій сфері.

Одним із головних питань при здійсненні податкових перевірок платників податків щодо дотримання вимог законодавства про трансфертне ціноутворення є визначення відповідних пріоритетів при здійсненні контрольних заходів, що досягається шляхом аналізу ризиків трансфертного ціноутворення. Аналіз світового досвіду вказує на ефективність застосування такого підходу, адже за допомогою проведення аналізу ризиків трансфертного ціноутворення здійснюється відбір контрольованих операцій для проведення перевірок, а також визначаються питання, які повинні бути досліджені при здійсненні податкової перевірки¹²⁹. Забезпечення ефективності оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення є також одним із найбільш важливих питань при розробленні спеціальних норм документації з трансфертного ціноутворення.

У контексті визначення індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення, які можуть враховуватися при відборі платників податків для проведення перевірок, варто зазначити, що на міжнародному рівні одними із основних документів щодо ризиків трансфертного ціноутворення є такі: проект посібника „Оцінка ризиків трансфертного ціноутворення” ОЕСР¹³⁰ та „Звіт і управління ризиками трансфертного ціноутворення ЄС”¹³¹. Ризик трансфертного ціноутворення найчастіше розглядається як ризик того, що трансфертна ціна буде визначена не відповідно до принципу „втягнутої руки”, але у звіті ЄС застосовується більш широке визначення, що охоплює ризик неефективного розподілу ресурсів для встановлення трансфертних цін відповідно до принципу „втягнутої руки”.

Варто зазначити, що відхилення ціни від принципу „втягнутої руки”

¹²⁹ Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 16. – С. 14. – С. 12–16.

¹³⁰ Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>

¹³¹ Report on Transfer Pricing Risk Management [Electronic resource]. – Mode of access : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_007_2013_en.pdf

може бути зумовлене ціноутворенням на ринку та уникненням сплати податку. Рішення про уникнення сплати податків багатонаціональні компанії можуть прийняти, якщо ризик санкцій високий порівняно з податковим розривом. Досвід Франції свідчить про те, що уникнення сплати податків шляхом маніпуляції трансфертними цінами становить близько 1 % загального обсягу корпоративних податків. Більша частина цих втрат зумовлена експортом 450 компаній до десяти „податкових раїв”¹³².

Для оцінювання ризиків у Сполученому Королівстві враховуються індикатори щодо відповідності рівня прибутковості виду діяльності, наявність роялті, непропорційні запозичення, комерційна доцільність, сумнівні транзакції, різка зміна у складі активів тощо. Ці індикатори беруться до уваги у Сполученому Королівстві тільки разом. Вони не є цінними окремо. При цьому вони використовуються для визначення потенційних податкових ризиків лише щодо товарів та послуг.

Усі ці індикатори доцільно використовувати в Україні. Проте потрібно зважати на те, що всі справи з трансфертного ціноутворення є унікальними і вимагають високої кваліфікації працівників контролюючих органів. Дуже часто рішення про врахування тих чи інших індикаторів приймається суб’єктивно, зважаючи на досвід та кваліфікацію аудитора.

Визначення трансфертної ціни є досить складним завданням з огляду на велику кількість критеріїв, які повинні бути враховані, тобто значною мірою є креативним процесом, і підходи до нього платників податків та контролюючих органів можуть відрізнятись. Умовно роботу підприємства з підготовки документації можна поділити на кілька етапів:

- установлення кола пов’язаних осіб;
- визначення контрольованих операцій;
- заповнення форми звіту з трансфертного ціноутворення (нині здебільшого цей процес не автоматизовано, у перспективі компаніям необхідно планувати його максимальну автоматизацію);
- систематизація первинної документації щодо контрольованих операцій;
- подання звітів та документації згідно з запитами до контролюючих органів.

Реалізація рекомендацій у межах напрямку 13 дозволить кардинально змінити підходи до підготовки документації з трансфертного ціноутворення, зокрема передбачено для ТНК застосування трирівневої структури документації: майстер-файл, локальний файл та звіт у розрізі держави. Перший

¹³² Davies R. B. Knocking on Tax Haven S Door: Multinational Firms and Transfer Pricing. 2015 [Electronic resource] / Davies R. B., Martin J., Parenti M., Toubal F. – Mode of access : http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2666947.

рівень передбачає надання ТНК фіскальним органам інформації високого рівня щодо їх глобальних бізнес-операцій і політики трансфертного ціноутворення в майстер-файлах (*master file*). Інформацію щодо цін в окремих контрольованих операціях для кожної конкретної країни передбачено надавати в локальних файлах (*local file*). Ця інформація дозволить оцінити характер контрольованих операцій, умов їх здійснення, а також обґрунтування цінової політики за такими угодами.

Третім рівнем є надання звіту у розрізі країн, у яких ведеться діяльність (*country-by-country report*) щодо валового обороту, прибутку до оподаткування, чисельності працівників, капіталу, нерозподіленого прибутку і матеріальних активів у кожній податковій юрисдикції, а також ідентифікації кожної особи в групі в конкретній податковій юрисдикції і забезпечення ідентифікації діяльності, яку провадить кожне підприємство групи.

Для забезпечення більшої прозорості трансфертного ціноутворення у глобальному фіскальному просторі основною новацією 2017 р. є перше здавання звітів у розрізі країн. Варто зазначити про вимоги щодо внесення інформації, а також форму, розроблену ОЕСР у межах підготовки проекту BEPS і викладену у заході 13.

Звітування у розрізі країн виступає одним із основних елементів BEPS та забезпечує контролюючі органи необхідною інформацією для перевірок та визначення ризиків (містить опис глобальних бізнес-операцій, доходів, прибутків, податків, а також інформацію з управління та організаційних питань). Це звітування застосовується до транснаціональних компаній з доходом понад 750 млн євро і спрямоване на виявлення ризиків трансфертного ціноутворення.

22 березня 2016 р. було презентовано уніфіковану електронну форму звітів у розрізі країн, яка написана мовою програмування XML Schema, що є оптимальним для визначення певних правил «валідності» (*фр. valide –законний, дійсний*) XML-документів. Також було підготовлено настанову користувача для податкових адміністрацій та платників податків – Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers¹³³. Варто зауважити, що списки кодів держав та валют зазначені відповідно до міжнародних стандартів ISO (наприклад, список Res Country Code базується на стандарті ISO 3166-1). Таким чином, використання цих звітів допоможе контролюючим органам при аналізі діяльності транснаціональних компаній.

Шаблон для звіту у розрізі країн транснаціональних компаній містить

¹³³ Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.pdf>.

огляд розподілу доходів, податків та підприємницької діяльності між податковими юрисдикціями за фінансовий рік. При цьому вказується не лише загальна сума доходів, а й їх розподіл між пов'язаними і непов'язаними особами. Також у розрізі кожної податкової юрисдикції розкривається прибуток (збиток) до оподаткування, сплачений податок на прибуток (на касовій основі), акумульований податок на прибуток за поточний рік, оголошений капітал, акумульований прибуток, кількість працівників, матеріальні активи, крім готівки та її еквівалентів¹³⁴.

Список усіх суб'єктів групи транснаціональної компанії, включених у кожну агрегацію в податковій юрисдикції, повинен бути підготовлений у межах фінансового року, і для кожної юридичної особи має бути визначений основний вид (види) діяльності (науково-дослідна та дослідно-конструкторська робота, утримання/управління інтелектуальною власністю, купівля й постачання, виробництво й виготовлення, продажі, маркетинг та розповсюдження, адміністративні, управлінські послуги та послуги підтримки, надання послуг непов'язаним особам, внутрішньо групове фінансування, регламентовані фінансові послуги, страхування, управління акціями та іншими пайовими інструментами, неактивна діяльність, інший вид діяльності).

Зважаючи на те, що у цих звітах буде міститися узагальнена інформація щодо діяльності транснаціональних компаній, вона буде дуже цінною для контролюючих органів. Підготовка цих звітів повинна відбуватися у державі, резидентом якої є юридична особа. Перший обмін звітами заплановано на 2018 рік, що міститиме дані про показники діяльності у 2016 році.

Таким чином, структура документації нині є трирівневою і складається зі звіту у розрізі країн, майстер-файлу та локальної звітності (визначеної національним законодавством держави).

В Україні існує розподіл на звітність (звіт про контрольовані операції подається щорічно до 1 жовтня) та документацію з трансфертного ціноутворення (що готується та зберігається платником податку протягом 7 років). Варто зазначити, що документація з трансфертного ціноутворення повинна надаватися за запитом центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, платниками податків протягом 30 календарних днів. Аналогічні норми є у Бельгії, Греції, Латвії, Литві, Нідерландах, Німеччині, Словенії, Франції, Чехії та Швеції. В інших державах-членах ЄС терміни подання варіюються від „негайно” у Хорватії до 90 днів у Румунії (у Угорщині – 3-денний, Польщі – 7-денний, Іспанії, Італії, Португалії – 10-денний, Австрії, Болгарії – 14-денний, Словаччині – 15-денний, Ірландії,

¹³⁴ Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.pdf>.

Люксембурзі – 28-денний, Сполученому Королівстві – 45-денний, Данії, Естонії, Фінляндії – 60-денний)^{135, 136, 137}.

Долучення України до проекту BEPS почалося з визнання необхідності в імplementації мінімальних стандартів (захід 5 – щодо шкідливої податкової практики, захід 5 – щодо зловживання угодою, захід 13 – щодо звітування в розрізі країн та захід 14 – щодо механізмів урегулювання спорів), які у 2018 році можуть бути введені. Міністерством фінансів України була розроблена дорожня карта їх реалізації, де здійснення заходу 13 Плану дій BEPS вимагає внесення змін у нормативно-правову базу, забезпечення можливості обміну звітною інформацією, а також гарантування конфіденційності та належного використання інформації зі звітів у розрізі країн¹³⁸.

Проте практика запровадження у різних державах має свої особливості. Зокрема, США було опубліковано спеціальну інструкцію для платників податків щодо заповнення форми 8975¹³⁹. Фінансовим показником для подання звіту є 850 млн USD. Варто зазначити, що ця форма подається лише разом з декларацією з податку на прибуток підприємств. Заохочується електронне подання звітів по країнах, оскільки ці дані в подальшому можуть бути конвертовані для обміну з іншими юрисдикціями.

Деякі держави відразу підписали багатосторонній договір про автоматичний обмін звітів у розрізі країн між юрисдикціями. До них, зокрема, належать такі: Сполучене Королівство, Швейцарія, Швеція, Іспанія, ПАР, Португалія, Польща, Нова Зеландія, Нідерланди, Японія, Ізраїль, Ірландія, Франція, Німеччина, Греція, Естонія, Данія, Чехія, Бельгія, Китай, Канада¹⁴⁰. Це сприятиме більш якісному оцінюванню ризиків трансфертного ціноутворення та якісному попередньому аналізу діяльності платників податків щодо дотримання вимог законодавства.

Недотримання вимог трансфертного ціноутворення може призвести до застосування штрафів, які умовно можуть бути поділені на дві групи: штрафи за не повністю сплачений податок та штрафи за недотримання вимог підготовки документації. Наприклад, штраф за невиконання зобов'язань

¹³⁵ Global Transfer Pricing Review [Electronic resource]. Mode of access : <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-transfer-pricing-review-2016.pdf>.

¹³⁶ International Transfer Pricing 2015/16 [Electronic resource]. Mode of access : <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>.

¹³⁷ 2016 Global Transfer Pricing Country Guide [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html>.

¹³⁸ Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf.

¹³⁹ Instructions for Form 8975 and Schedule A (Form 8975) (June 2017) Country-by-Country Report [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8975.pdf>.

¹⁴⁰ BEPS Action implementation by country: Action 13 – Country by Country Reporting [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-matrix.pdf>.

щодо заповнення звіту по країнах у Сполученому Королівстві становить 300 фунтів стерлінгів при виявленні, а також додаткові щоденні штрафи. Також штраф у розмірі до 3 тис. фунтів стерлінгів може бути накладений за те, що платник податку умисно надав недостовірні дані або не вжив заходів, щоб повідомити контролюючий орган про виявлені помилки ¹⁴¹.

Відповідно до п'яти основних методів трансфертного ціноутворення (Додаток Б) вибір релевантного методу трансфертного ціноутворення відбувається із урахуванням природи контрольованої операції з огляду на результати функціонального аналізу. В оновленій „Настанові з трансфертного ціноутворення Об'єднаних Націй” ¹⁴² наголошується на важливості і дієвості шостого методу трансфертного ціноутворення, що базується на ціні квотованих товарів між пов'язаними підприємствами і засвідчує свою дієвість, зокрема у ряді держав, що розвиваються (Аргентині, де він був вперше запроваджений у 2004 році, Болівії, Бразилії, Домініканській Республіці та ін.). За своєю природою цей метод подібний до методу порівняльної неконтрольованої ціни. Найчастіше цей метод застосовується до експорту таких товарів: зерна, олії та олійних культур, нафти і газу та ін.

Варто відзначити, що згідно з напрямками 8–10 Плану дій BEPS ¹⁴³ при визначенні відповідності принципу „витагнутої руки” за допомогою методу порівняльної неконтрольованої ціни можуть використовуватися ціни на квотовані товари. Зважаючи на те, що метод порівняльної неконтрольованої ціни найчастіше застосовується до трансакцій з товарами між пов'язаними підприємствами, для контролюючих органів часто є проблемою визначення дати ціноутворення для операції, яка найчастіше не збігається з датою укладання контракту, а була визначена раніше. Дата ціноутворення може бути зазначена у контракті або підтверджена іншими документами, але контролюючі органи можуть прийти до необхідності у застосуванні іншої дати у разі несумісності вказаної платником податків дати ціноутворення з іншими даними.

Умовою здійснення ефективного податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є адекватний підбір інформаційних джерел для визначення ціни в контрольованих операціях та подальше їх ефективне використання у процедурах здійснення моніторингу цін та проведення податкових перевірок. Такими джерелами є будь-які загальнодоступні

¹⁴¹ Country-by-country reporting (CbCR): Emerging themes from the G20/OECD and the UK [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/cbcr-g20-oecd-recommendations.html>.

¹⁴² United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

¹⁴³ Organisation for Economic Co-operation and Development [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org>.

інформаційні джерела, які містять дані про осіб та зіставні операції. Відповідно інформація з обмеженим доступом, у тому числі і та, що набута фіскальними органами при реалізації функціональних повноважень, не може бути використана для цілей визначення відповідності умов контрольованої операції принципу „витагнутої руки”.

Перевірка документації нерозривно пов’язана з наявністю у контролюючих органів доступу до спеціалізованих баз даних, як-от: Amadeus (містить фінансову інформацію про діяльність європейських компаній), Orbis (містить фінансову інформацію про діяльність приватних та публічних компаній з усього світу). Зокрема, контролюючі органи Австрії використовують Orbis, а Болгарії, Іспанії, Латвії, Литви, Німеччини, Словаччини та Угорщини – Amadeus. У Бельгії зазвичай використовуються Amadeus та Belfirst (локальна база даних); у Данії – Amadeus, Orbis та RoyaltyStat; для фінансових трансакцій – Moody’s Risk Calc, Bloomberg та Thompson Reuters LPC Loan Connector; в Італії – Aida (найчастіше застосовується для внутрішніх порівнянь), Amadeus та Orbis^{144,145,146}.

Перевірка документації з трансфертного ціноутворення в Україні пов’язана з рядом об’єктивних проблем: доступом до спеціалізованих баз даних, недостатністю методологічного забезпечення (див. Додаток Б) а також частою зміною нормативно-правової бази, що регулює питання трансфертного ціноутворення. Відсутність постійності призвела до того, що при розгляді справ 2013 р. та 2014 р. потрібно враховувати різні критерії віднесення операцій до контрольованих¹⁴⁷.

Основою для реалізації заходів, спрямованих на протидію використанню механізмів трансфертного ціноутворення у схемах мінімізації податкових зобов’язань, є застосування інституту ринкової (звичайної) ціни, що передбачає визначення трансфертної ціни у трансакціях між пов’язаними особами як ціни, що була б установлена у фінансово-господарській операції між незалежними суб’єктами за аналогічних умов. У такому контексті одним із найбільш ефективних інструментів регулювання процесів трансфертного ціноутворення є укладання між відповідними фіскальними органами та суб’єктами господарювання (якими, як правило, є великі платники податків) угод про попереднє узгодження цін – АРА (*advanced pricing agreements*). При цьому не

¹⁴⁴ Global Transfer Pricing Review [Electronic resource]. – Mode of access : <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-transfer-pricing-review-2016.pdf>.

¹⁴⁵ International Transfer Pricing 2015/16 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>.

¹⁴⁶ 2016 Global Transfer Pricing Country Guide [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html>.

¹⁴⁷ Веремко В. Фіскалі програють справи щодо трансфертного ціноутворення через «дїряві» положення ПК [Електронний ресурс] / Веремко В. – Режим доступу : http://zib.com.ua/ua/123851-dfs_prograe_spravi_schodo_transfertnogo_cinoutvorennya_chere.html.

у всіх державах-членах ЄС є можливість укласти договір про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях. Так, це не передбачено законодавством Болгарії, Естонії, Хорватії. Незважаючи на те, що ці договори можуть бути одно-, дво- та багатосторонніми, лише у деяких державах доступні та укладаються всі ці типи. Крім того, це є платною послугою. Наприклад, в Австрії плата за укладання одностороннього договору варіюється від 1 500 EUR до 20 000 EUR, у Люксембурзі плата за укладання різних типів договорів становить від 3 000 EUR до 10 000 EUR, у Чехії – 10 000 CZK (приблизно 350 EUR), у Швеції – 150 000 SEK за новий договір, 100 000 SEK за оновлення договору^{148, 149, 150} (Додатки В, Г).

Узгодження рівня трансфертних цін у контрольованих операціях дозволяє платникам податків, крім безпосередньої мінімізації податкових ризиків, отримувати в поточному режимі консультації з питань трансфертного ціноутворення, що дає змогу знижувати загальну конфліктність податкових правовідносин ще на етапі укладання угод про здійснення господарських операцій. Одночасно недоліком укладання таких угод є необхідність у наданні контролюючим органам більш розширеної інформації про здійснювані контрольовані операції порівняно зі звичайним режимом проведення податкового контролю.

Також різні підходи застосовуються до вибору мови, якою може бути підготовлена і подана документація зі трансфертного ціноутворення. Наприклад, у Болгарії, Латвії, Польщі, Португалії, Румунії та Хорватії документація може подаватися лише державною мовою. На противагу цьому, у ряді держав можна подавати документацію відмінною від державної мовою: Угорщина (угорська, англійська, німецька та французька мови), Швеція (шведська, данська, норвезька та англійська мови), Фінляндія (фінська, шведська, англійська мови). Також в Італії та Словенії документація повинна подаватися державною мовою, проте є виняток для майстер-файлу, який може подаватися англійською.

У контексті частої практики передачі справ із трансфертного ціноутворення до судів достатньо важливим є питання визначення суб'єкта, на якого покладено тягар доведення. Наприклад, в Австралії, Канаді, Індії та Бразилії він покладається на платників податків. У США ситуація складніша, адже платник податків повинен довести, що запропонований контролюючим органом розподіл прибутку є необґрунтованим, а також ціни, роялті та інші

¹⁴⁸ Global Transfer Pricing Review [Electronic resource]. – Mode of access : <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-transfer-pricing-review-2016.pdf>.

¹⁴⁹ International Transfer Pricing 2015/16 [Electronic resource]. Mode of access : <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>.

¹⁵⁰ 2016 Global Transfer Pricing Country Guide [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html>.

виплати відповідають принципу „витягнутої руки”. Тягар доведення може бути перенесений на контролюючі органи, наприклад, коли після сповіщення платника податку про неповну сплату податків контролюючі органи провели додаткові нарахування. У Франції, Німеччині, Нідерландах та Японії тягар доведення лежить на контролюючих органах¹⁵¹.

Отже, у межах Плану дій BEPS (а саме заходу 13) рекомендується запроваджувати трирівневу систему документації з трансфертного ціноутворення. Таким чином, структура документації складається зі звіту по країнах, майстер-файлу та локальної звітності (визначеної національним законодавством держави). Упровадження трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення є перспективним напрямом для вдосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням. Використання такого підходу сприятиме більшій прозорості діяльності ТНК та дозволить ухвалити адекватні управлінські рішення щодо протидії використанню агресивної практики податкового планування.

Звітування по країнах може бути перспективним напрямом для вдосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням, проте це підвищить витрати підприємств на дотримання податкового законодавства. До реалізації дій, передбачених заходом 13 Плану дій BEPS, Україна ще не долучилася, проте цей аспект є дуже перспективним для підвищення якості здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням. Проте часта зміна нормативно-правової бази, що регламентує контроль за трансфертним ціноутворенням, може сприйматися платниками податків як свідчення відсутності консенсусу між особами, відповідальними за формування та реалізацію податкової політики, яка негативно позначається на передбачуваності податкового законодавства в цілому.

Таким чином, контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні є одним із найбільш пріоритетних напрямів підвищення фіскальної ефективності механізму податкового адміністрування в провідних країнах світу. Прийняті у 2013– 2017 роках нормативно-правові акти говорять про значну увагу, яка приділяється цьому питанню урядами та податковими органами. Водночас основною проблемою також залишається розвиток міжнародного співробітництва, а також вибір моделі імплементації наявних напрацювань у межах Плану дій BEPS, які безпосередньо відносять до регулювання процесів трансфертного ціноутворення. Зокрема, це стосується застосування модельного законодавства щодо документації з трансфертного ціноутворення, а також упровадження цілого ряду заходів з високим та середнім рівнем пріоритетності.

¹⁵¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

РОЗДІЛ 3
ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ МОДЕЛІ
ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ

3.1. Основні методи мінімізації сплати податків
українськими податковими агентами

Аналіз практики оподаткування в Україні доводить, що з метою мінімізації податків суб'єкти господарювання застосовують методи мінімізації податків, які дозволяють знизити податкове навантаження за рахунок використання неточностей та розбіжностей у законодавстві країни (табл. 3.1). Так, згідно з п. 56.21 ст. 56 ПКУ¹⁵², у разі коли норма цього ПКУ чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі ПКУ, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того самого нормативно-правового акта суперечать одна одній та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення ухвалюється на користь платника податків.

Таблиця 3.1

Методи, які використовуються платниками податків України у
внутрішньодержавних схемах мінімізації податків

| Метод мінімізації податків | Характеристика методу мінімізації податків |
|---|---|
| 1 | 2 |
| 1. Вибір організаційно-правової форми та структури ведення підприємницької діяльності | Метод оснований на можливості суб'єктів господарювання самостійно обирати організаційно-правову форму господарювання, вид підприємницької діяльності та організаційну структуру її здійснення, систему оподаткування (загальна чи спрощена) |
| 2. Метод використання облікової політики | Метод ґрунтується на взаємозалежності податкового та бухгалтерського обліку і полягає в тому, що за допомогою зміни облікової політики можуть бути змінені розміри податкових баз |
| 3. Метод заміни відносин | Метод полягає в тому, що операція, яка має більш високий рівень оподаткування, замінюється на іншу, яка дозволяє досягти цієї або максимально наближеної мети, застосувавши більш пільговий порядок оподаткування |

¹⁵² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

| 1 | 2 |
|---|---|
| 4. Метод поділу відносин | Метод ґрунтується на заміні певної частини операції або однієї господарської операції на декілька інших, що дозволяє знизити загальну суму податкових зобов'язань |
| 5. Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування | Реалізуються шляхом зменшення бази оподаткування, зіставлення різних варіантів застосування ставок і об'єктів оподаткування |
| 6. Метод делегування податків підприємству-сателіту | Метод полягає у передачі об'єкта оподаткування іншому суб'єкту підприємницької діяльності, пов'язаному з платником податків |
| 7. Метод відстрочення податкового платежу | Метод ґрунтується на використанні елементів інших методів, і його застосування дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на подальший податковий період |
| 8. Метод пільгового підприємства | Полягає у перенесенні об'єктів оподаткування або видів діяльності під пільговий режим оподаткування, пов'язаний з особливим податковим статусом деяких суб'єктів підприємницької діяльності |
| 9. Метод офшору | Метод полягає у перенесенні об'єкта оподаткування (окремих операцій, видів діяльності, майна тощо) під юрисдикцію з більш м'яким режимом оподаткування (вільні економічні зони, спеціальні економічні зони, офшорні зони) |

Джерело: авторська розробка.

Кожний із зазначених спеціальних методів мінімізації податків має свою сферу застосування, тому вибір конкретного методу визначають особливості поставленої у процесі податкового планування мети та специфіка діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

1. Вибір організаційно-правової форми та структури ведення підприємницької діяльності. Можливість зниження обсягів сплачуваних податків і зборів, інших обов'язкових платежів передбачена нормами чинного законодавства України, що надають суб'єкту господарювання як платнику податків право обирати таке:

- організаційно-правову форму господарювання;
- організаційну структуру ведення підприємницької діяльності;
- систему оподаткування (загальна чи спрощена);
- вид діяльності, що передбачає звільнення від оподаткування чи можливість застосування податкових пільг.

При виборі організаційно-правової форми господарювання суб'єкт господарювання враховує певні переваги та недоліки окремих форм (Додаток Д) обмеження, що передбачені нормами Господарського кодексу України¹⁵³ та

¹⁵³ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/436-15>.

законами України, які регламентують порядок організації та ведення окремих видів підприємницької діяльності. Наприклад, ст. 2 Закону України „Про страхування”¹⁵⁴ встановлено, що страховики, які мають право здійснювати страхову діяльність на території України, можуть бути створені лише у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств з додатковою відповідальністю. Також бути платником єдиного податку четвертої групи (п. 291.4 ПКУ¹⁵⁵) та застосовувати спеціальний режим оподаткування з ПДВ (ст. 209 ПКУ) мають право лише сільськогосподарські товаровиробники, які згідно з підп. 14.1.235 п. 14.1 ст. 14 ПКУ є тільки юридичними особами.

Створення підприємства у формі товариства з обмеженою відповідальністю передбачає потребу у реєстрації касового апарату (реєстратора розрахункових операцій) при отриманні готівки та заборону на отримання прибутку без сплати дивідендів. У цьому випадку для суб’єкта господарювання найбільш вигідним варіантом ведення діяльності є приватне підприємництво (фізична особа – підприємець, платник єдиного податку). Також, на відміну від акціонерного товариства, ця організаційно-правова форма має певні обмеження у знятті готівки з розрахункового рахунку, що в акціонерному товаристві може бути вирішено за рахунок виплати дивідендів.

Отже, така організаційно-правова форма підприємницької діяльності, як акціонерні товариства, передбачає розподілення отриманого прибутку у формі виплати дивідендів. З метою мінімізації сплати податків для підприємства іноді вигідніше здійснити офіційну виплату доходу засновникам у вигляді дивідендів, ніж звертатися до приватних підприємців за сумнівними послугами. Виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) оподатковується згідно з підп. 170.5.4 ПКУ¹⁵⁶ за такими ставками:

– 5 % (підп. 167.5.2 ПКУ) – для доходів у вигляді дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування);

– 18 % (підп. 167.5.1 ПКУ) – для пасивних доходів, у тому числі нарахованих у вигляді дивідендів за акціями та/або інвестиційними сертифікатами, що виплачуються інститутами спільного інвестування (крім зазначених у попередньому пункті).

¹⁵⁴ Про страхування : Закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр.

¹⁵⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁵⁶ Там само

Відповідно до абзацу четвертого підп. 57.1¹.2 ПКУ ¹⁵⁷ сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за звітний (податковий) рік. Також підп. 57.1¹.3 ПКУ ¹⁵⁸ встановлено, що авансовий внесок, передбачений підп. 57.1¹.2, не справляється у разі виплати дивідендів:

- на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб;

- платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень ПКУ, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди;

- фізичним особам.

Також потрібно враховувати, що згідно з абзацом третього підп. 57.1¹.4 ПКУ ¹⁵⁹ у разі виплати дивідендів від обов'язку сплати авансових внесків з податку на прибуток звільнюються інститути спільного інвестування.

Виплата дивідендів засновникам у деяких випадках також може слугувати схемою мінімізації сплати податків із заробітної плати (табл. 3.2). Але варто зауважити, що через певні обмеження ця схема не може мати постійного характеру.

З метою мінімізації сплати податків суб'єкт господарювання може обрати форму ведення підприємницької діяльності (самостійно або через посередників) та організаційну структуру (створити відокремлені підрозділи, філії, представництва тощо). Так, відповідно до підп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ господарська діяльність може проводитися „особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами”.

Згідно з нормами податкового законодавства України юридичні особи й фізичні особи-підприємці мають право обрати або загальну систему оподаткування, або спрощену систему оподаткування. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, визначених п. 297.1 ст. 297 ПКУ, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, установлених главою 1 розділу XIV ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (п. 291.2 ст. 291 ПКУ ¹⁶⁰). Основні особливості

¹⁵⁷ Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

¹⁵⁸ Там само

¹⁵⁹ Там само

¹⁶⁰ Там само

Відмінності заробітної плати та дивідендів

| Характерні ознаки | Заробітна плата | Дивіденди |
|-------------------------|--|---|
| Економічна сутність | Винагорода за трудовий внесок | Плата за наданий капітал |
| Статус отримувача | Фізичні особи – працівники підприємства, наймані особи | Фізичні та юридичні особи, місцеві органи самоврядування, держава – власники підприємства |
| Законодавче регулювання | Кодекс законів про працю України | ПКУ, Закон України „Про акціонерні товариства”, інші |
| Юридична підстава | Договір трудового найму | Статутні положення (купівля-продаж корпоративного права) |
| Юридичний статус | Обов'язок підприємства | Право підприємства (за винятком дивідендів за деякими видами привілейованих акцій акціонерних товариств) |
| Періодичність виплати | Щомісяця (можна частіше через авансування) | Щорічно (у світовій практиці використовуються щоквартальні та піврічні виплати). Підприємства, створені у формі, відмінній від акціонерних товариств, можуть узагалі не виплачувати |
| Джерело виплати | Собівартість | Чистий прибуток |

Джерело: Сьомченков О. А. Переваги дивідендів над заробітною платою для управлінців – співвласників підприємств [Електронний ресурс] / О. А. Сьомченков // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. – Режим доступу : www.magazine.faaf.org.ua.

застосування цих двох систем оподаткування в розрізі юридичних та фізичних осіб-підприємців наведено у Додатку Д. Отже, юридичні особи та фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування мають право займатися будь-яким видом діяльності (звичайно при отриманні відповідних дозвільних документів), мати необмежену суму доходу і кількість співробітників. Для суб'єктів підприємницької діяльності, які можуть застосовувати спеціальний податковий режим, діють визначені розділом XIV ПКУ 161 обмеження та відповідні умови

¹⁶¹ Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

його застосування. Але потрібно зазначити, що в кожному конкретному випадку, залежно від особливостей і цілей діяльності, існує низка нюансів і моментів, які зумовлюють вигідність застосування загальної чи спрощеної системи оподаткування.

В установчих документах суб'єкт господарювання зазначає перелік видів діяльності, які він передбачає здійснювати в межах своєї підприємницької діяльності. Отже, уже на стадії створення бізнес-єдиниці платник податків може обрати ті види економічної діяльності, щодо яких чинним податковим законодавством передбачено застосування спрощеного або пільгового режиму оподаткування. В іншому випадку суб'єкт господарювання може обрати ті види економічної діяльності, які дозволять йому стати одним з елементів виробничого ланцюга, створеного за участі суб'єктів господарювання, що мають право застосовувати податкові пільги, передбачені податковим законодавством України.

2. *Метод використання облікової політики.* Згідно із Законом України № 996-XIV від 16.07.1999 „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹⁶² облікова політика підприємства – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Отже, облікова політика суб'єкта господарювання визначає основні правила ведення бухгалтерського обліку, а саме: порядок нарахування амортизації необоротних і нематеріальних активів; порядок списання витрат на ремонт, модернізацію, оновлення необоротних активів; порядок проведення інвентаризації та переоцінки активів; метод списання запасів тощо. При цьому затвердження або внесення змін в облікову політику підприємства здійснюються підприємством самостійно за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) та відповідно до установчих документів (п. 5 розділу III П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” 163).

Відповідно до внесених Законом України № 71-VIII від 28.12.2014 ¹⁶⁴ змін до ПКУ кардинально був змінений порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Так, якщо до 1 січня 2015 р. прибуток визначали за правилами податкового обліку, то з початку 2015 року для цілей оподаткування будуть брати прибуток із джерелом походження з України та за її

¹⁶² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

¹⁶³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

¹⁶⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), встановленого у фінансовій звітності підприємства згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) або міжнародними стандартами фінансової звітності, на різницях, що виникають відповідно до положень цього розділу (підп. 134.1.1 ст. 134 ПКУ ¹⁶⁵). При цьому для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн грн, об'єкт оподаткування може встановлюватися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Таке рішення платник податку має право приймати не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких застосовується цей критерій щодо розміру доходу.

Ураховуючи вказане, правила ведення бухгалтерського обліку, що зазначаються у наказі про облікову політику підприємства, безпосередньо впливають на розмір оподаткованої бази з податку на прибуток і відповідно суми податкових зобов'язань суб'єкта господарювання. Таким чином, „грамотно” побудована облікова політика дозволяє платнику податків оптимізувати розмір платежів, що сплачуються до бюджету, та суттєво знизити податкове навантаження (Додаток Е).

3. *Метод заміни відносин.* За практикою ведення підприємницької діяльності одна і та сама господарська мета (придбання майна, отримання доходу тощо) може бути досягнута кількома альтернативними шляхами. Чинне законодавство України практично не обмежує суб'єкта господарювання у виборі контрагента, форми та окремих умов угоди з ним тощо ¹⁶⁶. Платник податків має право самостійно обирати будь-який з допустимих варіантів, беручи до уваги ефективність операції як у суто економічному плані, так і з погляду оподаткування.

Найпоширенішим варіантом заміни виду договірних відносин з метою мінімізації податків є заміна договору купівлі-продажу, що передбачає перехід права власності на товари (роботи, послуги), на посередницькі договори, у яких не йдеться про перехід права власності, а отже, й виникнення податкового зобов'язання у продавця (табл. 3.3).

¹⁶⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁶⁶ Проскура К. П. Основні методи мінімізації податкового навантаження в Україні / К. П. Проскура, О. Є. Сущкова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечнікова. – 2016. – Т. 21. – Вип. 3. – С. 171.

Основні варіанти заміни договірних відносин, що застосовуються платниками податків в Україні з метою мінімізації податків

| Альтернативи договірному оформленню господарських операцій | |
|--|---|
| Види договорів, що передбачають перехід права власності на товари (роботи, послуги) | Види договорів, що не передбачають перехід права власності на товари (роботи, послуги) (посередницькі договори) |
| 1 | 2 |
| Договір купівлі-продажу | Для продавця – договір комісії |
| „За договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) передає або зобов’язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов’язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму” (ст. 655 ЦКУ) ¹⁶⁸ | „За договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов’язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або декілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента” (ст. 1011 ЦКУ) ¹⁶⁹ |
| | Для покупця – договір лізингу |
| | „За договором лізингу одна сторона (лізингодавець) передає або зобов’язується передати другій стороні (лізингоодержувачеві) у користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем (прямий лізинг), або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов (непрямий лізинг), на певний строк і за встановлену плату (лізингові платежі)” (ст. 806 ЦКУ) |
| | Для імпортера (покупця) – Договір переробки давальницької сировини |
| | „За договором надання послуг одна сторона (виконавець) зобов’язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов’язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором” (ст. 901 ЦКУ) ¹⁷⁰ |
| Договір постачання | Договір доручення |
| „За договором поставки одна сторона – постачальник зобов’язується передати (поставити) у зумовлені строки (строк) другій стороні – покупцеві товар (товари), а покупець зобов’язується прийняти вказаний товар (товари) і сплатити за нього певну грошову суму” (ст. 265 ГКУ) ¹⁷¹ | „За договором доручення одна сторона (повірений) зобов’язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії” (ст. 1000 ЦКУ) ¹⁷² |

¹⁶⁸ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (редакція від 30.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

¹⁶⁹ Там само

¹⁷⁰ Там само

¹⁷¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/436-15>.

¹⁷² Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

| 1 | 2 |
|---|--|
| <p>Договір підряду „За договором підряду одна сторона (підрядчик) зобов’язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов’язується прийняти та оплатити виконану роботу” (ст. 837 ЦКУ)¹⁷⁵</p> | <p>Агентський договір „За агентським договором одна сторона (комерційний агент) зобов’язується надати послуги другій стороні (суб’єкту, якого представляє агент) в укладенні угод чи сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг)¹⁷⁶ від імені цього суб’єкта і за його рахунок” (ст. 265 ГКУ)</p> |
| <p>Трудовий договір „Угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов’язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядкові, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов’язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін” (ст. 21 КЗпПУ)¹⁷⁷</p> | <p>Договір підряду „За договором підряду одна сторона (підрядчик) зобов’язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов’язується прийняти та оплатити виконану роботу” (ст. 837 ЦКУ)¹⁷⁸</p> <p>Договір про надання послуг „За договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов’язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов’язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором” (ст. 901 ЦКУ)¹⁷⁹</p> |

Рис. 3.2. Схема мінімізації податків із заміною договору купівлі-продажу на договір комісії (варіант 1)



¹⁷⁵ Там само

¹⁷⁶ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/436-15>.

¹⁷⁷ Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII (редакція від 06.12.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08/paran123#n123>.

¹⁷⁸ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

¹⁷⁹ Там само

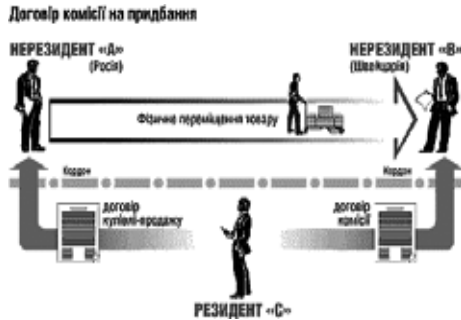
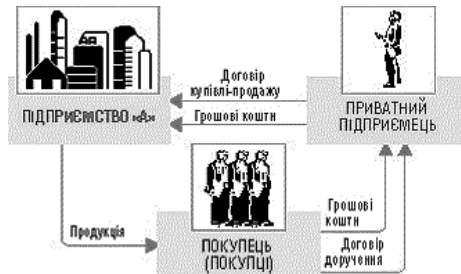


Рис. 3.3. Схема мінімізації податків із заміною договору купівлі-продажу на договір комісії (варіант 2)¹⁷⁷

З огляду на мінімізацію податків найпоширенішою формою заміни договірних відносин є заміна договору купівлі-продажу товару або договору постачання товару на відповідні посередницькі договори – комісії (рис. 3.3) або доручення (рис. 3.4).



Правовідносини між підприємством „А” та приватним підприємцем будуть побудовані на договорі доручення, відповідно до якого повірений (приватний підприємець) від імені та за дорученням довірителя (підприємства „А”) укладатиме з покупцями договори про продаж продукції

Рис. 3.4. Схема мінімізації податків із заміною договору постачання на договір доручення¹⁷⁸

У сфері зовнішньоекономічної діяльності платник податків з метою мінімізації сплати податків може замінити операцію імпорту сировини на операцію з перероблення на митній території України (див. рис. 3.5).

¹⁷⁷ Дебет-Кредит [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/1cid01900.html>

¹⁷⁸ Там само

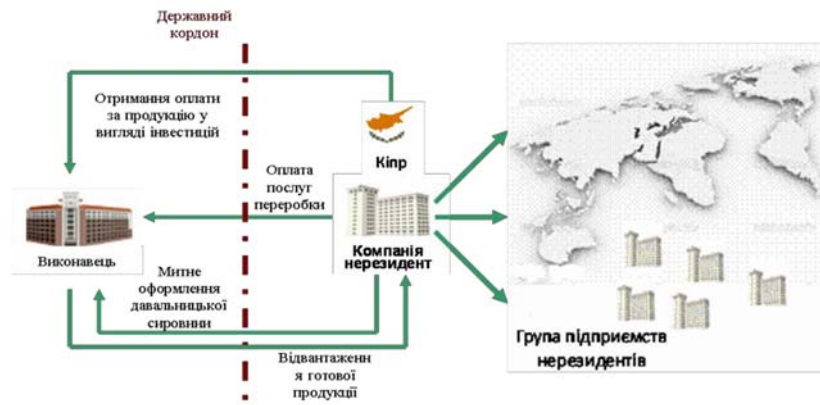


Рис. 3.5. Схема мінімізації податків із заміною договору купівлі-продажу у сфері зовнішньоекономічної діяльності

У сфері трудових відносин з метою мінімізації сплати податків найбільш поширеною практикою є оформлення, замість трудового договору, договору підряду або договору про надання послуги (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Альтернативні варіанти заміни трудових відносин з метою мінімізації податків^{179, 180, 181}

| Умови реалізації трудових відносин | Трудовий договір | Договір цивільно-правового характеру |
|------------------------------------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| <i>Правове регулювання</i> | Кодекс законів про працю України № 322-VIII | Цивільний кодекс України № 435-IV |
| <i>Сторони договору</i> | Власник підприємства, уповноважена ним особа | Замовник (юридична чи фізична особа) |
| | Працівник (тільки фізична особа) | Підрядник (юридична чи фізична особа) |
| <i>Укладання договору</i> | Перелік документів: паспорт або інший документ, що посвідчує особу працівника; трудова книжка; у випадках, передбачених | Перелік документів: паспорт або інший документ, що посвідчує особу підрядника |

¹⁷⁹ Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

¹⁸⁰ Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08/para123#n123>.

¹⁸¹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

| 1 | 2 | 3 |
|-----------------------------------|--|--|
| | законодавством, документ про освіту (спеціальність, кваліфікацію), про стан здоров'я та інші документи (ч. 2 ст. 24 КЗпП України) | |
| <i>Обов'язкові умови договору</i> | Строк дії договору (безстроковий, на визначений строк, на час виконання певної роботи); період випробування (якщо його встановлено); розмір оплати труда; обов'язки працівника; обов'язки роботодавця; порядок розірвання договору; перелік гарантій, що надаються | Перелік, характер, обсяг, місце проведення робіт (надання послуг); вимоги до якості робіт (послуг); строки виконання робіт (послуг); порядок використання матеріалів; порядок прийому робіт; вартість і порядок оплати робіт (послуг); права, обов'язки та відповідальність сторін |
| Визначення розміру оплати | Відповідно тарифної системи підприємства, яка охоплює: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі, не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб | Договірна вартість |
| Порядок здійснення оплати | У вигляді заробітної плати: у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше 2 разів на місяць | У вигляді заробітної винагороди попередня оплата; частинами (за етапами виконання); після остаточної здачі роботи |
| Інші умови договору | На працівника поширюються всі норми трудового законодавства (у т. ч. щодо гарантій та компенсацій, охорони праці, матеріальної відповідальності, правила внутрішнього трудового розпорядку) | Відсутність матеріальної відповідальності, трудових гарантій, охорони праці |
| Оподаткування | ПДФО: ставки податку – 18%; можливість застосування соціальної пільги; ЄСВ: нарахування – 22 % | ПДФО: ставки податку – 18 %; ЄСВ: нарахування – 22 % |

4. *Метод поділу відносин.* Цей метод є логічним продовженням попереднього, оскільки замість заміни господарських відносин, передбачає їх поділ і використовується, як правило, коли повна заміна господарської операції не дає можливості досягти очікуваного результату мінімізації податків. Метод поділу відносин може бути застосований платником податків у разі коли

Основні варіанти поділу господарських операцій, що застосовуються платниками податків в Україні з метою зменшення податкового зобов'язання

| Приклад господарської операції, що передбачає можливість її розподілу | Комбінація господарських операцій, на які заміняється складна операція |
|--|---|
| <p align="center">Договір підряду</p> Підприємство „А” виплачує громадянину „П” згідно з договором підряду 2600 грн за виконані ремонтні роботи з матеріалу замовника | <p align="center">Договір про надання послуг</p> Підприємство „А” виплачує громадянину „П” згідно з договором про надання послуг 1600 грн за виконані ремонтні роботи |
| <p align="center">Договір постачання</p> Підприємство „А” згідно з договором поставки здійснює поставку товарів підприємству „В” на загальну суму 25 000 грн | <p align="center">Договір купівлі-продажу</p> Підприємство „А” укладає з громадянином „П” договір придбання матеріалів, необхідних для виконання робіт, у сумі 1000 грн |
| | <p align="center">Договір купівлі-продажу</p> Підприємство „А” згідно з договором купівлі-продажу здійснює продаж товарів підприємству „В” у загальній сумі 18 000 грн |
| | <p align="center">Договір транспортного експедирування</p> Підприємство „А” за участю підприємства „С” (платник єдиного податку) надає підприємству „В” послуги з транспортного експедирування товарів, загальною вартістю 7 000 грн |

господарська операція передбачає можливість виокремлення її складових, що мають різні податкові наслідки (див. табл. 3.5).

5. *Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування.* Основним напрямом застосування цього методу з метою мінімізації сплати податків є завищення витрат на придбання товарів, робіт та послуг (рис. 3.6). Ключовим елементом цього методу є спотворення ціни товару, послуги або роботи з метою розподілу надлишку вартості між учасниками угоди.

Одним із варіантів збільшення витрат є виставлення рахунку на товар (роботу, послугу) за ціною, що вище справедливої ринкової ціни, при цьому придбання та подальший продаж цього товару (роботи, послуги) здійснюється за ринковою вартістю. На додаток до маніпуляції з цінами на товари (роботи, послуги) іншим інструментом може слугувати завищення або зниження кількості товарів (робіт, послуг), що перевозяться або надаються, рис. 3.7¹⁸².

¹⁸² Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk



Рис. 3.6. Основні напрями завищення витрат на придбання товарів, робіт та послуг у схемах мінімізації податків ¹⁸³



Групою фізичних осіб, серед яких є громадяни – нерезиденти, побудовано систему MLM (багаторівневий маркетинг), яка дозволяє займатися мережевим маркетингом на території України для реалізації косметичної продукції китайського виробництва. Обсяги задекларованих доходів не відповідають обсягам, продукції, отриманої від компанії-нерезидента

Рис. 3.7. Схема мінімізації податків із завищенням/заниженням кількості товарів (робіт, послуг), що перевозяться або надаються ¹⁸⁴

¹⁸³ Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk

Наприклад, укладання контракту на виконання послуг або робіт, зокрема транспортних або ремонтних робіт, юридичних або консалтингових послуг. Довести, що консультація не дала позитивного економічного ефекту, практично неможливо. Вартість таких послуг, як правило, збігається з ринковою, але їх кількість та, відповідно, загальна вартість залежать виключно від побажань замовника. За результатами виконання послуг, передбачених відповідно до укладених договорів, складаються акти, які й дозволяють платнику податків зменшити фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток за рахунок розширення складу витрат.

Іншим варіантом збільшення витрат може слугувати підміна або придбання товарів (робіт, послуг), оцінити реальну вартість яких неможливо. Такі товари (роботи, послуги) найчастіше або не мають жодної цінності, або на них встановлено ринком незначну ціну, але за характеристиками такі товари (роботи, послуги) схожі на товари (роботи, послуги) з високою вартістю. І саме це дає можливість платнику податків здійснювати підміну таких товарів шляхом внесення неправдивої інформації у первинні документи¹⁸⁵.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності платник податків з метою мінімізації сплати податків може застосовувати схеми експорту-імпорту за заниженими або завищеними цінами. Експорт за заниженими цінами (рис. 3.8) дає змогу суб'єкту господарювання мінімізувати податкові та митні платежі, акумулювати різницю між задекларованими та світовими цінами за рахунок підконтрольних йому іноземних структур, у тому числі з ознаками офшору. Продукція за заниженими цінами реалізується, як правило, підприємствам, зареєстрованим в офшорних зонах, які контролюють підприємства або фізичні особи – резиденти України. Офшорна компанія перепродає продукцію вже за світовими цінами, залишаючи весь прибуток на власних рахунках. Потім кошти повертаються у країну під виглядом іноземних інвестицій або пільгових кредитів¹⁸⁶.

Іншим варіантом мінімізації сплати податків і мита під час здійснення зовнішньоекономічних операцій є схема проведення імпорتنих операцій з товарами (роботами, послугами) за значно заниженими цінами (рис. 3.9). Для цього митна вартість імпортованого товару (робіт, послуг) значно занижується за рахунок використання в ланцюжку постачальників цих товарів (робіт, послуг) офшорних підприємств, спеціально створених для

¹⁸⁴ Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk

¹⁸⁵ Там само.

¹⁸⁶ Там само.

таких операцій¹⁸⁷.

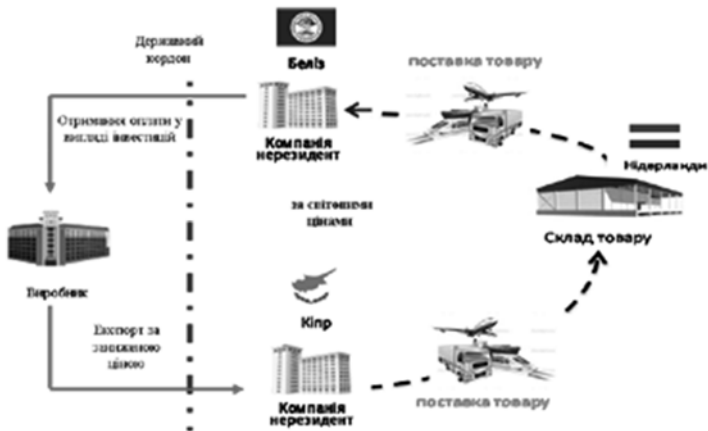


Рис. 3.8. Схема мінімізації податків у зовнішньоекономічній діяльності – експорт за заниженими цінами

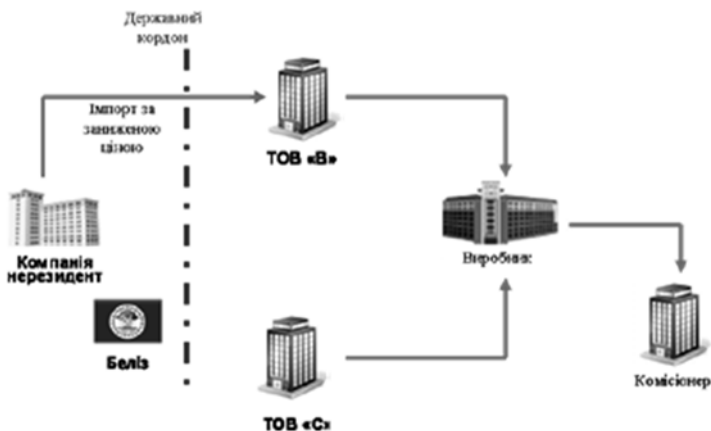


Рис. 3.9. Схема мінімізації податків у зовнішньоекономічній діяльності – імпорт товарів за заниженими цінами

¹⁸⁷ Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk

Використання зовнішньоекономічних операцій у схемах мінімізації податків дозволяють суб'єкту господарювання також збільшити податковий кредит з ПДВ, а також сформувати суми, що підлягають бюджетному відшкодуванню з ПДВ. Для цього найчастіше використовуються операції з імпорту товарів за завищеними цінами з наступним експортом цих товарів (рис. 3.10). Так, підприємство-експортер імпортує за завищеною ціною сировину (матеріали, комплектуючі тощо), використовуючи при цьому ланцюгову систему постачальників, що дозволяє значно збільшити розмір податкового кредиту з ПДВ. Унаслідок цього сума бюджетного відшкодування з ПДВ буде значно перевищувати суму ПДВ, що була сплачена при імпорті сировини (матеріалів, комплектуючих тощо).

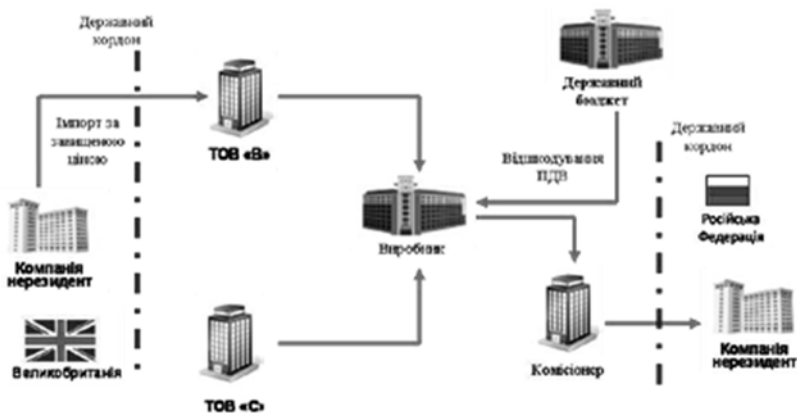


Рис. 3.10. Схема мінімізації податків у зовнішньоекономічній діяльності – імпорт товарів за завищеними цінами з наступним експортом цих товарів

Так, достатньо поширеною схемою мінімізації податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності є експорт не властивої для основного виду діяльності підприємства продукції за договорами комісії („нетиповий” експорт). Схема мінімізації податкових зобов'язань із використанням „нетипового” експорту полягає у залученні підприємством-експортером (комітентом) до діяльності комісіонерів, які організують за дорученням та за рахунок комітента придбання та експорт нетипового товару. За вказаними

операціями комітентом формується податковий кредит з ПДВ за ставкою 20 % та податкові зобов'язання за ставкою 0 %¹⁸⁸.

З метою формування суми, що підлягає бюджетному відшкодуванню ПДВ, платниками податків застосовуються схеми з експорту товарів (робіт, послуг) за завищеними цінами (рис. 3.11). У таких схемах основною ланкою є реальне підприємство, що має виробничі площі та імітує процес виробництва (перероблення) продукції, яка експортується. При цьому на етапі постачання сировини використовуються „транзитні” підприємства, що дозволяє значно завищити ціну сировини та, відповідно, собівартості продукції, яка виготовляється таким підприємством-виробником. Далі виготовлена підприємством продукція експортується за цінами, сформованими на етапі виробництва¹⁸⁹.

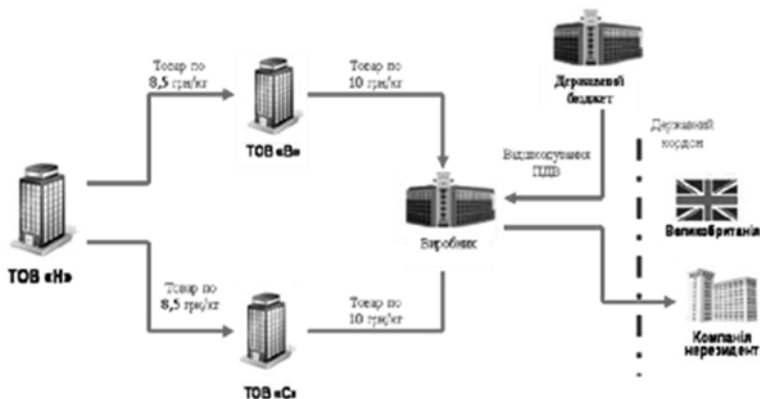


Рис. 3.11. Схема мінімізації податків у зовнішньоекономічній діяльності – експорт товарів за завищеними цінами

Також застосування методу прямого скорочення об'єкта оподаткування ґрунтується на тому, що, з одного боку, існує пряма залежність у розмірі баз оподаткування окремих податків і зборів (прямих й непрямих податків), з іншого – згідно з чинним податковим законодавством України сума окремих податків і інших обов'язкових платежів входить до бази оподаткування іншими

¹⁸⁸ Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk

¹⁸⁹ Там само.

податками. Платник податків має право проаналізувати варіанти зменшення/збільшення бази оподаткування і порівняти з сумами податкових платежів, які формуються за рахунок збільшеної/зменшеної іншої бази оподаткування. Так, наприклад, згідно з п. 137.5 ПКУ¹⁹⁰ податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до розділу XII ПКУ щодо об'єктів нежитлової нерухомості. Інший приклад – до складу витрат підприємства відносять суми відрахування на соціальні заходи, тобто суми нарахованого на фонд оплати праці єдиного соціально внеску.

б. *Метод делегування податків підприємству-сателіту.* Цей метод пов'язаний, як правило, із розміщенням податкомістких видів діяльності на інших підприємствах, контрольованих платником податків. Використання цього методу передбачає створення суб'єктами господарювання бізнес структури, у межах якої відбувається розподіл оподатковуваних операцій або передача суб'єктам пільгового оподаткування (платникам податків, що перебувають на спрощеній системі оподаткування). Унаслідок такого поділу оподатковуваних операцій платники податків, що є елементами однієї бізнес структури, забезпечують дотримання вимог щодо:

- застосування пільгового оподаткування;
- звільнення від застосування реєстраторів розрахункових операцій;
- перебування на спрощеній системі оподаткування тощо.

7. *Метод відстрочення податкового платежу.* Використання цього методу дозволяє перенести час сплати податкового зобов'язання на інший звітний період. Найпоширенішим способом відстрочення сплати податків є використання посередницьких договорів в операціях купівлі-продажу, а саме договору комісії замість укладання договору поставки, що дозволяє відстрочити момент збільшення оподаткованого доходу у продавця.

Статтею 187 ПКУ¹⁹¹ передбачена можливість відстрочення сплати ПДВ за рахунок перенесення на інший звітний період дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ:

1) для операцій фінансової оренди (лізингу) датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) є дата фактичного передання об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу);

¹⁹⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁹¹ Там само.

2) для операцій за довгостроковими договорами (контрактами) датою виникнення податкових зобов'язань є дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами). Для цілей застосування цього пункту довгостроковим договором (контрактом) вважається будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва (якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання).

Наприклад, якщо договір (контракт) на забудову передбачає поетапне здавання робіт (об'єктів нерухомості), то податкові зобов'язання з ПДВ формуються у платника податку – забудовника за правилом „першої події” – або як передання об'єкта власнику (оформлення акта приймання-передавання, державна реєстрація майнових прав), або отримання оплати за забудований об'єкт. З метою відстрочення формування податкового зобов'язання з ПДВ платник податку – забудовник – може оформити договір (контракт) на забудову, який не передбачає поетапного здавання робіт і може класифікуватися для цілей оподаткування як довгостроковий. У цьому випадку податкові зобов'язання з ПДВ виникнуть лише на момент фактичної передачі забудовником результатів робіт за такими договором (контрактом).

За операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку (п. 187.1 ПКУ ¹⁹²). Згідно з підп. 14.1.266 п. 14.1 ст. 14 ПКУ касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V ПКУ – це метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг). Застосування цього методу дозволяє за рахунок контролю моменту оплати підрядних робіт здійснити відстрочення формування податкового зобов'язання з ПДВ.

Також чинним податковим законодавством передбачена можливість відстрочення сплати податків і зборів щодо здійснення окремих імпорتنих операцій. Так, відповідно до підрозділу 3 розділу XX ПКУ передбачена можливість застосування податкового векселя на суму податкового

¹⁹² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

зобов'язання з ПДВ при імпорті устаткування, обладнання та комплектуючих для таких суб'єктів господарювання, як:

- вітчизняні підприємства суднобудівної промисловості (клас 35.11 група 35 КВЕД ДК 009:2005) при ввезенні у митному режимі імпорту на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні (перелік встановлюється Кабінетом Міністрів України), для використання у господарській діяльності;

- суб'єкти господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки, схвалені відповідно до Закону України „Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць”¹⁹³ при ввезенні у митному режимі імпорту на митну територію України устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, що звільняються від оподаткування ввізним митом у порядку, визначеному підп. 10 п. 4 розділу XXI „Прикінцеві та перехідні положення” Митного кодексу України¹⁹⁴, а саме: а) не є підакцизними; б) виготовлені не більше трьох років до моменту державної реєстрації інвестиційного проекту та не були у використанні; в) не виробляються в Україні та не мають аналогів в Україні¹⁹⁵.

Відповідно до норм ПКУ¹⁹⁶ застосування податкового векселя з ПДВ дозволяє суб'єктам господарювання відстрочити сплату податку:

- для підприємств суднобудівної промисловості – до дати виникнення податкових зобов'язань з постачання збудованого судна, для будівництва якого були ввезені устаткування, обладнання та комплектуючі, із застосуванням вексельної форми розрахунків з ПДВ;

- для суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки, – на 60 календарних днів.

При цьому згідно з п. 2 ст. 4 Закону України „Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць”¹⁹⁷ інвестиційним проектом у пріоритетній галузі економіки вважається інвестиційний проект, що передбачається реалізувати на

¹⁹³ Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць : Закон України від 06.09.2012 № 5205-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5205-17>.

¹⁹⁴ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

¹⁹⁵ Проскура К. П. Основні методи мінімізації податкового навантаження в Україні / К. П. Проскура, О. С. Сушкова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечнікова. – 2016. – Т. 21. – Вип. 3. – С. 173.

¹⁹⁶ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁹⁷ Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць : Закон України від 06.09.2012 № 5205-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5205-17>.

новоствореному або діючому підприємстві, на якому буде проведено реконструкцію або модернізацію (за обов'язкової умови виділення окремого структурного підрозділу, на якому буде реалізовуватися інвестиційний проект) та який одночасно відповідає визначеним критеріям (див. табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Критерії визначення інвестиційного проекту у пріоритетній галузі економіки

| Критерії | Для господарюючих суб'єктів | | |
|---|--|---------------------------|-----------------------|
| | великого підприємництва | середнього підприємництва | малого підприємництва |
| 1) загальна кошторисна вартість проекту перевищує суму, еквівалентну: | 3 млн євро | 1 млн євро | 500 тис. євро |
| 2) кількість створених нових робочих місць для працівників, які безпосередньо задіяні у виробничих процесах, перевищує: | 150 осіб | 50 осіб | 25 осіб |
| 3) середня заробітна плата працівників | не менш як у 2,5 разу перевищує розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року | | |

8. Метод пільгового підприємства. Використання цього методу передбачає проведення операцій з суб'єктами оподаткування, які користуються пільговими або спеціальними режимами оподаткування, а саме:

- перебувають на спрощеній системі оподаткування (єдиний податок) згідно з нормами глави 1 розділу XIV ПКУ¹⁹⁸;

- підпадають під дію ст. 141 „Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій” ПКУ (страховики, нерезиденти, інститути спільного інвестування, суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення), що передбачає застосування знижених ставок податку на прибуток підприємств (табл. 3.7);

- є підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів та щодо яких нормами ПКУ передбачено звільнення від оподаткування;

- перебувають на спеціальному режимі оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільськогосподарського та лісового господарства, а також рибальства (ст. 209 ПКУ);

- реалізують інвестиційні проекти у сферах, що відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.08.2013 № 843-р¹⁹⁹

¹⁹⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁹⁹ Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.08.2013 № 843-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80>

віднесені до переліку пріоритетних галузей економіки, та щодо окремих операцій мають право скористатися податковими пільгами у вигляді повного звільнення від сплати податків і зборів.

Таблиця 3.7

Знижені ставки податку на прибуток підприємств, передбачені для оподаткування окремих видів діяльності та операцій

| Норма ПКУ | Об'єкт оподаткування податком на прибуток | Ставка податку на прибуток |
|--|--|----------------------------|
| 1. Страховики | | |
| Підп.14 1.1.2 | 1.1. Сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування | 3 % |
| | 1.2. Сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, та визначених пп 14.1.52., 14.1.52-1, 14.1.52-2 і 14.1.116 п. 14.1 ст. 14 ПКУ | 0 % |
| Підп.14 1.4.5 | 1.3. У межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів „Зелена карта”, а також за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації | 0 % |
| | 1.4. У межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, крім ризиків, зазначених у пункті 1.3 | 4 % |
| | 1.5. Під час укладання договорів страхування або перестрахування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками – нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (у тому числі через або за посередництвом перестрахових брокерів, які в порядку, визначеному такою національною комісією, підтверджують, що перестрахування здійснено в перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеною національною комісією) | 0 % |
| | 1.6. В інших випадках здійснення операцій страхування на користь нерезидента, ніж зазначені в пунктах 1.3 – 1.5 | 12 % |
| 2. Нерезиденти | | |
| Підп.14 1.4.2 | Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у т. ч. на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті) | 15 % |
| Підп.14 1.4.4 | Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту | 6 % |
| 3. Інші види суб'єктів господарювання | | |
| Підп.14 1.5.1 | Дохід, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів | 10 % |
| Підп.14 1.6.1 | Кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, та інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо) | 0 % |

| | | |
|------------------|---|-----|
| Підп.14 1.6.2 | Суми коштів у вигляді внесків, які надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків та осіб, які уклали договори страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», а також осіб, які уклали договори страхування ризику настання інвалідності або смерті учасника недержавного пенсійного фонду відповідно до зазначеного Закону | 0 % |
|------------------|---|-----|

Іншим варіантом мінімізації податків є оформлення договорів страхування з мінімальною часткою ймовірності настання страхового випадку (наприклад, ризик руйнування великого майнового комплексу в м. Київ від землетрусу), де страховий платіж переводиться в готівку або може використовуватися для купівлі цінних паперів чи сплати дивідендів. Також для виведення коштів зі страхової компанії використовують фіктивні страхові випадки (рис. 3.12), найчастіше – за договорами страхування фінансових ризиків. Страховий випадок (наприклад, не надходження коштів за договором поставки товару) настає протягом короткого період після укладання договору страхування, а сума страхового відшкодування через певний ланцюг підприємств-сателітів переводиться в готівку або спрямовується на купівлю цінних паперів чи сплату дивідендів²⁰⁰.



Між ТОВ „А” та Страховою компанією укладено договір страхування майна. Укладений договір страхування майна передбачав:

- страхування тільки одного виду ризику – затоплення майна;
- мав низький страховий тариф – 0,025 % при нормі 0,1%-0,3 %;
- короткий термін страхування, який становив 6 місяців.

Рис. 3.12. Схема мінімізації податків із використанням фіктивного страхового випадку²⁰¹

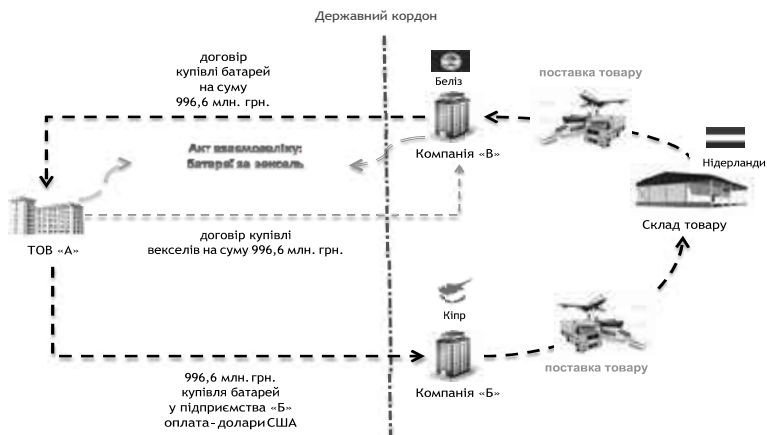
З метою здійснення контролю Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, поділяє

²⁰⁰ Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk

²⁰¹ Там само.

перестраховування на „м'яке” і „тверде”. Перестраховування через 3 перестраховиків – нерезидентів, що мають високий рейтинг фінансової надійності називають „твердим”. У цьому разі ризик легалізації коштів достатньо низький. „М'яке” перестраховування здійснюють страховики країн Балтії, Росії, Польщі та інші, які дуже часто пов'язані з офшорами.

9. *Метод офшору.* Сутність методу полягає у перенесенні об'єкта оподаткування (окремих операцій, видів діяльності, майна тощо) під юрисдикцію з більш м'яким режимом оподаткування (рис. 3.13). Цей метод широко застосовується не лише у зовнішньоекономічній діяльності, а й на територіях з особливими умовами оподаткування, спеціальними податковим та правовим режимами господарської діяльності. При формуванні податкової політики підприємство обирає переваги оподаткування різних територій (вільні економічні зони, спеціальні економічні зони, офшорні зони тощо).



Між ТОВ „А” та компанією-нерезидентом „Б” укладено договір купівлі-продажу товарів. Відповідно до умов договору ТОВ „А” перераховано на користь компанії-нерезидента „Б” грошові кошти в сумі 996,6 млн гривень. Компанія-нерезидент „Б” поставляє товар на склад, розташований на території Нідерландів, без перетину митної території України. Надалі між ТОВ „А” та компанією-нерезидентом „Б” укладено договір про продаж товару зі складу, що розміщується на території Нідерландів. Вартість угоди та обсяг реалізованого товару тотожні договору, за яким компанією-нерезидентом „Б” поставлено товар на склад, що розташований на території Нідерландів.

Рис. 3.13. Схема мінімізації податків з перенесенням операції в офшорні зони²⁰²

²⁰² Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, одержаних фінансування тероризму [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk

Але одним із поширених способів мінімізації оподаткування для багатьох підприємницьких структур є переведення фінансових ресурсів або діяльності за межі власної країни. Це дозволяє вивести їх з-під юрисдикції національного податкового законодавства та контролю з боку національних фіскальних органів. Треба відзначити, що світові інтеграційні та глобалізаційні процеси, інтернаціоналізація фінансової діяльності значно спрощують реалізацію таких операцій.

Таким чином, норми законодавчих актів України, що регламентують здійснення підприємницької діяльності, надають платникам податків широке коло можливостей для застосування методів мінімізації податків. Ці методи, залежно від їх комбінації у конкретній схемі мінімізації податків та ступеня

„делегальності”, можуть бути класифіковані як інструменти або ухилення від оподаткування, або агресивного податкового планування. Також це розмежування методів мінімізації податків залежить від рівня (відсутність або мінімальний рівень) фінансової відповідальності платників податків, що передбачена законодавством України щодо конкретного виду податкової поведінки. Якщо обраний платником податків метод (схема) мінімізації податків не передбачає застосування до нього штрафних санкцій (інших заходів з боку контролюючих органів) або їх рівень мінімальний, то вони належать до практики саме агресивного податкового планування. Отже, варіюючи видами й формами здійснення господарських операцій та їх елементами, суб'єкти господарювання мають можливість перевести свою податкову поведінку зі сфери ухилення від оподаткування у сферу агресивного податкового планування.

3.2. Аналіз практики контролю за трансфертним ціноутворенням та іншими транскордонними схемами агресивному податковому плануванню

Державний суверенітет поширюється на сферу оподаткування, що реалізується через власні податкові системи. Велика кількість та різноманітність податкових суверенітетів, їх конкурентність та конфліктність між собою в умовах глобалізації економічних відносин створює умови для реалізації схем міжнародного податкового планування. Часто такі схеми мають ознаки АПП, якщо в ході їх здійснення відбувається порушення принципу співвідношення країни походження доходів та країни, у якій настає обов'язок сплати податку. У міру зростання інтеграційних та глобалізаційних процесів

питання розвитку механізмів протидії схемам агресивного податкового планування лише загострюватиметься для більшості держав та України зокрема.

Транснаціональні корпорації та великі підприємства є найбільшими вигодонабувачами від застосування схем АПП у міжнародній діяльності. До інструментів міжнародного планування, що використовуються для зниження податкових виплат компанії, позначаються, зокрема, і як напрями, відносять такі²⁰³:

- створення особливої внутрішньофірмової структури транснаціональної групи, що включає проміжну холдингову компанію;
- використання норм національного законодавства, що встановлюють податкові пільги або передбачають пільговий режим оподаткування;
- застосування відповідних положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування;
- установа певної форми договірних відносин між афілійованими особами;
- трансфертне ціноутворення і внутрішньофірмове кредитування.

Необхідність у вжитті заходів щодо протидії АПП на міждержавному рівні підтверджується такими обставинами^{204, 205}.

- норми прибутку афілійованих структур ТНК, розміщених у низькоподаткових юрисдикціях, є вищими, ніж середня норма прибутку для групи в цілому. Наприклад, норми прибутку афілійованих структур ТНК низькоподаткових юрисдикціях вдвічі вищі ніж аналогічний показник для групи в цілому у загальносвітовому масштабі;
- ефективна ставка оподаткування для суб'єктів господарювання великих ТНК нижча від аналогічних суб'єктів, які функціонують лише в межах конкретної держави, у розмірі від 4 до 8,5 %, що викривлює умови конкуренції та призводить до невігідного становища для місцевого бізнесу;
- зростаюча концентрація прямих іноземних інвестицій. Прямі іноземні інвестиції в державах з більш ніж 200 % співвідношенням таких інвестицій і ВВП зросли від більш ніж 38-кратного розміру у загальних обсягах щодо показника всіх інших держав у 2005 році до 99-кратного – у 2012 році;
- відокремлення оподатковуваних прибутків від території, на якій проводиться діяльність щодо її створення, є особливо очевидним у випадку

²⁰³ Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Вылкова Е. С. – М. : Юрайт, 2011. – С. 108.

²⁰⁴ Серебрянский Д. М. Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: висновки для України : науково-аналітична доповідь / Д. М. Серебрянский, П. О. Селезень. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – С. 15–16.

²⁰⁵ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

нематеріальних активів, причому такий феномен стрімко поширюється. Наприклад, співвідношення сум отриманих роялті і витрат на науково-дослідну діяльність у групах компаній у низькоподаткових юрисдикціях є у шість разів вищим, ніж аналогічний середній показник для всіх інших держав, та має тенденцію до подальшого зростання;

– боргові зобов'язання як від пов'язаних, так і від третіх сторін переважно концентруються в афілійованих структурах ТНК у державах з вищим нормативним рівнем оподаткування.

В арсеналі податкових органів розвинених країн вже тривалий час функціонують певні механізми та інструменти протидії застосуванню схем АПП, переважна більшість яких має антиофшорне спрямування. У цьому контексті виникає питання наявності та рівня розвитку вітчизняних механізмів контролю та протидії АПП. Вітчизняна практика боротьби з АПП швидше має ілюзорний, ніж практичний характер. Так, з перелічених основних елементів протидії АПП в Україні запроваджено і певною мірою функціонують лише контроль за трансфертним ціноутворенням та обмеження тонкої капіталізації.

Саме схеми, основані на використанні трансфертного ціноутворення та низькоподаткових юрисдикцій, є такими, що дають найвищі податкові втрати для України в АПП. Основними користувачами міжнародного трансфертного ціноутворення є ТНК, а також великий бізнес, що в Україні широко представлений фінансово-промисловими групами.

Розвиток вітчизняних податкових інструментів і механізмів протидії окремим практикам АПП, зокрема трансфертним схемам, безумовно, приведе до зміщення акцентів мінімізації податків в бік інших напрямів АПП. Тому виникає потреба у здійсненні аналізу стану розвитку та ефективності функціонування та подальшого впровадження більш широкого кола механізмів протидії АПП в Україні.

Починаючи з 2013 року Україна здійснює контроль за трансфертним ціноутворенням. За експертними оцінками, на дату запровадження законодавчих змін про трансфертне ціноутворення близько 56 % товарного експорту з України здійснювалося за непрямими контрактами, що еквівалентно 260 млрд грн на рік, при цьому до 30 %, або 85 млрд грн, осідає у вигляді неконтрольованих прибутків за межами України ²⁰⁶.

Умовно розвиток контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні можна поділити на три етапи. Перший етап можна назвати попереднім, оскільки на законодавчому рівні було відсутнє визначення основних понять

²⁰⁶ Висновок на проект закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” від 12.03.2013 № 2515 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46052.

(„трансфертне ціноутворення”, „принцип „витягнутої руки” тощо), проте існувало поняття „звичайна ціна” та проводився контроль за відхиленнями, що перевищували 20 %. Нормативно-правовим підґрунтям слугували положення п. 1.20 „Звичайна ціна” Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР.

Другий етап було розпочато у 2012 році внесенням змін до ПКУ та вдосконаленням контролю та моніторингу за звичайними цінами, а також визначенням змісту терміна „пов’язані особи”, що є центральним у трансфертному ціноутворенні. Позитивним було створення більш чіткого механізму контролю за звичайними цінами. Так, було підготовлено „Методичні рекомендації щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій”. Зокрема, було встановлено методи визначення звичайної ціни, проте стаття 39 ПКУ „Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни” мала ряд недоліків. Зокрема, було встановлено пріоритетність методів, що не відповідають передовим тенденціям контролю за трансфертним ціноутворенням. Так, у більшості держав-членів ЄС застосовується найбільш прийнятний метод. Винятком є лише Болгарія (є ієрархія методів), Греція (є пріоритетність традиційних методів над прибутковими), Литва (є пріоритетність методів, оскільки застосовуються Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення у редакції 1995 року). Також були певні термінологічні неузгодженості, що стали предметом внесення змін до ст. 39 ПКУ.

Третій етап розвитку контролю за трансфертними цінами в Україні розпочався у 2013 році з ухваленням Закону № 408-VII від 04.07.2013 „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення”. По-перше, відбулися зміни у трактуванні термінів (розширено визначення „звичайна ціна”, розширено перелік критеріїв визнання осіб пов’язаними), а також було введено нові терміни в податкове законодавство (наприклад, „трансфертне ціноутворення”). При цьому застосовувався достатньо жорсткий контроль за трансфертним ціноутворенням. Зокрема, контролювалися і внутрішні операції між пов’язаними особами, було зобов’язано платників податків подавати звіти про контрольовані операції, що різко підвищило вартість дотримання податкового законодавства (*tax compliance*). Цей етап характеризується поступовим наближенням законодавства до міжнародного, а також достатньо інтенсивним внесенням змін до ПКУ (наприклад, Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням”; Закон України від

17.07.2015 № 609-VIII „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення”) та підзаконні акти. Зокрема, перелік держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше процентних пунктів нижчі, ніж в Україні, визначається Кабінетом Міністрів України, і відповідно до урядового розпорядження від 25.12.2013 № 1042-р до переліку таких податкових юрисдикцій було віднесено 73 держави (території). Але у 2015 році цей перелік двічі змінювався (14.05.2015 та 16.09.2015), що негативно впливає на стабільність та передбачуваність податкового законодавства України.

Таким чином, потрібно вказати на достатньо позитивний динамічний розвиток контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. Однак одним з його недоліків залишається висока вартість здійснення такого контролю як для держави, так і платників податків. У цьому контексті вкрай важливим є критерій ефективності контрольних заходів за трансфертним ціноутворенням. Так, за офіційними даними ДФС України ²⁰⁷, за 2016 рік, загальна сума порушень законодавства з трансфертного ціноутворення щодо своєчасності та повноти подання звітів за період 2013–2015 років становила 93 млн грн (3 тис. поданих звітів про контрольовані операції). До 94 платника податків надіслано запити на подання документації з трансфертного ціноутворення. Крім того, усього у 2016 році завершено було 6 перевірок за контрольованими операціями, що підпадають під правила трансфертного ціноутворення, за результатами яких донараховано 76,3 млн грн та зменшено від’ємне значення з податку на прибуток у сумі 208 млн гривень.

Очевидно, що дані показники податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є недостатньо результативними. Серед причин, що зумовили такий стан контролю у сфері трансфертного ціноутворення, потрібно виділити недосконалість законодавчих і нормативних актів, які все ще доопрацьовуються. Так, лише в серпні 2015 року було прийнято методичні рекомендації з порядку проведення моніторингу контрольованих операцій ²⁰⁸, досі існують проблеми щодо використання інформативних джерел для визначення при цьому відповідності рівня цін на експортовані товари. Також необхідно зазначити про прогалини, а точніше відсутність методичних рекомендацій щодо контролю за трансфертним ціноутворенням у сфері нематеріальних активів та передачі ризиків чи розподілу надмірного капіталу членам однієї групи, відсутність автоматизованих алгоритмів виявлення

²⁰⁷ Звіт про виконання плану роботи ДФС України на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>

²⁰⁸ Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>.

індикаторів ризиків АПП. При цьому, як вже вказувалося вище, трансфертне ціноутворення в Україні переважно застосовує великий бізнес, що за декілька років, протягом яких відбувається впровадження контролю за ним, зміг відкоригувати власні схеми, щоб у формальний спосіб відповідати вимогам податково-трансфертного законодавства. Наприклад, включення до своїх схем ланцюгів компаній з респектабельних юрисдикцій, що не входять до списку офшорних країн, визначених Кабінетом Міністрів України. Отже, у таких умовах мова може йти про втрату механізмом моніторингу і контролю за трансфертним ціноутворенням профілактичної ролі. Тому пріоритетним напрямом його розвитку є саме більш глибока імплементація міжнародних стандартів, включно зі сферою контролю нематеріальних активів, ризикових операцій з капіталом.

У чинній редакції переліку держав (територій), які відповідають критеріям ст. 39 ПКУ щодо контролю за трансфертним ціноутворенням, Кабінетом Міністрів України визначено 65 країн, які є низькоподатковими та (або) з якими Україна не має угоди про обмін інформацією ²⁰⁹. Потрібно відзначити, що цей перелік є значно ширшим за перелік офшорних юрисдикцій, що діяв до 2014 року (36 країн). Крім того, Кабінетом Міністрів України з 2016 року визначається перелік 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, у якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Таким чином, вітчизняна податкова система отримує ширший арсенал засобів протидії АПП, що водночас потребує подальшого розвитку в частині створення належних механізмів контролю за дотриманням законодавства з трансфертного ціноутворення.

На сьогодні практиці контролю за трансфертним ціноутворенням притаманний ряд недоліків, що знижують загальну ефективність та ускладнюють фіксацію порушень у матеріалах перевірок, серед яких можна виділити основні:

– необхідні зміни в частині визначення та розподілу доходів від операцій з нематеріальними активами чи на основі договірної розподілу ризиків, відповідно до остаточних рекомендацій ОЕСР 2015 року ²¹⁰;

²⁰⁹ 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 : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 № 977-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80>

²¹⁰ Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 – 10 – 2015 Final Reports [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

– відсутність детальних методик та процедур з організації та проведення податкових перевірок з трансфертного ціноутворення за різними напрямками (торгівля товарами, нематеріальними активами, послугами, фінансові операції тощо);

– брак інформативного забезпечення (баз даних) для визначення рівня цін, внесення Кабінетом Міністрів України постійних змін до переліку держав (територій), що відповідають критеріям підп. 39.2.1.2 ст. 39 ПКУ та інших нормативних документів з трансфертного ціноутворення, негативно впливатиме на ефективність протидії АПП.

Наведені вище обставини все ще залишають значні можливості для продовження практики АПП за допомогою трансфертного ціноутворення в Україні. Тому питання вдосконалення правил контролю за трансфертним ціноутворенням у контексті тенденцій міжнародної стандартизації для України є досить актуальним.

Із упровадженням контролю за трансфертним ціноутворенням дискусійними та невирішеними залишилися питання застосування звичайних цін у визначенні об'єкта оподаткування з податку на прибуток з операцій, здійснених на території України, можливості фіскальних органів країни встановлювати факти заниження податкових зобов'язань у міжнародній торгівлі за неконтрольованими операціями.

Застосування неповного переліку запропонованих ОЕСР механізмів протидії АПП здатне призвести до використання суб'єктами господарювання інших способів мінімізації оподаткування. Тож наступними основними елементами, визначеними у Плані дій BEPS, є регулювання тонкої капіталізації та правила контрольованих іноземних компаній (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

Законодавство про КІК почало вводитися в більшості розвинених країн як захід внесення в дохід материнської компанії нерозподіленого прибутку, отриманого дочірніми компаніями в низькоподаткових юрисдикціях, особливо класичних офшорних. Ці правила є своєрідними є доповненням антиофшорного законодавства та найбільш важливим заходом для припинення зловживань, пов'язаних із використанням переваг офшорної юрисдикції для розміщення компаній транснаціональної групи.

На сьогодні в Україні законодавчо не закріплене поняття „КІК”. Серед аналогічних законодавчих ініціатив потрібно відзначити законопроект 2012 року, яким передбачалося введення поняття „афілійована особа” у Господарський кодекс України. Ця ініціатива не знайшла належної підтримки та лишилася без будь-якого руху у Верховній Раді України. У контексті встановлення материнських компаній і пов'язаних структур підприємств, що зареєстровані в Україні, державними фіскальними органами може бути

використаний Єдиний державний реєстр юридичних та фізичних осіб, у якому з 2015 року, згідно з Законом України „Про внесення змін до деяких законів України щодо відомостей про кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи”²¹¹, відображається інформація про бенефіціарних утримувачів.

Водночас у контексті практики правил КІК вітчизняне законодавство потребує розвитку в таких основних напрямках:

- установлення порогового значення критерію контролю дочірних компаній. Цей критерій є різним для кожної країни, як правило від 25 %;
- поширення правила КІК на випадки суттєво нижчого рівня оподаткування у країні перебування контрольованої іноземної компанії. Це має бути встановлений поріг від базової податкової ставки для материнської компанії або затверджений перелік низькоподаткових країн;
- обмеження частки пасивного доходу, який може бути отриманий від дочірньої компанії, що виникає від управлінської інвестиційної діяльності та доходів від інтелектуальної власності;
- встановлення дієвого контролю за дотриманням правил КІК.

Важливою перевагою законодавства про КІК, що випливає зі світового досвіду, є те, що воно не потребує внесення змін чи денонсацій угод про уникнення подвійного оподаткування.

Найбільшими можливостями використання механізму тонкої капіталізації для цілей отримання податкових вигод володіють ТНК. Так, група, що складається з материнської і дочірньої компаній, розташованих у різних країнах (за певних обставин), може сплачувати менші суми податку у разі переведення прибутку дочірньої компанії в материнську у формі процентів, які підлягають відрахуванню при визначенні оподаткованого прибутку дочірньої компанії, ніж просто у разі виплати дивідендів.

Якщо до групи буде віднесено проміжну холдингову компанію, що базується в низькоподатковій юрисдикції, то це дозволить поєднувати цю перевагу з можливістю мінімізації податку на отриманий дохід. Іншими словами, механізм тонкої капіталізації використовується для досягнення максимальної гнучкості руху фінансових коштів у межах ТНК з найменшими для неї податковими витратами залежно від податкового законодавства юрисдикції базування відповідних структур групи і наявності або відсутності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування між відповідними країнами.

Ознаками недостатньої капіталізації можуть бути такі:

²¹¹ Про внесення змін до деяких законів України щодо відомостей про кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи : Закон України від 21.05.2015 № 475 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/475-19>

- надання „змішаних” позик, що дають кредитору право конвертувати їх у частки участі в капіталі позичальника;
- внесення в договір умови про залежність розміру процентів від суми прибутку позичальника;
- надання позики з метою фінансування довгострокових інвестицій;
- надання суми позики пропорційно частці участі кредитора в капіталі позичальника або умови такої участі;
- надання позики для покриття істотних збитків;
- низька кредитоспроможність позичальника, на підставі чого можна зробити висновок, що за аналогічних умов незалежними кредиторами позика не була б надана.

Для України регулювання тонкої капіталізації є актуальним через наявність значної кількості дочірніх компаній, філіалів та представництв зарубіжних компаній. Так, станом на 1 квітня 2017 року, міжфірмовий борг підприємств, що перебувають у відносинах прямого інвестування, становить до 9 млрд дол. США (9,3 % ВВП) ²¹². Чинне законодавство (ст. 140 ПКУ) передбачає, що сума нарахованих процентів за борговими зобов'язаннями зменшує об'єкт оподаткування з податку на прибуток, а утримання податку на репатріацію здійснюється на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування (від 0 до 15 %), а у разі здійснення виплат на користь нерезидентів лише з тих країн, з якими відсутні угоди про уникнення подвійного оподаткування, у розмірі 15 %, що також менше за діючу ставку оподаткування.

Механізми запобігання застосуванню правил тонкої капіталізації на українських підприємствах закладені нормами Податкового кодексу України, зокрема у статтях 39 та 140. Відповідно до правил трансфертного ціноутворення (ст. 39 ПКУ), якщо платник податків здійснював виплату процентів в обсягах, достатніх для їх визнання контрольованою операцією, то перевищення суми процентів між такими операціями та зіставними операціями з непов'язаними особами збільшує фінансовий результат до оподаткування. За вимогами п. 140.2 ст. 140 ПКУ, згідно з яким для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж у 3,5 разу (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж у 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими

²¹² Зовнішній борг України на кінець I кварталу 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=19241238>

борговими зобов'язаннями над 50 % суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, у якому здійснюється нарахування таких процентів. При цьому сума боргових зобов'язань та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення боргових зобов'язань та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів із зазначених вище кредитів (позик).

Таким чином, можемо зробити висновок, що в Україні фрагментарно представлені деякі основні, типові механізми протидії транскордонним схемам протидії АПП, зокрема це стосується регулювання трансфертного ціноутворення та правил тонкої капіталізації. При цьому такі механізми потребують подальшого уточнення та впровадження поряд із ними допоміжних механізмів та інструментів, що дозволить здійснювати ефективний контроль з протидії АПП за відповідними напрямками. До таких допоміжних механізмів можна віднести системи збору та опрацювання інформації, що допомагають встановити факти чи ризики застосування схем АПП. З цією метою надалі у цьому дослідженні необхідно розмежувати механізми протидії АПП з Плану дій BEPS на основні та допоміжні, визначити шляхи та пріоритетність їх упровадження та сформувати відповідні пропозиції з їх розвитку в Україні.

Значну роль у протидії АПП як допоміжний механізм відіграє міжнародно-правове співробітництво, яке забезпечує міждержавну взаємодію та обмін податковою інформацією, що, бузумовно, сприяє ефективному функціонуванню основних механізмів протидії, а також гарантує реалізацію допоміжних (інфраструктурних) напрямів протидії АПП.

Про пасивний характер роботи з міжнародного співробітництва можуть свідчити встановлені розбіжності щодо експорту та імпорту товарів між країнами ЄС-28 та Україною, за даними ОЕСР та державної служби статистики (див. табл. 3.8, табл.3.9) за 2012–2016 роки.

Наведені дані вказують на ризики заниження об'єкта оподаткування з податку на прибуток при експорті з України та про заниження митних платежів та ПДВ з імпортованих товарів. Масштаб таких сум не дозволяє „списати” всю різницю на неточність методології обліку чи на те, що імпортований товар перебуває в дорозі чи у процесі транспортування перепродається агенту іншої країни. Крім того, наведена інформація ілюструє лише згорнуте сальдо, при цьому також у розрізі окремих суб'єктів господарювання могли спостерігатися зворотні процеси у випадках, коли завищується ціна для отримання більших сум відшкодування з бюджету при експорті та збільшення витрат при імпорті звільнених від ПДВ товарів. Тому

необхідно проводити системну роботу щодо обміну інформацією із податковими органами країн-партнерів у розрізі господарюючих суб'єктів та вживати заходів щодо перевірок за фактами встановлених розбіжностей. Наведений приклад яскраво демонструє відсутність системної роботи з міждержавного співробітництва та обміну інформацією не лише у напрямі протидії агресивному податковому плануванню, а й ухиленню від сплати податків взагалі.

Таблиця 3.8

Зіставлення даних щодо експорту України в держави ЄС-28*

| Рік | Експорт з України, млн євро | Імпорт в ЄС 28 з України, млн євро | Відхилення, млн євро | Відхилення, % | Примітка |
|------|-----------------------------|------------------------------------|----------------------|---------------|---|
| 2012 | 13184 | 14 642,80 | 1 459 | 10,0 | Обсяг імпорту до ЄС перевищує статистичні дані щодо українського експорту |
| 2013 | 12569 | 13 882,40 | 1 313 | 9,5 | |
| 2014 | 13092 | 13 734 | 642 | 4,7 | |
| 2015 | 11940,6 | 12844 | 903 | 7,0 | |
| 2016 | 11943,6 | 13159 | 1 215 | 9,2 | |

*Джерело: офіційні дані ЄС та Державної служби статистики України.

Таким чином, міждержавний обмін інформацією є необхідною умовою для ефективного функціонування механізмів протидії АПП. Одним з головних пріоритетів міжнародного співробітництва для України є участь у багатосторонній угоді по автоматичному обміну фінансовою інформацією, розроблений ОЕСР. Згідно з цією Угодою країни отримують фінансову інформацію від своїх фінансових установ та автоматично обмінюються нею з іншими юрисдикціями на щорічній основі. Стандарт містить дві складові: Загальний стандарт звітності та Модельну угоду компетентних органів, що передбачає детальні правила обміну інформацією.

Стандарт обміном інформацією охоплює не тільки банки, але і інші фінансові установи – депозитарії, брокерів, деякі структури колективних інвестицій та страхові компанії. Рахунки, за якими надається інформація, містять рахунки фізичних та юридичних осіб (ураховуючи трасти та фонди). Стандарт містить вимогу аналізувати корпоративну інформацію з метою отримання даних про фізичних осіб, що контролюють компанії.

Зіставлення даних щодо імпорту з держав ЄС-28 до України*

| Рік | Експорт з ЄС до України, млн євро | Імпорт в Україну, млн євро | Відхилення, млн євро | Відхилення, % | Примітка |
|------|-----------------------------------|----------------------------|----------------------|---------------|---|
| 2012 | 23864,6 | 20193,8 | 3 670,80 | 18 | Обсяг експорту з ЄС суттєво перевищує статистичні дані України щодо імпорту |
| 2013 | 23899,4 | 20278,4 | 3 621,00 | 18 | |
| 2014 | 16988 | 16223,2 | 918,8 | 6 | |
| 2015 | 14033 | 14064,2 | -31,2 | -0,2 | |
| 2016 | 16497 | 15168,7 | 1328,3 | 8,1 | |

*Джерело: офіційні дані ЄС та Державної служби статистики України.

Україна з 2013 року стала повноправним членом Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією, що передбачає дотримання міжнародних стандартів прозорості та обміну податковою інформацією на основі критеріїв, визначених Головною декларацією країн G20. У загальному рейтингу дотримання стандартів прозорості, що визначений ОЕСР станом на листопад 2016 року, Україна належить до держав, що відповідають (із певними застереженнями) першому етапу імплементації вимог Глобального форуму ²¹³.

Згадані вимоги стосуються такого: 1) обміну інформацією за запитом, якщо така інформація є „очікувано важливою” та необхідною для виконання вимог законодавства іншої договірної держави; 2) відсутності обмежень на обмін, спричинених банківською таємницею чи посиланнями на внутрідержавні податкові інтереси; 3) можливості отримання належної інформації та відповідних повноважень; 4) повагу до прав платників податків; 5) суворе дотримання вимог конфіденційності щодо інформації, отриманої внаслідок обміну.

Головною вимогою у міжнародному обміні інформацією є розкриття банківської таємниці, що не має підтримки навіть на етапі підготовки та подання відповідного законопроекту щодо внесення змін до Закону України „Про банки і банківську діяльність”. Безумовно, розкриття банківської таємниці має бути підкріплено гарантіями непоширення банківської інформації в інтересах третіх осіб.

Питання автоматичного обміну інформацією є доволі актуальним для ДФС України, оскільки дає змогу визивляти ознаки міжнародних схем АПП. Доступ до обміну інформацією в автоматичному режимі інші юрисдикції

²¹³ Summary of compliance ratings for jurisdictions that have undergone Phase 2 peer reviews [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>

готові надавати Україні на паритетній основі, що вимагає створення інфраструктури для збору та передавання відповідних масивів даних. Що стосується обміну податковою інформацією за запитами, то мають місце поодинокі випадки отримання Україною такої інформації від компетентних органів Данії, Чехії, Італії. Україна. Варто також зазначити, що через бюрократизований характер підготовки та направлення запитів щодо надання інформації податковими органами іноземних держав їх кількість в Україні є незначною, лише фрагментарно розриває обставини діяльності платників податків, а отримання відповідей має значний часовий лаг, що знижує ефективність контрольної роботи. Так, згідно із Звітом роботи ДФС України за 1 півріччя 2015 року через міжнародний відділ направлено лише 672 таких запити ²¹⁴.

Як свідчать висновки ОЕСР, дотримання стандартів прозорості та участі відповідних державних органів в обміні податковою інформацією суттєво підвищує рівень добровільного декларування та сплати податків від доходів, отриманих за кордоном. Сьогодні на порядку денному багатьох країн ОЕСР стоїть питання спрямування податкової інформації, отриманої від країн-партнерів в автоматичному режимі, до національних баз даних.

Як ініціатор компанії протидії АПП, ОЕСР з метою підвищення дієвості механізмів протидії АПП та вчасного реагування на зміни в тенденціях та ризиках транскордонного оподаткування напрацьовує та координує впровадження відповідних рекомендацій та стандартів на рівні держав та виступає координатором такого впровадження, що відобразилося в окремих напрямках Плану дій BEPS:

- напрям 11. Розробка методик збору та аналізу даних щодо BEPS та заходів з вирішення відповідних питань (оцінювання та пошук шляхів підвищення ефективності виконання Плану дій BEPS);
- напрям 14. Створення більш ефективних механізмів вирішення спорів (при врегулюванні угод про уникнення подвійного оподаткування);
- напрям 15. Розроблення багатостороннього інструменту (що забезпечить інноваційний підхід до міжнародних податкових питань, буде відображати швидkozмінний характер глобальної економіки та необхідність у швидкій адаптації до такого розвитку подій).

На сьогодні в Україні не реалізовується ряд допоміжних, але важливих напрямів протидії агресивному податковому плануванню, що визначені Планом дій BEPS. До таких напрямів можна віднести „обов’язкове розкриття інформації про агресивні або неналежні операції” (напрямок 12 Плану дій

²¹⁴ Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України за 1 півріччя 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/104887.pdf>

BEPS), „запобігання штучному ухиленню від статусу постійного представництва” (напряв 7 Плану дій BEPS), „запобігання неналежному використанню договірних норм” (напряв 6 Плану дій BEPS). Так, обов’язок розкриття інформації щодо операцій з АПП, крім контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення, відсутній. Визначення статусу постійного представництва в чинному законодавстві потребує врахування рекомендацій ОЕСР для недопущення уникнення статусу постійного представництва через угоди з комісіонерами та інших подібних стратегій.

Звіт за напрямом 6 Плану дій BEPS містить три альтернативні правила для врегулювання ситуації зі зловживанням угодою. Перша з цих альтернатив – загальне правило протидії зловживанню відповідно до основної мети транзакцій чи домовленостей. Іншими альтернативами цього стандарту є правило основної мети та спрощене чи детальне положення про обмеження пільг; детальне положення про обмеження пільг, доповнене механізмом, який би розглядав підставні схеми, ще не розглянуті в податкових угодах.

Крім того, потребує вдосконалення договірна практики щодо уникнення подвійного оподаткування з іншими державами через багатосторонній інструмент (MLI), що вносить зміни до Модельної податкової конвенції ОЕСР та тисячі двосторонніх угод між країнами про уникнення подвійного оподаткування, які приєднуються до MLI.

Для повноправного міжнародно-правового співробітництва Україні необхідно впроваджувати на національному рівні міжнародні стандарти щодо протидії АПП, забезпечувати виконання взятих на себе зобов’язань при приєднанні до Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією багатосторонньої угоди про автоматичний обмін фінансовою інформацією.

Упровадження переважної більшості заходів протидії агресивному податковому плануванню залежить від рівня та якості міжнародного співробітництва, розроблення внутрішніх рекомендацій та стандартів, а також рівня та якості їх імплементації у практику діяльності національних податкових органів як окремої держави, так і більшості країн, що приєдналися до Плану дій BEPS.

3.3. Оцінювання ефективності протидії внутрішньодержавним схемам мінімізації податків

Підвищення ефективності роботи контролюючих органів у сфері протидії існуючим схемам мінімізації податків на сьогодні розглядається як одне із пріоритетних у їхній контрольно-перевірочній роботі та діяльності в

цілому. Ураховуючи вплив ряду негативних як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на діяльність платників податків, рівень незаконної мінімізації оподаткування в Україні перебуває на неприпустимо високому рівні, що вказує на низьку результативність діяльності контролюючих заходів. Статистика результативності податкових перевірок свідчить, що від 80 до 90 % підприємств України, що перевірялися контролюючими органами, порушують податкове законодавство. Велика частка цих порушень припадає саме на незаконну мінімізацію оподаткування, що пов'язано з недосконалістю податкового законодавства, низьким кваліфікаційним рівнем учасників податкових відносин, постійними змінами податкового законодавства.

Методичні основи відпрацювання контролюючими органами ризиків застосування схем мінімізації податків закладено наказом Державної фіскальної служби щодо контролю податкових ризиків з ПДВ (далі – наказ № 543)²¹⁵ та наказом Міністерства фінансів України щодо формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (далі – наказ № 524)²¹⁶, іншими законодавчими та нормативними актами, внутрішніми документами контролюючих органів.

Традиційно одним з основних способів протидії схемам мінімізації податків, є податкові перевірки. Згідно з п. 77.2 ст. 77 ПКУ періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Критерії віднесення платника податків до того чи іншого ступеня ризику викладено в наказі № 524. Зупинимось більш детально на аналізі даних критеріїв (Додатки Ж, З, К, Л).

Так, платники податків – юридичні особи відбираються для документальної планової перевірки на основі показників різних ступеней ризику, в т.ч. до найбільш критичних віднесено низьке податкове навантаження, значні розбіжності при адмініструванні ПДВ, здійснення ризикових операцій (Додаток Ж).

Учасники зовнішньоекономічної діяльності (Додаток З) відбираються відповідно до інформації з автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР) та Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651:

²¹⁵ Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : наказ Державної фіскальної служби України від 28.07.2015 № 543.

²¹⁶ Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 №524 (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів від 04.08.2016 № 723, від 27.02.2017 № 294).

– оформлення митних декларацій у митних режимах за кодами 31,51 згідно з класифікатором митних режимів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20.09.2012 № 1011 „Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій”, зі звільненням від оподаткування митними платежами;

– оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів за кодами пільг 014, 099, 102, 112, 120, 137, 153, 202, 400, 401, 402, 403, 404, 500, 501, 502, 503, 517 згідно з класифікатором звільнень від сплати митних платежів, затвердженим наказом № 1011;

– сплата „ліцензійних платежів” на рахунок нерезидента;

– митне оформлення товарів суб’єктом зовнішньоекономічної діяльності за ціною, що є нижчою, ніж митна вартість ідентичних/подібних товарів попередніх митних оформлень;

– митне оформлення товарів з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що впливає на надходження митних платежів до бюджету;

– декларування в одній партії товарів з високим податковим навантаженням та незначною вагою разом з товарами з низьким податковим навантаженням і великою вагою;

– декларування складових митної вартості в декларації митної вартості з ризиком недостовірності зазначення числових значень (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо).

Для документальної планової перевірки відбираються фінансові установи, постійні представництва (далі – постійні представництва), представництва нерезидентів (далі – представництва), що ведуть фінансово-господарську діяльність, використовують схеми мінімізації податкових зобов’язань та ухилення від оподаткування, повинні сплачувати податки та взяті на облік у контролюючих органах як платники податків за основним місцем обліку; до яких порушено провадження у справі про банкрутство; які перебувають у стані переходу до іншого територіального органу ДФС.

Для документальної планової перевірки відбираються платники податків

– фізичні особи – підприємці або самозайняті особи, що провадять незалежну професійну діяльність (Додаток К).

З метою документальної планової перевірки відбираються платники податків – юридичні особи, які задіяні у схемах мінімізації та ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску (Додаток Л).

Зазначені вище критерії, на нашу думку, потребують удосконалення і, незважаючи на те, що наказ № 523 прийнятий зовсім недавно, окремі критерії є застарілими і неактуальними. Ряд критеріїв пов'язані з формуванням вимог щодо забезпечення платниками певного рівня податкового навантаження, що є недопустимим²¹⁷.

На підставі показників щодо результатів контрольно-перевірочної роботи ДФС (Додаток М), можемо зробити висновки про відсутність вагомих результатів роботи контролюючих та резонансних перевірок платників податків. Так, забезпечення надходжень за результатами перевірок в розмірі близько 3 млрд грн на рік на фоні втрат бюджету від різного роду способів мінімізації податків на сотні мільярдів гривень, не є переконливим аргументом для відмови платників податків від схем ухилення від оподаткування.

Так, за даними ГО «Інститут соціально-економічної трансформації»²¹⁸, після офшорних схем ухилення від оподаткування, що оцінюються в 50-65 млрд грн, наступними за значимістю (станом на 2017 рік) є:

- «сірий імпорт і контрабанда» (25-70 млрд грн податкових втрат щорічно);
- конвертаційні центри і скрутки (22-27 млрд грн податкових втрат щорічно);
- контрафактне виробництво (10 млрд грн податкових втрат щорічно);
- псевдо підприємництво (податкові втрати 3,2-8 млрд грн щорічно).

Таким чином, можна зробити висновок про однакові, з точки зору фіскальної значимості, масштаби внутрішніх та зовнішніх схем ухилення від оподаткування, що обумовлює необхідність переформатування державної політики та роботи органів ДФС України на боротьбу з податковим шахрайством та податковими зловживаннями.

Узагальнюючи результати контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів, схеми мінімізації податкових зобов'язань можна поділити на дві категорії (рис. 3.17).

До першої категорії належать схеми, що ґрунтуються на прогалинах законодавства або використанні різних систем оподаткування, що застосовуються у національному законодавстві, різному фіскальному навантаженні. Друга категорія пов'язана з порушенням норм законодавства – ухилення за рахунок подання до контролюючих органів фіктивних доку-

²¹⁷ Проскура К. П. Оцінення ефективності протидії схемам мінімізації податків в Україні / К. П. Проскура, О. С. Сушкова / Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського. – 2016. – Вип. 11. – С. 770–777.

²¹⁸ Вісім схем ухилення від податків: найбільше недоплачує в бюджет офшорний бізнес і тінюві імпортери [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://iset-ua.org/ua/novini/podatki/item/116-visim-skhem-ukhylennia-vid-podatki>

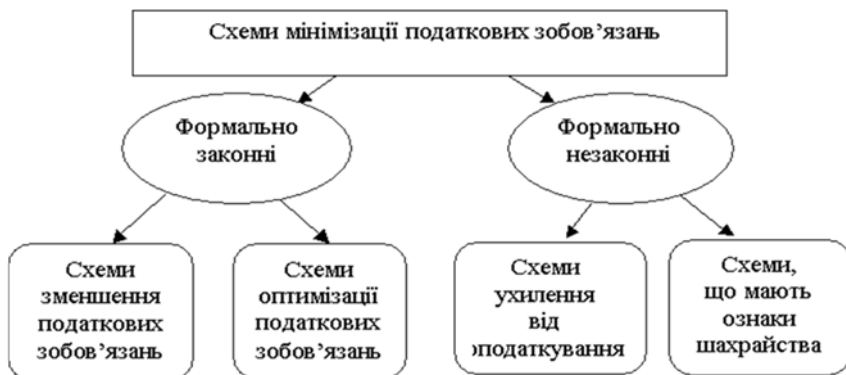


Рис. 3.17. Схеми мінімізації податкових зобов'язань ²¹⁹

ментів, заниження рівня податкових зобов'язань у податкових деклараціях. Схеми мінімізації податків другої категорії перебувають у площині адміністрування податків, що зумовлює необхідність в удосконаленні механізмів саме їх адміністрування.

За останній період сформувалася тенденція до абсолютної мінімізації податкових платежів багатьма підприємствами. Усі підприємства, які мінімізують податки, можна умовно поділити на такі дві категорії:



Рис. 3.18. Методи зменшення податкових зобов'язань ²²⁰

²¹⁹ Кріль І. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. М. Кріль, В. М. Кміть // *Економікс*. – 2013. – № 1. – С. 15–25.

– підприємства, які надають послуги з мінімізації податків, тобто використовують фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності;

– реальні підприємства, які у своїй діяльності використовують різні схеми мінімізації податкових зобов'язань. Друга категорія підприємств застосовує у своїй діяльності різні методи зменшення податкових платежів до бюджету (рис. 3.18).

Зменшення обсягу сплати податків до бюджетів різних рівнів здійснюють шляхом використання підприємств, які мають фактично одного засновника. Це дозволяє зменшити оборот за рахунок розподілу коштів по різних підприємстві таким чином не допустити обсягу операцій, що зобов'язує підприємство реєструватися платником ПДВ.

Під час проведення податкових перевірок діяльності суб'єктів господарювання найбільшу кількість схем мінімізації податкових платежів становила сплата ПДВ до бюджету. Незважаючи на нові методи адміністрування цього податку (електронна звітність тощо), залишається багато невирішених проблемних питань.

Далі розглянемо підходи до відпрацювання схем мінімізації ПДВ (Додаток Н). Цей податок посідає особливе місце в податковій системі України, є найбільш бюджетоутворюючим. Протягом останнього року успішно реалізовано і впроваджено у практику систему електронного адміністрування ПДВ, що дало можливість підвищити ефективність і прискорити процеси відпрацювання і виявлення ризиків та порушень при нарахуванні ПДВ. Зупинимось на аналізі застосовуваної ДФС України методики відпрацювання платників ПДВ, яка викладена в наведеному вище наказі № 543.

Департамент моніторингу доходів та обліково-звітних систем забезпечує координацію роботи департаменту податків і зборів з юридичних осіб, департаменту податків і зборів з фізичних осіб, доходів і зборів з фізичних осіб, департаменту аудиту, Головного оперативного управління у частині формування переліків:

- платників податків, що здійснюють ризикові операції (відповідно до п. 2.1 Порядку²²¹);
- платників податків, у яких виявлено ознаки маніпулювання звітністю;
- платників ПДВ, які різко підвищують економічну активність;
- платників ПДВ за категоріями уваги (переліки вигодонабувачів,

²²⁰ Криль І. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. М. Криль, В. М. Кміть // *Економікс*. – 2013. – № 1. – С. 15–25.

²²¹ Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС України при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість : наказ ДФС України від 28.07.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>

Критерії відпрацювання (зняття з контролю) суб'єктів господарювання, задіяних у схемах ухилення від оподаткування ПДВ²²²

| Вигодоформуючий суб'єкт господарювання | Вигодотранспортуючий суб'єкт господарювання („зустрічний транзит“) | Вигодонабувач |
|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| Щодо якого: – проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію за неможливості проведення перевірки) з висновками про непідтвердження реальності здійснення господарських операцій | Щодо якого проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію за неможливості проведення перевірки) з висновками про непідтвердження реальності здійснення господарських операцій, за | Щодо якого проведено документальну перевірку з висновками про непідтвердження реальності здійснення господарських операцій, за результатами якої зменшено суму податкового кредиту: |
| та вилучено з реєстру платників ПДВ; – проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію за неможливості проведення перевірки) з висновками про непідтвердження реальності здійснення господарських операцій та відсутні підстави щодо вилучення з реєстру платників ПДВ за умови використання направлених матеріалів ДПІ контрагента (підтвердження якості податкової інформації від ДПІ вигодоформуючого СГ) | результатами якої підлягають зменшенню суми податкового кредиту та податкових зобов'язань, або донараховано податкові зобов'язання, які сплачено (при визнанні, під час відпрацювання, вигодотранспортуючого суб'єкта (або СГ „зустрічного транзиту“) вигодонабувачем) | – донараховано податкові зобов'язання та/або зменшено від'ємне значення з ПДВ, суму бюджетного відшкодування, а також винесено податкове повідомлення; – рішення (не винесено згідно з п. 86.9 ст. 86 ПКУ) |
| Щодо якого: – проведено перевірку з висновками про підтвердження правомірності задекларованих сум податкового кредиту (зобов'язань); | Яким самостійно скориговано обсяги схемного податкового кредиту та нараховано податкові зобов'язання, які сплачено (при визнанні себе вигодонабувачем) | Яким самостійно скориговано обсяги схемного податкового кредиту та одночасно збільшено суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, та/або зменшено від'ємне значення з ПДВ, суму бюджетного відшкодування (наступне коригування цих сум не допускається) |
| – узагальнено податкову інформацію та складено доповідну записку (висновок) про відсутність підстав для проведення перевірки згідно з підп. 78.1.1 або 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПКУ у зв'язку з відсутністю факту порушення податкового законодавства та подано обґрунтовану пропозицію за підписом начальника ГУ ДФС в областях /м. Києві/ Центрального офісу про зняття з контролю у зв'язку з | Щодо якого: – проведено перевірку з висновками про підтвердження правомірності задекларованих сум податкового кредиту (зобов'язань); – узагальнено податкову пропозицію за підписом начальника регіонального ГУ | Щодо якого проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію за неможливості проведення перевірки) з висновками про непідтвердження реальності здійснення господарських операцій, за результатами якої зменшено суми |

²²² Про забезпечення алгоритму контролю при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ : розпорядження ДФС України від 14.08.2015 № 254-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua>

Продовження таблиці
3.10

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|--|
| | ДФС про зняття з контролю у зв'язку з відсутністю порушень податкового законодавства | вигодонабувача для забезпечення його відпрацювання |
| Щодо якого оперативними підрозділами взято пояснення у посадових осіб про непричетності до створення та здійснення фінансово-господарської діяльності СГ та внесено інформацію до АІС „СФП”. Проводиться досудове розслідування за матеріалами, які внесені до СРДР (ст. 205 КК України „Фіктивне підприємство”). | Яким самостійно скориговано обсяги схемного податкового кредиту та зменшено суми податкових зобов'язань | Щодо якого: – проведено перевірку з висновками про підтвердження правомірності задекларованих сум податкового кредиту (зобов'язань); – узагальнено податкову інформацію та складено доповідну записку (висновок) про відсутність підстав для проведення перевірки згідно з підп. 78.1.1 або 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПКУ у зв'язку з відсутністю факту порушення податкового законодавства та подано обґрунтовану пропозицію за підписом начальника регіонального ГУ ДФС про зняття з контролю у зв'язку з відсутністю порушень податкового законодавства |

вигодотранспортуючих (транзитерів), вигодоформуючих („податкових ям”), підприємств „зустрічних транзитів”, а також ланцюги постачання). Далі наводимо критерії відпрацювання контролюючими органами документів та операцій платників ПДВ на предмет наявності ризиків мінімізації ПДВ (табл. 3.10)

На першому етапі комплексного відпрацювання органами ДФС України схем мінімізації сплати ПДВ здійснюється зіставлення в автоматичному режимі даних ЄРПН, проведених операцій за попередні податкові періоди та податкових декларацій з ПДВ, що подаються платником податку до граничного терміну подання, та/або уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок, та/або розрахунків коригування ²²³.

²²³ Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС України при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість : наказ ДФС України від 28.07.2015 № 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>

За поданими деклараціями минулих періодів та уточнюючими розрахунками територіальним органом ДФС України аналізується таке:

- маніпулювання показниками звітності шляхом некоректного заповнення звітності або внесення неправдивих даних, що призвело до безпідставного збільшення/зменшення обсягів податкових зобов'язань або збільшення обсягів податкового кредиту;
- внесення до податкової звітності звітного періоду податкових накладних з періодом виписки, відмінним від звітного періоду;
- факт реєстрації платників ПДВ у періодах, за які проведено коригування;
- правомірність подрібнення податкових накладних із сумою ПДВ менше 10 тис. грн, з урахуванням вимог п. 201.7 ст. 201 ПКУ²²⁴ (до набрання чинності змін з 01.01.2015).

На третьому етапі комплексного відпрацювання органами ДФС України схем мінімізації сплати ПДВ відтворюються ймовірні схеми ухилення від оподаткування²²⁵. При цьому протягом 3 робочих днів здійснюється таке:

1) опрацьовується доведена (або самостійно виявлена за наслідками вжитих заходів на першому етапі) схема ухилення від оподаткування та за результатами аналізу податкової інформації з використанням відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення:

- уточнюється ланцюг з ідентифікацією за найменуванням (характеристиками) товару (послуги) в ньому;
- визначаються обліково-реєстраційні дані вигодонабувача й інших суб'єктів господарювання з податковими ризиками – учасників ланцюга;
- з'ясується податкова інформація щодо проведених ними нереальних (із порушенням законодавства) господарських операцій з ідентифікованим товаром (послугою);
- для забезпечення комплексного відпрацювання вигодонабувача визначається його участь в інших схемах ухилення від оподаткування та ланцюгах;

2) у разі недостатності цієї інформації для формування доказової бази щодо вигодонабувача територіальним органам ДФС України, на обліку в яких перебувають відповідні суб'єкти господарювання з податковими ризиками – учасники ланцюга, направляються запити, у яких зазначаються

²²⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

²²⁵ Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість : наказ ДФСУ від 28.07.2015 № 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>

Проведення позапланової перевірки вигодонабувача*

| | |
|---|--|
| <p style="text-align: center;">З'ясування фактів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – нереальності (проведення з порушенням законодавства) господарської операції, наприклад, у зв'язку з відсутністю факту (законного джерела) реального походження товару (активу) та неможливістю його руху за ланцюгом; – неможливості надати послугу; – відсутності зв'язку операції з господарською діяльністю; – порушень законодавства при складанні первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших документів, що перевірено | <p style="text-align: center;">Матеріали перевірки вигодонабувача</p> <ul style="list-style-type: none"> – чіткий опис документально оформленої господарської операції, яку перевірено; – висновки щодо порушення податкового законодавства |
| <p>Перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонується надати залежно від виду постачання, з'ясувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> – наявність договорів придбання/постачання; – предмет, кількість і асортимент товару (зміст послуги); – наявність документації про якість товару; – строки і порядок постачання товару (послуги); – умови транспортування товару (виконавців послуги, їх посади і кваліфікаційний рівень); – стан взаєморозрахунків з попереднім/наступним суб'єктом господарювання ланцюга; – наявність первинних документів (накладних, платіжних доручень тощо) та реєстрів бухгалтерського обліку, де зафіксовано відповідні операції | |

Рис. 3.19. Порядок опрацювання органами ДФС України доведеної/виявленої схеми мінімізації сплати ПДВ

*З урахуванням змін, внесених Законом України від 28.12.2014 № 71-VIII „Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”.

3) вручається вигодонабувачу запит про надання пояснень та їх документального підтвердження відповідно до чинного законодавства.

Реалізація другого та третього пункту здійснюється:

– *невідкладно* – у разі, якщо з'ясована згідно з п.1 загальна сума податкового кредиту з ознаками ризику дорівнює або перевищує розмір ухилення від сплати податків, за який передбачено кримінальну відповідальність згідно з частиною першою ст. 212 Кримінального кодексу України;

– *за три звітних періоди* – якщо загальна сума податкового кредиту з ознаками ризику менше розміру ухилення від сплати податків, за який передбачено кримінальну відповідальність згідно з частиною першою ст. 212 Кримінального кодексу України, та дорівнює або перевищує 50 тис. грн, а для територіальних органів ДФС у місті Києві та МГУ-ЦО – 100 тис. грн;

– *в інших випадках* – за рішенням керівника територіального органу ДФС України.

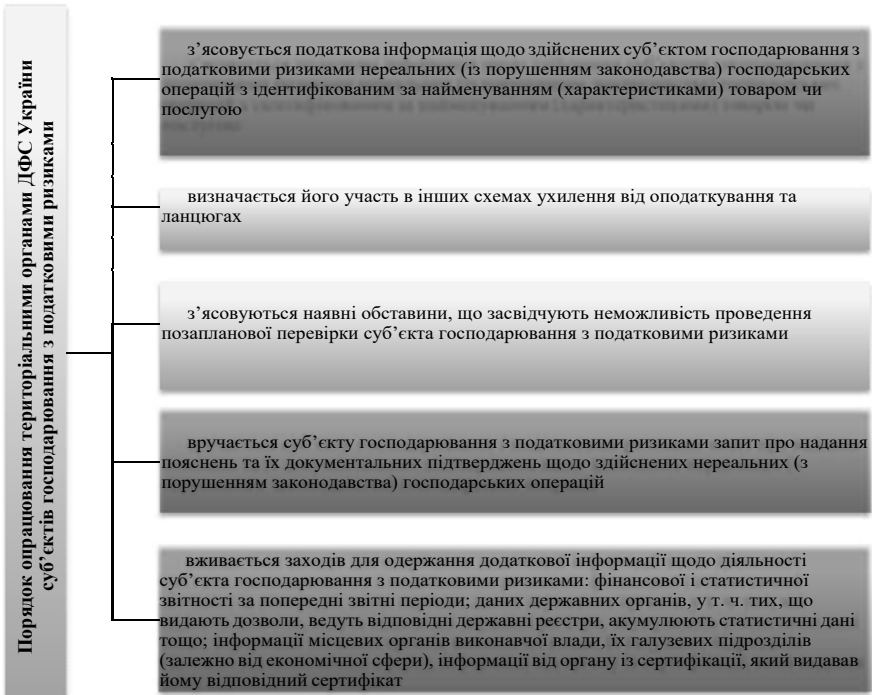


Рис. 3.20. Порядок опрацювання територіальними органами ДФС України суб'єктів господарювання з податковими ризиками (вигодотранспортуючий/вигодотранспортуючий суб'єкт) – учасників ланцюга

Великих втрат бюджету також завдає схема мінімізації податкових зобов'язань з податку на прибуток. Для її реалізації використовують „технічні акції”. За оцінками Міністерства доходів і зборів України, за допомогою цієї схеми у 2012 р. бюджет було урізано щонайменше на 10 млрд грн. За рік в Україні подібних операцій проводиться на 100–200 млрд грн, тому приховуватися від оподаткування може і значно більше, ніж 10 млрд грн ²²⁶.

Державі необхідно боротися з таким значним недоопрацюванням у сфері оподаткування, оскільки для будь-якої економіки незаконна мінімізація податкових платежів є надзвичайно негативним явищем. Щоб зменшити прояви незаконної мінімізації оподаткування, необхідно зацікавити платників

²²⁶ Кріль І. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. М. Кріль, В. М. Кміть // Економікс. – 2013. – № 1. – С. 15–25.

податків. Найбільш дієвим способом зменшення рівня порушень податкового законодавства завжди було і буде зменшення податкових ставок та застосування відповідних податкових пільг. Також необхідно проводити роз'яснювальну роботу із платниками податків для підвищення податкової культури в суспільстві, розробляти та запроваджувати загальнонаціональну програму формування належної податкової культури на державному рівні.

Доцільно також сформувати відповідну інформаційну базу підприємств, організацій, установ і громадян України, які ухиляються від сплати податків, для використання у майбутньому цієї інформації регулятивними органами у разі, коли такі фізичні та юридичні особи матимуть намір створити нового суб'єкта господарської діяльності.

Необхідно, на нашу думку, внести до податкового законодавства доповнення в розділі легітимізації використання податковими органами непрямих методів податкового контролю поряд із прямими, із законодавчим затвердженням методики визначення суми податкових зобов'язань за непрямыми методами.

Деякі кроки в напрямі зменшення мінімізації сплати податків державі все-таки вдається робити. Наприклад, згідно із ПКУ, інвестиційно-інноваційна складова реформування податку на прибуток підприємств забезпечується поступовим зниженням ставки податку на прибуток з 25 до 16 %. Оскільки у 2011 році ставка податку на прибуток становила 23 %, у 2012 – 21 %, 2013 – 19 % та з 2014 – 18 відсотків²²⁷.

В умовах реформування спрощеної системи оподаткування ПКУ передбачено надання спеціальних інвестиційних пільг: на 5 років запровадження нульової ставки податку для новоутворених підприємств, а також суб'єктів підприємництва з щорічним обсягом доходів до 3 млн грн з метою залучення інвестицій в оновлення основних засобів, створення додаткових робочих місць, збільшення обсягів виробництва продукції, робіт, послуг. Було передбачено запровадження на 10 років звільнення від оподаткування прибутку підприємств галузей легкої промисловості (крім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині) та суб'єктів господарської діяльності від надання готельних послуг, підприємств суднобудівної та літакобудівної промисловості тощо.

В Україні відносно небагато пільг із ПДВ, порівняно з європейськими державами. У державі існує багато звільнень від ПДВ, але за даним податком не

²²⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

має диференційованих ставок. Наприклад, порівняно з державами-членами Євросоюзу, на сьогодні в них не існує зниженої ставки на продукти дитячого харчування, дитячий одяг, ліки, медичні послуги тощо.

У законодавстві передбачено багато видів пільг зі сплати податків, проте не всі підприємства застосовують їх у повному обсязі. Розумне та раціональне використання податкових знижок та пільг призведе до істотного зменшення податкових платежів. Правильне формування організацією своєї облікової політики є одним із кроків до зменшення податкового навантаження. Щоб запобігти підвищенню рівня застосування схем платниками, відповідно до законів України дозволяється відстрочення сплати податків, які можна ефективно використовувати у своїй роботі.

По суті, держава створила сприятливі податкові умови для розвитку окремих галузей економіки, детінізації господарської діяльності. Україна щодо питань оподаткування виглядала набагато привабливіше за країни Європи. Проте на практиці це не призвело до зростання економічних показників розвитку, що доводить потребу у більш широкому стимулюванні економічної діяльності, що виходить за межі податкового законодавства, і насамперед охоплює розвиток інститутів та недоторканності приватної власності, свободи економічної діяльності, сталості та прогнозованості вітчизняного законодавства, розвитку фінансових ринків тощо.

Для вирішення проблеми незаконної мінімізації сплати податкових платежів необхідно продовжити модернізацію контрольно-перевірних процесів, посилити контроль на ринку обігу підакцизної продукції, провести системний аналіз міжрегіональних схем уникнення та ухилення від оподаткування, які використовують підприємства та їх контрагенти, перекрити шляхи тінізації та виведення коштів за кордон. Це позбавить сенсу діяльність тіншового бізнесу.

Надзвичайно актуальним завданням для фіскальних органів України вважаємо застосування ефективних заходів із детінізації економіки, адже сучасний тіншовий сектор характеризується такими ознаками, як потужність, оперативність та розгалуженість (навіть діють мережі регіональних тіншових структур). Можна констатувати, що масштаби ухилення від оподаткування в Україні зіставні з обсягами надходжень від сплати податків.

За таких масштабів ухилення від сплати податків, протидія АПП в Україні відходить на задній план. Серед причин, які призвели до масштабного ухилення від оподаткування, можна виділити спільну рису – слабку присутність у вітчизняній практиці податкового законодавства інституту правових доктрин, які у сукупності дозволяють не визнавати угоди та господарські операції, які вчинені з метою отримання неправомірної податкової вигоди.

Здійснюючи порівняння „внутрішньої” та „зовнішньої” практики АПП,

серед механізмів протидії внутрішньодержавному АПП можна виділити такі проблемні аспекти:

–із упровадженням в Україні контролю за трансфертним ціноутворенням в міжнародній торгівлі (ст. 39 чинної редакції ПКУ) внутрішній напрям такого контролю лишився нерегульованим. Так, коригування бази оподаткування у разі продажу товарів (послуг) нижче звичайних цін, навіть пов'язаним особам, здійснюється тільки для ПДВ;

–регулювання тонкої капіталізації в Україні між пов'язаними особами-резидентами на законодавчому рівні не здійснюється. Це питання є особливо актуальним для холдингових компаній, які у своїй структурі мають фінансові установи – банки, страхові та лізингові компанії. Часто внутрішньохолдингове кредитування є інструментом перекриття прибутків збитковою діяльністю афілійованих структур.

–чинне законодавство не передбачає особливих правил діяльності та оподаткування контрольованих компаній. Так само, як і з іноземними компаніями, з метою оподаткування необхідно розділяти пасивні доходи контрольованих компаній від їх активної діяльності.

Запровадження системи протидії внутрішнього АПП вимагає ґрунтовного оцінювання та аналізу чинних законодавчих норм, формування відповідного пакета законодавчих змін, ризик-орієнтованої системи моніторингу та виявлення агресивних схем податкового планування. При цьому навіть успішна протидія відомим для фіскальної служби схемам АПП не виключає появи нових схем, тому необхідний додатковий, заключний організаційно-правовий механізм, завданням якого має бути реагування на виклики і ризики виникнення схем АПП поза сферою контролю визначених вище механізмів.

Невід'ємною складовою правил та механізмів протидії АПП, відповідно до міжнародних стандартів, є впровадження загальних правил проти уникнення оподаткування (GAAR), у тому числі податкових доктрин, за допомогою яких встановлюється штучність угод, що були укладені з метою мінімізації сплати податків. Зазначені правила, правові доктрини, принципи у сфері протидії транснаціональним та внутрішнім схемам агресивного податкового планування є надзвичайно актуальними для поширення в Україні.

Еволюція податкового права та судова практика багатьох розвинених країн призвела до появи так званих правових доктрин, на основі яких кожна країна протидіє внутрішній мінімізації податків. Частина цих доктрин відображається в рекомендаціях та звітах ОЕСР, директивах ЄС, міжнародних конвенціях, національних податкових законодавствах. Найбільш відома доктрина або принцип, що на сьогодні використовується у трансфертному законодавстві, – це

принцип „втягнутої руки”. Інші популярні принципи, що є рівнозначними за важливістю, – це: „ділова мета”, „превального змісту над формою”, „економічна доцільність”, „поетапність угод”, „зловживання законом”²²⁸.

Крізь призму податкових доктрин можна довести факти застосування схем АПП через удаваність та формальність правочину, несправедливий розподіл доходу відповідно до рівня участі та ризиків сторін угоди, та ін., що істотно підвищує ефективність механізмів протидії АПП. Аналіз угод та господарських операцій, що відчутно впливають на об’єкт оподаткування платника податків, на предмет відповідності податково-правовим доктринам, має бути обов’язковою складовою податкового контролю та розгляду судових спорів по суті. Водночас податкові перевірки та вироки судів, що базуються на податкових доктринах в Україні, поодинокі, що є наслідком недостатньої компетенції працівників фіскальних органів. І хоча ці принципи-доктрини є похідними від „обов’язковості сплати податків”, про що зазначено в Конституції України, орієнтації господарської діяльності на отримання прибутку згідно з законодавчим трактуванням цього терміна, існує потреба у їх фіксації в Податковому, Цивільному і Господарському кодексах України, розкритті особливостей їх застосування в нормативно-правових актах, що регламентують здійснення податкового контролю. Це матиме профілактичний вплив на застосування схем АПП в Україні не лише щодо АПП, а й мінімізації податків взагалі.

На підставі проведеного дослідження можемо констатувати, що в Україні спостерігається початок розвитку окремих механізмів протидії АПП в Україні. Проте недоліки, які мають місце у цьому процесі, применшують ефективність функціонування таких механізмів. Крім того, практична діяльність фіскальних органів переважно спрямована на боротьбу з порушенням податкового законодавства, а протидія АПП, яке є невід’ємною частиною діяльності фінансово-промислових груп та великого бізнесу в Україні, не здійснюється. Зазначені обставини виводять протидію АПП в пріоритетне завдання державної податкової політики, що дозволить поліпшити стан забезпечення держави фінансовими ресурсами, не посилюючи податкового тиску на більшість сумлінних платників податків – представників малого та середнього бізнесу.

Отже, використання схем мінімізації сплати податків, у т. ч. тих, що мають ознаки АПП, стало своєрідним джерелом збагачення порушників податкового законодавства. Підприємства та організації застосовують у господарській

²²⁸ Матухно М. О. Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість / М. О. Матухно // Вісник Дніпропетровського університету. – 2013. – № 4. – С. 184–192.

діяльності різноманітні схеми, які дають змогу зменшити або і взагалі ухилитися від сплати податкових платежів. Щоб зменшити масштаби мінімізації оподаткування, потрібно розпочати розбудовувати систему протидії АПП, що має ґрунтуватися на сучасних міжнародних стандартах та підходах.

Вирішення проблеми мінімізації сплати податкових платежів дозволить збільшити обсяг та стабілізувати надходження податкових платежів до бюджетів різних рівнів та цільових фондів України, а це, як наслідок, забезпечить збалансований економічний розвиток нашої держави.

4. Тенденції міжнародної стандартизації діяльності з протидії агресивному податковому плануванню

Вітчизняна податкова система трансформувалася під впливом зовнішніх чинників – глобалізаційних економічних процесів, конкурентності податкових систем, міжнародно-правового середовища. Це змінило вітчизняне адміністрування податків разом із господарським правом, правилами обліку і звітності, наблизивши його до світової практики. Але така синхронізація здійснювалася фрагментарно та епізодично, що призвело до неготовності фіскальної служби України належним чином реагувати на всі ризики несплати податків. Глобалізація загострила виклики і для країн ОЕСР, які останніми роками намагаються спільними зусиллями напрацювати та розробити уніфіковані правила і рекомендації протидії втратам від агресивного податкового планування²²⁹.

Важливим кроком у розвитку методів боротьби з АПП є прийняття Радою ЄС 12 липня 2016 р. Директиви № 2016/1184 (далі – Директива)²³⁰, спрямованої на боротьбу з загальновідомою практикою уникнення оподаткування. Країни-члени ЄС повинні імплементувати її в національне законодавство не пізніше 31 грудня 2018 р. за деякими винятками, але вже нині можна говорити про те, що базові моделі податкового планування будуть зазнавати суттєвої модифікації.

Крім того, Європейська комісія розробила проект змін до Директиви Ради 2011/16/ЄС щодо адміністративного співробітництва у сфері оподаткування та відміни Директиви 77/799/ЄС від 15.02.2011. Також у 2012 році були затвер-

²²⁹ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://oecd.ru/zip/2313338e.pdf>

²³⁰ Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>

джені рекомендації комісії ЄС від 06.12.2012 про агресивне податкове планування (2012/772/ЄС). Основні новації у сфері оподаткування, які закріпилися у положеннях Директиви полягають у такому²³¹:

– обмеження можливості віднесення на витрати процентів за запозиченнями у році, у якому вони були виплачені, у розмірі понад 30 % показника EBITDA або якщо сума виплачуваних процентів перевищує 1 млн євро;

– оподаткування ринкової вартості активу на момент його переміщення з однієї держави-члена до іншої держави-члена (або третьої держави) (*exit taxation*);

– позбавлення можливості звільнення від оподаткування доходів резидента ЄС у вигляді дивідендів, приросту капіталу чи надходжень від постійного представництва з території третьої держави, якщо у державі джерела такі доходи оподатковуються за ставкою, яка не перевищує 40 % розміру нормативної ставки корпоративного податку у державі резидента (*switch-over clause*);

– запровадження загального правила про запобігання уникненню оподаткування, спрямованого на усунення негативних податкових наслідків операцій, винятковою метою яких є отримання податкової вигоди всупереч об'єкта та цілей податкового законодавства (*general anti-avoidance rule*);

– запровадження правил щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній (*controlled foreign companies*);

– запровадження правила про подолання розбіжностей у кваліфікації гібридних структур (операцій) між державами-членами ЄС.

Нормативні засади взаємовідносин з третіми державами також не залишилися поза увагою Європейської комісії. Потрібно зауважити, що ще з травня 2008 р. держави-члени ЄС практикують внесення у договори з третіми державами положення про належне управління у сфері оподаткування. У зовнішній стратегії передбачається перегляд змісту таких договірних положень з метою запровадження окремого механізму моніторингу і оцінювання за їх дотриманням²³². Якщо договірна держава ігноруватиме цю вимогу, то до неї можуть бути застосовані контрзаходи з

²³¹ Серебрянський Д. Протидія уникненню оподаткування в Європейському Союзі: QVO VADIS? / Д. Серебрянський, П. Селезень // Інтернет-портал – ГО „Інститут податкових реформ” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ngoiipr.ua>

²³² Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation, COM/2016/024 final, 28 January 2016 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>

боку держав-членів ЄС (наразі узгоджується механізм формування списку „чорних” юрисдикцій на рівні ЄС²³³).

У контексті реалізації Плану дій BEPS ряд держав усе більшого значення надає податковим доктринам. До них належить і Аргентина, у якій до законодавства не було імplementовано ніяких новацій, пов'язаних із результатами роботи ОЕСР, спрямованої на протидію уникненню та ухиленню від оподаткування. Фахівці податкових органів Аргентини все частіше оскаржують угоди і структури, основним призначення яких є отримання податкових переваг, на основі доктрини „превалювання змісту над формою”. Цей принцип закріплений у Законі Аргентини „Про податкові процедури” (*Tax Procedures Act*). При цьому податкові органи Аргентини застосовують його для оподаткування, що найкраще відображає фактичні наміри платників податків²³⁴.

Проте більшість країн схильні до спільної та уніфікованої роботи щодо протидії агресивній практиці податкового планування. До документів, які містять основні міжнародні стандарти та уніфіковані пропозиції щодо протидії АПП, можна віднести такі:

- 1) Модельну конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування та коментарі до неї;
- 2) Загальні правила боротьби з ухиленням від податків (GAAR);
- 3) Настанову ОЕСР про трансфертне ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів;
- 4) План дій BEPS, в т.ч. реалізації багатостороннього інструменту MLI;
- 5) Міжнародну конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (*The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*);
- 6) Рекомендації комісії ЄС щодо АПП.

Визначені у цих документах рекомендації охоплюють більшість напрямів протидії АПП, водночас процес напрацювання стандартів та методичних рекомендацій з організації діяльності проти уникнення оподаткування не є завершеним, а це означає появу нових та зміну існуючих документів.

Країни ОЕСР зацікавлені у поширенні та підвищенні ефективності стандартів оподаткування та практики протидії АПП. Це, безумовно, звужує можливості мінімізації податків міжнародної торгівлі, основна частина від

²³³ Anti-tax evasion measures approved by EU finance ministers [Electronic resource] // Guardian. – Mode of access : <http://www.theguardian.com/world/2016/apr/23/tax-avoidance-eu-finance-ministers-approve-measures-netherlands>

²³⁴ Argentina – Response To BEPS [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.mondaq.com/Argentina/x/516452/withholding+tax/Argentina+response+to+BEPS>

доходів якої генерується в ТНК. Значну роль у цьому відіграє міжнародно-правове співробітництво саме з питань протидії АПП. Таке співробітництво, як показує досвід ОЕСР, активно розвивається і поглиблюється. На сьогодні порядок денний міжнародно-правового співробітництва, визначений у Плані дій BEPS, може бути реалізований за рахунок:

- узгодженості на міжнародному рівні щодо оподаткування корпоративних доходів за принципом бізнес-присутності;
- удосконалення механізмів обміну інформацією;
- забезпечення прозорості бізнесу та звітності;
- відтворення наслідків та переваг міжнародних стандартів;
- реалізації багатостороннього інструмента (MLI) для оперативного реагування.

Як показує міжнародний досвід боротьби з АПП, усім країнам необхідно об'єднувати зусилля для того, щоб вибудувати дієві механізми протидії такій недобросовісній практиці. Тому паралельно з розвитком схем розмивання податкової бази формується і система міжнародних договорів, ведеться співробітництво між національними фіскальними органами та взаємний обмін інформацією.

Принциповим моментом ефективного міжнародного співробітництва є застосування уніфікованої термінології, підходів до визначення об'єктів оподаткування, стандартів адміністрування та протидії АПП, обміну інформацією.

Міжнародний обмін інформацією є одним з основних інструментів протидії АПП. Юрисдикції, які не мають механізмів обміну податковою інформацією, визнаються такими, що не відповідають „міжнародним стандартам транспарентності” та вносяться в чорний список ОЕСР.

Використовується цілий ряд міжнародних договорів, конвенцій, які сприяють налагодженню обміну податковою інформацією. До них можна віднести Модельну конвенцію ОЕСР „Про уникнення подвійного оподаткування з податків на доходи і капітал” (*Model convention with respect to taxes on income and capital*) та Угоду „Про обмін інформацією в податковій сфері” (*Tax Information Exchange Agreements – „TIEA”*), Міжнародну конвенцію „Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах”²³⁵ (далі – Конвенція), двосторонні угоди про обмін інформацією та міждержавні конвенції про уникнення подвійного оподаткування.

²³⁵ Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Конвенція [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325

ОЕСР у 2012 році взяла на себе обов'язок із розроблення глобального і всеохоплюючого плану заходів, оснований на вичерпному аналізі виявлених проблемних сфер з метою надання конкретних рішень для формування міжнародних стандартів у сучасній економічній ситуації у світовому масштабі. Як зазначено у звіті, „...для цього буде потрібне креативне і нетрадиційне мислення, а також цілеспрямованість і прагматизм для подолання перепон реалізації, таких як чинні податкові угоди”²³⁶. На сьогодні опубліковано звіти щодо всіх кроків Плану дій BEPS, серед яких у 12²³⁷ ідеться про обмін інформацією та у 13 – документацію щодо обміну податковою інформацією про трансфертне ціноутворення „country-by-country”. Так, у звіті 12-го кроку зазначено, що Конвенція містить визначення всіх способів²³⁸, міждержавного обміну інформацією.

Про необхідність в обов'язковому запровадженні спонтанного обміну інформацією між довірливими сторонами Конвенції щодо так званих „specific ruling” з міжнародними корпораціями зазначалося ще у звіті до 5 кроку Плану дій ОЕСР²³⁹. Україною наразі підписано такі двосторонні договори щодо обміну інформацією з Нідерландами²⁴⁰ та Бельгією²⁴¹. Такий обмін інформацією дозволяє виявляти розмивання податкової бази та перенесення доходів тих компаній, які раніше не потрапляли в поле зору фіскальних органів, при цьому рішення про надання інформації, а також обсяг такою інформації ухвалюється фіскальним органом держави, що володіє такою інформацією. Так, відповідно до Конвенції будь-яка сторона без попереднього прохання надає відому їй інформацію іншій стороні в таких випадках²⁴²:

– перша сторона має підстави припускати, що на території іншої сторони (держави) може мати місце факт уникнення сплати податків резидентом першої сторони;

²³⁶ Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version) [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing, 2013. – P. 12. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru>

²³⁷ Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – OECD Publishing, Paris 2015. – 102 p. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

²³⁸ Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – OECD Publishing, Paris 2015. – P. 80. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

²³⁹ Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, ACTION 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing 2015 – P. 69. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>

²⁴⁰ Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України, Генеральним директором податкової та митної адміністрації Нідерландів та Генеральним директором податкової і митної політики та законодавства Нідерландів про спонтанний обмін інформацією [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/528_010

²⁴¹ Державна підтримка експорту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrexport.gov.ua/ukr/ugodi_z_ukrain/?country=net.

²⁴² Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Конвенція [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325

– платник податку отримує знижку чи звільнення від сплати податку на території першої сторони, що може призвести до збільшення суми податку чи до оподаткування на території іншої сторони;

– фінансово-господарські операції між платником податку однієї сторони та платником податку іншої сторони здійснюються через одну чи більше країн таким чином, що це може призвести до зменшення суми податку на території однієї чи іншої сторони або на території обох сторін;

– сторона має підстави припускати, що сума податку може бути зменшена внаслідок здійснення фіктивних переказів доходу в межах об'єднань підприємств;

– інформація, надана першій стороні іншою стороною, дозволила першій стороні отримати інформацію, яка може бути корисною для визначення суми податку на території іншої сторони.

Порядок обміну інформацією встановлений Форумом з протидії шкідливій податковій практиці (Forum on Harmful Tax Practices) у контексті роботи за напрямом 5 Плану дій BEPS і полягає у двоетапному процесі. На першому етапі буде здійснюватися постійний моніторинг використання преференційних податкових режимів та відповідна інформація надаватиметься іншим податковим органам згідно з законодавством; на другому етапі приймаючий податковий орган може запитати додаткову інформацію, якщо ця інформація буде важливою при визначенні податкових зобов'язань їх платника податків.

Такий автоматичний обмін інформацією передбачає регулярне та систематичне надання фінансової інформації щодо доходів/активів компаній-нерезидентів країнам, де вони є резидентами. При цьому передбачається безумовний доступ до інформації про рахунки та фінансові інструменти резидентів та контрольованих ними компаній за кордоном. Автоматичний обмін інформацією стає нормою, адже вже 96 юрисдикцій прагнуть до його реалізації протягом найближчих кількох років ²⁴³.

Протягом багатьох років країни світу були задіяні в автоматичному обміні інформацією. ОЕСР активно сприяє здійсненню автоматичного обміну шляхом створення нормативно-правової бази, розроблення технічних стандартів, забезпечуючи керівництво і навчання та прагнучи поліпшити автоматичний обмін на практичному рівні як ефективний інструмент для боротьби з АПП.

²⁴³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015 [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing 2015. – P. 4. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>

У 2010 році США ²⁴⁴ ввело правила FATCA (Закон США про оподаткування іноземних рахунків), вимагаючи від неамериканських фінансових установ повідомляти інформацію про американських власників рахунків у податкові органи США. Багато країн вирішили реалізувати FATCA на міжурядовому рівні для збору та обміну інформацією відповідно до FATCA на основі Міжурядових угод (IGA). Більшість держав також проявила інтерес до залучення інвестицій, зроблених для реалізації IGA, і використала їх, щоб отримати автоматичний обмін інформацією з іншими юрисдикціями, які вводять аналогічні правила.

Згідно з п. 2 ст. 2 типової IGA сторона повинна отримати і передати США таку інформацію:

– ім'я (назву), адресу та американський ідентифікаційний номер кожної особи, яка є власником рахунку, а також неамериканської організації після процедур перевірки якої виявлено, що одна або декілька контролюючих осіб є американськими особами;

– номер рахунку (або іншого функціонального еквівалента у разі відсутності рахунку);

– назва та ідентифікаційний номер підзвітної організації (партнера по FATCA);

– сальдо або сума рахунку (включаючи у разі договору страхування повернення суми або договору про ануїтет, суму, що повертається або викупну вартість) на кінець відповідного календарного року або іншого звітного періоду, якщо рахунок був закритий протягом року – на момент який передував його закриттю.

При підтримці G20 і G8 та в тісній співпраці з Глобальним форумом, ЄС та іншими зацікавленими сторонами ОЕСР, розробила стандарт для автоматичного обміну фінансовою інформацією про рахунки (далі – Стандарт)

– стандартизовану автоматичну модель обміну, яка побудована на моделі IGA, щоб максимізувати ефективність і знизити витрати для урядів і фінансових установ на протидію агресивному податковому плануванню. Той факт, що стандарт оснований на широко використовуваних правилах FATCA і на чинних стандартах FATF має значно скоротити витрати на його реалізацію.

Потрібно зазначити, що 7 лютого 2017 р. між Україною та США було підписано Міжурядову угоду на виконання положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) та з метою сприяння прозорості у сфері податкових питань між двома країнами. FATCA дасть змогу українським банкам надавати інформацію Податковій Службі США щодо

²⁴⁴ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA>

фінансових рахунків американських громадян. У 2010 році у США набув чинності Закон «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» з метою подолання офшорного ухилення від сплати податків шляхом заохочення прозорості та отримання інформації щодо рахунків американських платників податків у інших країнах.

Водночас Стандарт автоматичного обміну інформацією має ряд якісних відмінностей від FATCA. Так, він складається з повністю зворотної автоматичної системи обміну, з якої американські особливості були вилучені. Наприклад, вона базується на резиденції та, на відміну від FATCA, не стосується громадянства. Умови, концепції та підходи були стандартизовані, що дозволило країнам використовувати систему без необхідності вести переговори щодо окремих додатків. На відміну від FATCA, Стандарт не передбачає граничних рівнів для попередніх індивідуальних облікових записів, але містить тестування адреси проживання на основі Директиви ЄС щодо заощаджень. Вона також передбачає спрощений пошук знаків для таких облікових записів. Нарешті, у нього є спеціальні правила, що стосуються певних інвестиційних компаній, якщо вони розміщуються в юрисдикціях, які не беруть участі в автоматичному обміні за стандартом ²⁴⁵.

Для того, щоб обмежити можливості для платників податків щодо перенесення активів або інвестування в продукти, які не охоплюються Стандартом, режим звітності вимагає розширення за трьома напрямками:

- обсяг фінансової інформації: всеосяжне покриття режимом звітності різних видів інвестиційного доходу, включаючи проценти, дивіденди та аналогічні види доходів;
- визначення власників рахунків, за якими потрібно звітувати: комплексний режим звітності вимагає звітності не тільки щодо окремих осіб, а також обмеження можливості для платників податків, щоб обійти звітність за допомогою підставних юридичних осіб або домовленостей;
- визначення фінансових інститутів, зобов'язаних надавати інформацію: комплексний режим звітності охоплює не тільки банки, а й інші фінансові інститути, такі як брокери, страхові компанії та ін.

Глибина та якість опрацювання податковими органами інформації щодо діяльності платників податків на сьогодні є головною передумовою ефективного адміністрування податків та протидії АПП. Реалізуючи політику запровадження

²⁴⁵ Automatic Exchange of Financial Account Information background information brief Updated: January 2016 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>

тих чи інших механізмів протидії АПП, уряди розвинених країн одночасно здійснюють заходи щодо забезпечення податкових відомств необхідною інформацією.

Так, наприклад, документація з трансфертного ціноутворення традиційно є базою для контролю за ним. При цьому існує документація, яка подається платниками податків до фіскальних органів, та інформація, якою обмінюються країни. Звітування за країнами (country-by-country reporting) виступає основним елементом BEPS та забезпечує податкові органи необхідною інформацією для перевірок та визначення ризиків (містить опис глобальних бізнес-операцій, доходів, прибутків, податків, а також інформацію з управління та організаційних питань). Це звітування застосовується до ТНК з доходом понад 750 млн євро і спрямоване на виявлення ризиків трансфертного ціноутворення, хоча потрібно зауважити про дещо повільну участь держав у підписанні рамкових домовленостей: станом на 30 червня 2016 р. лише 44 держави підписали цей документ. Також ці правила були нещодавно імплементовані в законодавство США ²⁴⁶.

Незважаючи на те, що у цих звітах буде міститися узагальнена інформація про діяльність ТНК, вона буде дуже цінною для податкових органів. Варто підкреслити, що списки кодів держав та валют зазначені відповідно до міжнародних стандартів ISO (наприклад, список „ResCountryCode” базується на стандарті ISO 3166-1). Таким чином, структура документації тепер є трирівневою і складається зі звіту по країнах, Master file та локальної звітності (визначеної національним законодавством держави). Підготовка цих звітів повинна відбуватися у державі, резидентом якої є юридична особа. Перший обмін звітами заплановано на 2018 рік, що міститиме дані про показники діяльності у 2016 році.

Щодо питань упровадження та розвитку протидійних механізмів АПП, то Україна не може залишатися осторонь таких процесів, навіть незважаючи на те, що вона не є членом ОЕСР та G20. На сьогодні в Україні активізувалися процеси розроблення та прийняття законопроектів щодо протидії основній практиці АПП, проте остаточна ефективність таких нововведень залежатиме від їх якісної підготовки, а також від розвитку і ефективності функціонування комплексу заходів, у т. ч. щодо моніторингу ризиків АПП та реагування на них. Основні механізми і напрями протидії АПП, визначені у Плані дій BEPS, втілюються в директивах і рекомендаціях ЄС та інших міжнародних документах (табл. 3.11).

²⁴⁶ Bermuda: The OECD Base Erosion And Profit Shifting (BEPS) Project, Multinational Enterprises And CbC Reporting [Electronic resource]. Mode of access : http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=518510&email_access=on

Стандартизація основних механізмів протидії АПП у міжнародних документах

| Механізми протидії АПП | Міжнародні документи, що містять стандарти/рекомендації |
|--|---|
| 1 | 2 |
| Регулювання трансфертного ціноутворення | Настанови ОЕСР з трансферного ціноутворення для транс- національних корпорацій і податкових органів; Директива та рекомендації ЄС ²⁴⁷ , План дій BEPS (напрями 8–10 ²⁴⁸) |
| Обмеження тонкої капіталізації | Директива ЄС ²⁴⁹ та резолюція ²⁵⁰ , План дій BEPS (напряма 4 ²⁵¹) |
| Правила для контрольованих іноземних компаній | Директива ЄС ²⁵² та резолюція ²⁵³ , План дій BEPS (напряма 3 ²⁵⁴) |
| Упровадження норм з протидії шкідливим практикам оподаткування | Рекомендації ЄС ^{255, 256} , План дій BEPS (напряма 5 ²⁵⁷) |

²⁴⁷ Joint Transfer Pricing Forum [Electronic resource]. Mode of access : http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en

²⁴⁸ Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 – 10 – 2015 Final Reports [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

²⁴⁹ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

²⁵⁰ Council Resolution of 8 June 2010 on coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalisation rules within the European Union 2010/C 156/01 [Electronic resource]. – Mode of access : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616(01))

²⁵¹ Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>

²⁵² Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

²⁵³ Council Resolution of 8 June 2010 on coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalisation rules within the European Union 2010/C 156/01 [Electronic resource]. – Mode of access : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616(01))

²⁵⁴ Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>

²⁵⁵ EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. – Mode of access : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf

²⁵⁶ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation, COM/2016/024 final, 28 January 2016 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>

²⁵⁷ Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>

| 1 | 2 |
|---|--|
| Упровадження норм з запобігання зловживанням із податковими конвенціями | Директива ²⁵⁸ та рекомендації ЄС, План дій BEPS (напряв 6 ²⁵⁹), Модельна конвенція ОЕСР |
| Упровадження норм із нейтралізації гібридів | Директиви ^{260,261,262} та рекомендації ЄС, План дій BEPS (напряв 2 ²⁶³) |
| Упровадження норм з запобігання штучному ухиленню від постійного представництва | Модельна конвенція ОЕСР з рекомендаціями, План дій BEPS (напряв 7 ²⁶⁴) |
| Визнання іноземних компаній резидентами України | Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напряв 7 ²⁶⁵) |
| Упровадження норм з цифрової економіки | Директива та рекомендації ЄС, План дій BEPS ²⁶⁶ |
| Упровадження норм з вихідного оподаткування | Директива та рекомендації ЄС, План дій BEPS ²⁶⁷ |

Міжнародний досвід свідчить про наявність значно більшої кількості проблем АПП – оподаткування електронної комерції, визначення статусу постійного представництва, нейтралізації дії гібридних механізмів, протидії шкідливим податковим режимам, попередження неналежного використання довірливих норм тощо. По суті, вони є або допоміжними механізмами протидії АПП або складовими інших протидійних механізмів (табл. 3.12).

²⁵⁸ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

²⁵⁹ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>

²⁶⁰ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

²⁶¹ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0096>

²⁶² Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States [Electronic resource]. – Mode of access : http://hb.betterregulation.com/external/Council%20Directive%202014_86_EU.pdf

²⁶³ Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>

²⁶⁴ Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

²⁶⁵ Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

²⁶⁶ Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

²⁶⁷ Там само

**Напрями вирішення проблем розвитку бази оподаткування та
зниження прибутку у глобальній економіці**

| Характер проблеми | Механізми протидії АПП | | | | Сутність вирішення |
|--|---|---------------------|-------------|--|---|
| | Регулювання трансфертного ціноутворення | Тонка капіталізація | Правила КІК | Протидія зловживанню податковими нормами | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| <i>Оподаткування електронної комерції</i> | + | | + | + | Уточнення статусу постійного представництва, урегулювання оподаткування нематеріальних активів при трансфертному ціноутворенні, уточнення правил КІК |
| <i>Нейтралізація гібридів</i> | | + | + | + | Перегляд Модельної конвенції ОЕСР, Формування рекомендацій для національного законодавства, розширення правил КІК та тонкої капіталізації, усунення колізій у міжнародних угодах |
| <i>Запобігання неналежному використанню договірних норм</i> | | + | | + | Розробити положення Модельної податкової конвенції ОЕСР та Рекомендації щодо необґрунтованого надання податкових пільг, використання гібридних інструментів та міжнародних договорів для подвійного неоподаткування |
| <i>Протидія несприятливій податковій практиці з урахуванням прозорості та змістовності</i> | + | + | + | + | Встановлення уніфікованих рекомендацій з пільгових режимів Оподаткування на рівні забезпечення прозорості діяльності контрольних органів у застосуванні прийнятих законів і норм |
| <i>Запобігання штучному ухиленню від статусу постійного представництва</i> | | | + | + | Розроблення рекомендацій для внесення змін у визначеннях постійного представництва |

Таким чином, протидія міжнародним схемам АПП здійснюється в межах функціонування кількох основних протидійних механізмів, водночас їх ефективність може бути забезпечена виключно в межах міжнародного співробітництва та обміну інформацією, при вжитті всебічних системних заходів протидії, у т. ч. скерованих на оперативне виявлення ризиків АПП та впливу на них.

З урахуванням міжнародної практики визначено шість індикаторів BEPS, що вказують на агресивну модель поведінки податкового планування. Згадані індикатори BEPS об'єднані у п'ять груп ²⁶⁸: відсутність зв'язку між фінансовою

²⁶⁸ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

та дійсною економічною діяльністю; відмінності у нормах прибутку в межах групи глобальних ТНК; відмінності в ефективних ставках оподаткування між ТНК та „порівнюваними” компаніями, які не є ТНК; вимивання бази оподаткування з використанням нематеріальних активів та через процентні платежі.

Водночас з цього питання національні податкові відомства вимушені спиратися на власні сили щодо розвитку систем моніторингу АПП, що зумовлено особливістю національних податкових систем, рівнем розвитку контролюючих органів, змісту й доступністю статистичної та звітної фінансової інформації, галузевою специфікою країн та їх найбільших платників податків.

Незважаючи на останнє, розбудова та розвиток механізмів протидії АПП в Україні за власної специфічної складової повинні слідувати загальносвітовим тенденціям та міжнародним стандартам, у тісній співпраці з міжнародними інституціями та країнами-партнерами, що забезпечить синергетичний ефект від функціонування таких механізмів. При цьому може мати місце випереджальна стандартизація для профілактики недопущення окремих напрямів АПП, ризик виникнення яких зростатиме у міру унеможливлення актуальних для України способів АПП.

РОЗДІЛ 4

РОЗВИТОК МЕХАНІЗМІВ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ

4.1. Концептуалізація підходів до впровадження механізмів протидії агресивному податковому плануванню

Проблема поширення практики АПП, яка часто набуває нових форм після унеможливлення (обмеження) використання старих схем, є одним із найбільших викликів під час формування податкової політики на рівні як національних урядів, так і міждержавних утворень.

Зауважимо, що у постсоціалістичних країнах проблема поширення АПП часто постає гостріше, ніж в економічно розвинених державах. Україна щодо цього не є винятком, а швидше, навпаки, демонструє „важку стадію ураження інфекцією”. Наведемо окремі дані. Питома вага прямих іноземних інвестицій, які надходять до нашої держави з низькоподаткових юрисдикцій (згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України № 977-р від 18.09.2015), становить 36,3 % (19,5 млрд дол.), а вихідних ПШ – 86,2 % (8,1 млрд дол.). Кіпр є найбільшим інвестором і кредитором вітчизняних підприємств із часткою: у загальній заборгованості за негарантованими довгостроковими кредитами перед нерезидентами – 50 %; за залученими ПШ – 30 %; за наданими ПШ – 74 відсотки²⁶⁹.

Надзвичайно актуальними як з теоретичного погляду, так із суттєвої практичної значущості є пошук ефективних механізмів протидії мінімізації податкових зобов'язань, у тому числі і таких, що мають характер АПП. Агресивна практика податкового планування стала викликом для багатьох країн світу, який неможливо вирішити в окремо взятій країні без налагодження ефективної системи взаємодії між країнами та наддержавними інституціями, спільної методології трактування податкових норм, скоординованого залучення механізмів протидії АПП.

Глобалізована економіка, сучасний рівень розвитку ІТ-технологій, доступність офшорних інструментів, відмінність національних податкових систем лише загострюють проблематику недобросовісної податкової поведінки

²⁶⁹ Концепція впровадження основних рекомендацій BEPS в Україні (6 травня 2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eimg.pravda.com>.

середнього та великого бізнесу в міжнародній фінансово-економічній діяльності.

Боротьбу з уникненням оподаткування визначено як один із пріоритетів формування і реалізації податкової політики нашої держави. На виконання стратегічних цілей управління державними фінансами Міністерства фінансів України розпочато заходи, спрямовані на запобігання розмиванню податкової бази і виведення прибутку з-під оподаткування, відповідно до рекомендацій ОЕСР. Із 1 січня 2017 року Україна приєдналася до програми розширеного співробітництва в межах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та зобов'язалася імплементувати мінімальний стандарт, який охоплює 4 з 15 кроків Плану дій BEPS:

- шкідливу податкову практику або шкідливі пільгові режими – напрям 5 Плану дій BEPS;

- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом внесення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою – напрям 6 Плану дій BEPS;

- удосконалення чинних національних правових норм щодо документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією – напрям 13 Плану дій BEPS;

- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів – напрям 14 Плану дій BEPS.

Водночас виконання лише базового пакета допомогає розв'язувати проблему АПП на рівні країн ОЕСР і не вирішує її всередині України. Так, поза увагою залишаються такі важливі напрями, як оподаткування КІК, моніторинг стану АПП на рівні країни, розкриття інформації про схеми АПП та ін. Тому існує потреба у розробленні та впровадженні дорожньої карти імплементатії повного пакета BEPS, а не лише окремих його частин.

Загальні передумови ефективної протидії АПП в Україні зводяться до такого:

- визначення протидії АПП як особливого напрямку податкової політики зі створенням відповідного нормативного та інфраструктурного забезпечення;

- урахування міжнародного досвіду та координація дій з протидії АПП з наддержавними інституціями (ОЕСР, ООН, ЄС);

- забезпечення керованості ризиками у сфері АПП.

На основі досвіду провідних країн світу та аналізу вітчизняної практики, було виокремлено основні підходи (техніки) до здійснення АПП (див. рис. 4.1), а механізмами протидії визначено заходи, що спрямовані на

мінімізацію негативних наслідків від реалізації таких негативних практик. Аналіз податкових норм надав змогу констатувати, що у вітчизняному законодавстві серед протидійних механізмів найбільш повно представлений контроль за трансфертним ціноутворенням, інші механізми потребують впровадження або істотного оновлення²⁷⁰.



Рис.4.1 Основні техніки здійснення агресивного податкового планування та механізми протидії

Джерело : Брехов С. С. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун // Ефективна економіка. – 2016. – № 11. – Режим доступу до журналу: www.economy.nayka.com.ua.

Аналізуючи інструментарій здійснення міжнародного уникнення оподаткування, можна визначити загальну схожість з внутрішньо національною агресивною податковою практикою. Так, своєрідними офшорами можна вважати спрощену систему оподаткування, вільні економічні зони та пільгові режими оподаткування. Внутрішні схеми АПП будуються так само за допомогою контрольованих та афілійованих компаній, внутрішнього кредитування, переміщення точки виникнення прибутку у зони більш комфортного оподаткування.

Але недоліком реалізації внутрішньодержавних схем АПП, порівняно з міжнародними, з погляду економічних суб'єктів, є вища потенційна спроможність вітчизняних компетентних органів всебічно та якісно проводити перевірки афілійованих структур та вживати скоординованих

²⁷⁰ Брехов С. С. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун // Ефективна економіка. – 2016. – № 11. – Режим доступу до журналу: www.economy.nayka.com.ua.

заходів з припинення функціонування таких схем. Наведена обставина часто у сукупності з іншими факторами спонукає окремі ТНК та великі компанії віддавати перевагу міжнародному АПП.

Практика АПП на національному рівні залишається актуальною та поширеною для середнього та великого бізнесу в Україні. Але вітчизняні фіскальні органи зорієнтовані на виявлення фактів ухилення від сплати податків, яке в Україні ґрунтується на здійсненні удаваних правочинів та використанні транзитних підприємств і підприємств з ознаками фіктивності, а питання викриття та протидії схемам АПП є другорядним.

Підрунтя для застосування в Україні схем АПП є дуже сприятливим. Це, по-перше, зумовлено значним переліком організаційно-правових конструкцій та форм, яким в Україні надаються пільгові та більш комфортні умови оподаткування. По-друге – зберігається велика кількість недосконалих та суперечливих законодавчих норм, залишаються прогалини у здійсненні нагляду та контролю за діяльністю пільгових суб'єктів. По-третє – відсутня достатня судова практика доведення фактів АПП.

Головною ознакою того, що має місце АПП, є певна штучність предмета угоди. Вищим рівнем АПП є організація економічних зв'язків у структурі холдингу (чи сукупності афілійованих осіб) таким чином, щоб основна точка прибутку формувалася на пільгових підприємствах, а функції управління активами, бюджетні відшкодування – на материнських та фінансово-розподільних підприємствах. Такі випадки досить поширені в Україні, при цьому держава має не лише втрати у вигляді недонадходжень сум податків, а й відшкодовує мільярдні суми ПДВ.

Інколи внутрішньодержавні „офшорні” інструменти дають настільки великий простір до „зловживання законодавством”, що вони виходять за межі схем АПП окремо взятого платника (афілійованої групи) та починають обслуговувати тіншову економіку, задовольняти попит на обслуговування схем ухилення від оподаткування. Із формального погляду це може виглядати як схеми АПП, але основна відмінність від них полягає в „удаваному характері” такої діяльності. В окремо взятому випадку такі схеми можуть бути виявлені та вжито заходів щодо встановлення контрагентів та кінцевих „вигодонабувачів”, але загальна ефективність такої протидії є незначною, оскільки далеко не всі схеми викриваються, а з тих, що були виявлені, не всі втрати бюджету вдається компенсувати.

Таким чином, загальний характер роботи щодо протидії мінімізації податків, включаючи напрям протидії АПП, спрямований на подолання наслідків (як правило, це вершина айсберга), а не на усунення причин, що

призводять до такого стану. Лише в тих випадках, коли використання платниками податків дозволених інструментів мінімізації податків переходить умовну критичну межу, урядом здійснюються спроби корекції відповідних законодавчих норм. Одночасно з цим має місце суспільний резонанс та спротив або лобістський вплив на такі нововведення, унаслідок яких коригування правил не проводяться, відкладаються або мають компромісну форму, що не ліквідує інструмент мінімізації повною мірою.

Відповідно, необхідною передумовою ефективного адміністрування податкових платежів в Україні є не лише здатність до виявлення наявних схем ухилення від сплати податків та АПП, а й мінімізації самих ризиків здійснення АПП на всіх етапах податкового контролю – попереднього (законодавчий), поточного та наступного.

Головну роль у виявленні та доказуванні схем АПП у розвинених країнах відіграють податкові доктрини, які формувалися протягом тривалого часу і завдяки яким можна відрізнити схеми АПП від звичайних схем діяльності, що можуть містити дозволені елементи оптимізації оподаткування. Частина податкових доктрин прямо визначена в їх законодавстві чи має відповідну судову практику. Питання податкових доктрин є дуже важливим і досліджуваним. Варто виділити розробки таких зарубіжних і вітчизняних вчених, як Ст. Рігзбі ²⁷¹, Дж. Банкман ²⁷², Дж. Лі ²⁷³, Дж. Ох ²⁷⁴, П. Канеллос ²⁷⁵, Г. М. Білецька ²⁷⁶, М. О. Матухно ²⁷⁷. Існує ряд підходів до класифікацій податкових доктрин. Серед основних податкових доктрин і принципів можна виділити такі: „ділової мети” (*business purpose*), „превалювання змісту над формою” (*equity above the form*), угода по кроках (*step transactions*), „одної руки” (або „фактичний власник”), „економічної сутності угоди”, „фактичного місця діяльності”, „співвідношення податкових пільг та інвестицій”. Серед менш

²⁷¹ Rigsby Stephen. The Business Purpose Doctrine in Corporate Divisions [Electronic resource] / Rigsby S. – Mode of access : <http://ideaexchange.uakron.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2057&context=akronlawreview>

²⁷² Bankman Joseph. The Economic Substance Doctrine [Electronic resource] / Bankman J. – Mode of access : <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/scal74&div=11&id=&page=>

²⁷³ Li Jinyan. The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective [Electronic resource] / Li J. – Mode of access : https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf

²⁷⁴ Oh Jeffrey. Substance over form: taxpayer guidance under the "predominant character" analysis and PPL Corp. v. Commissioner [Electronic resource] / Oh J. Mode of access : <http://go.galegroup.com.vlib.interchange.at/ps/i.do?id=GALE%7CA417569869&v=2.1&u=wash89460&it=r&p=AON E&sid=AONE&inPS=true&linkSource=interlink>

²⁷⁵ Peter C. Tax Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters [Electronic resource] / C. Peter, A. Canellos. – Mode of access : <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/smulr54&div=12&id=&page=>

²⁷⁶ Білецька Г. М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції / Г. М. Білецька // Фінансове право. – 2013. – № 2 (24). – С. 4–6.

²⁷⁷ Матухно М. О. Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vestnikdnu.com.ua/archive/201374/184-192.htm>

поширених – доктрини об'єктивних елементів, принцип керування діяльністю тощо.

При цьому потрібно підкреслити, що найчастіше податкові доктрини використовуються у сукупності, а не поодиноці. Це забезпечує їх гнучкість і гарантує комплексний підхід. На відміну від зарубіжного досвіду, де часто має місце прецедентне право і податкові доктрини часто кодифікуються в законах, вітчизняне законодавство не є прецедентним, а самі доктрини лише опосередковано і частково представлені в різних законодавчих актах (табл. 4.1).

Першим, і поки що єдиним, принципом, що визначений у вітчизняному податковому законодавстві, є принцип „витагнутої руки”, за допомогою якого регулюється трансфертне ціноутворення згідно з рекомендаціями ОЕСР. Водночас цей принцип не поширюється за межі контрольованих операцій та не може застосовуватися до господарських операцій між резидентами на території України.

Деякі доктрини та принципи лише за їх контекстом можна визначити в деяких кодексах України. Таке завуальоване та неповне подання податкових доктрин негативно позначається на податковій поведінці платників податків. Крім того, у разі ініціювання податкових претензій з боку ДФС, на основі наявної законодавчої бази, певним чином порушуються права платників податків щодо об'єктивного та неупередженого ставлення з боку контролюючого органу.

Кодифіковане означення податкових доктрин у поєднанні з дією механізмів протидії АПП, як засвідчує зарубіжний досвід, є потужним фактором добровільної відмови значної кількості платників податків від агресивної податкової практики. У їх основі має лежати принцип недопущення зловживання нормами податкового законодавства, що одночасно має врівноважувати невід'ємне право платників податків на реалізацію своїх законних прав.

Також щодо питання кодифікації доктрин необхідно виходити з такого поняття міжнародного права, як „принцип передбачуваності” (*foresight principle*), сутність якого полягає у тому, що та чи інша норма не може вважатися законом, коли вона не сформульована з достатньою чіткістю, щоб особа могла регулювати

Таблиця 4.1

Основні податкові доктрини/принципи у законодавстві України

278 279

| Назва доктрини/принципу | Сутність доктрини/принципу | Посилання в нормативно-правових актах або зв'язок із ними |
|--|---|--|
| Ділова мета | Аналіз будь-якої господарської операції на предмет наявності економічного ефекту | ПКУ (підп. 14.1.36, підп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14), ЦКУ (ст. 234), лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання” |
| Реальність господарської операції | Аналіз будь-якої операції на предмет зміни майнового становища підприємства у зв'язку з рухом активів | ПКУ (ст. 44), ЦКУ (ст. 234), лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання” |
| Превалювання змісту над формою | Аналіз будь-яких операцій на предмет наявності економічних наслідків за результатами здійснення господарських операцій незалежно від їх відповідного оформлення | ЦКУ (ст. 235), лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання” |
| Доктрина Принцип витягнутої руки | Ціни на угоди між взаємозалежними особами повинні відображати умови, які мали б місце між незалежними підприємствами | ПКУ (ст. 39, для контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення) |
| Угода по кроках (step transactions) | Визначення податкових наслідків суб'єкта господарювання за реально вчиненим ним правомочим без урахування проміжних угод, що укладаються ним з метою мінімізації податкових зобов'язань | ПКУ (ст. 39, для контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення), лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання” |
| Фактичного власника (кінцевого бенефіціара) (або доктрина „одна рука” ²⁷⁸) | Аналізується питання щодо того, чи здійснив власник купівлю активу за найбільш вигідних з можливих умов | Лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання” |
| Фактичне місце діяльності | Дослідження правомірності використання податкових прав і переваг | |
| Співвідношення податкових пільг та інвестицій | Суми отриманих пільг мають бути спільномірними з внесеними інвестиціями | |

²⁷⁸ Білецька Г. М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції / Г. М. Білецька // *Фінансове право*. – 2013. – № 2 (24). – С. 4–6.

²⁷⁹ Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання : лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://online.dtki.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9608-2014.epub/navPoint-19>

власну поведінку та мати можливість передбачити наслідки, до яких може призвести певна дія. Таким чином, фіксація податкових доктрин у таких законодавчих актах, як Податковий, Господарський та Цивільний кодекси України, виконуватиме профілактичну роль проти уникнення оподаткування, поширить практику їх застосування фіскальними органами, зміцнить доказову базу у вирішенні податкових конфліктів.

Упровадження комплексу заходів і механізмів протидії АПП в Україні з одного боку, є надзвичайно актуальним, а з іншого – потребує покрокового та окремого впровадження залежно від їх пріоритетного та прагматичного значення для країни в сьогodнішніх умовах соціально-економічного розвитку. Залежно від функціонального наповнення механізми протидії АПП можна поділяти на інституційно-встановлювальні

Таблиця 4.2

Основні етапи розвитку діяльності з протидії АПП для України

| Етап | Завдання |
|--|---|
| 1 | 2 |
| 1. Інституційне становлення | 1.1. Визначення і впровадження пріоритетних механізмів протидії АПП. 1.2. Усунення суперечностей вітчизняної термінології у сфері АПП з міжнародним трактуванням 1.3. Кодифікація податкових доктрин |
| 2. Інфраструктурне забезпечення | 2.1. Розвиток міжнародної взаємодії та автоматичного обміну інформацією. 2.2. Створення передумов та впровадження Аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії |
| 3. Розвиток та вдосконалення моніторингу за АПП | 3.1. Типологізація схем АПП. 3.2. Створення бази ризиків АПП та їх індикаторів. 3.3. Удосконалення моніторингу за діяльністю платників податків. 3.4. Розвиток процесів і процедур адміністрування та контролю |
| 4. Набуття здатності до самостійного регулювання та розвитку | 4.1. Формування засад та становлення системи управління ризиками АПП. 4.2. Періодичний контроль ефективності діяльності з протидії АПП |

та інфраструктурно-організаційні, логічним наслідком упровадження яких має стати їх удосконалення та об'єднання у відповідну систему з протидії АПП. Відсутність такої системи зробить введення механізмів протидії АПП малоефективним. Таким чином, вирішення вказаних завдань потребує концептуалізації етапного розвитку діяльності протидії АПП (табл. 4.2).

Загалом, як уже було неодноразово підкреслено вище, становлення системи протидії АПП та впровадження у вітчизняну практику відповідних інструментів податкового адміністрування вимагають ретельного розроблення та ухвалення значної кількості законодавчих змін та підзаконних нормативних документів. Водночас у вітчизняному законодавчому полі доречно виокремити інституційні протидійні механізми. Ті механізми, які застосовуються вперше, можуть мати перехідний період 1–3 роки щодо обов'язковості їх виконання платниками податків. Це сприятиме формуванню уявлення платників податків про суперечливий характер схем АПП. Відповідно, за цей час мають бути розроблені та впроваджені інфраструктурні складові системи протидії АПП. Також у разі потреби інституційні механізми також можуть коригуватися та уточнюватися на законодавчому рівні за рахунок внесення відповідних законопроектів.

Послідовна та виважена діяльність з упровадження механізмів протидії АПП у контексті зазначених аспектів, на нашу думку, є одним з основних чинників досягнення ефективності їх функціонування. Ураховуючи природу АПП, яка полягає у постійному пошуку платниками податків нових способів мінімізації податків, діяльність з протидії АПП має набути функції самостійного регулювання та розвитку.

Упровадження механізмів протидії АПП на законодавчому рівні потребує певного часу. Однак лише формальна зміна правил не гарантує мінімізації проблематики АПП. Так, існування протягом трьох років відповідного законодавства з трансфертного ціноутворення поки не призвело до істотного зростання податкових надходжень.

Принципи BEPS лише вказують напрями, за якими країна може протидіяти зловживанням податково-правовими нормами з метою мінімізації податків. Імплементация лише окремих механізмів протидії, що охоплюватимуть не всі напрями АПП у середньостроковій перспективі, буде призводити до переорієнтації платників податків до застосування інших способів мінімізації податків. Тому необхідним є виокремлення інституційних механізмів протидії АПП та забезпечення їх зваженої імплементации (табл. 4.3).

Наведене у табл. 4.3 розмежування механізмів протидії АПП відображає їх основний зміст. Водночас жорстке відокремлення одних механізмів від інших є не зовсім коректним через те, що при їх реалізації можуть проявлятися ознаки інших механізмів.

Етап інституційного становлення вимагає ретельного аналізу пріоритетності та змісту механізмів BEPS, визначення елементів та шляхів їх упровадження у податкове законодавство України. Так, кожний крок Плану дій BEPS має бути зважений з позиції визначених рекомендацій, їх відповідності вітчизняному законодавству, та (у разі необхідності) імплементації тих норм, що враховують інтереси та специфіку національної економіки і можуть бути ефективно реалізовані.

Таблиця 4.3

Змістовне наповнення інституційного етапу імплементації механізмів протидії АПП

| <i>Механізми АПП</i> | <i>Зміст</i> | <i>Відображення у плані БЕПС Напряг/Пріоритет</i> | <i>Примітка</i> | <i>Стан упровадження в Україні</i> |
|---|--|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Правила тонкої капіталізації | Обмеження рівня мінімізації оподаткування шляхом вирахування витрат за процентами та інших фінансових платежів | Напряг 4/високий пріоритет | Розроблення/впровадження ефективних і простих правил протидії вимиванню бази внаслідок сплати надлишкових процентів, включаючи надмірний борг | Потребує удосконалення та впровадження механізмів контролю |
| Регулювання трансфертного ціноутворення | Ризики і капітал | Напряг 9/середній пріоритет | Розроблення/впровадження ефективних і простих правил трансфертного ціноутворення для визначення дохідності діяльності резидента відповідно до фактичних ризиків та капіталу відносно ТНК | Відсутня методична база для контролю |
| | Обмеження необґрунтованих роялті на нематеріальні активи | Напряг 8/середній пріоритет | Протидія вимиванню бази внаслідок застосування надмірних роялті | Відсутня методична база для контролю |

Продовження
таблиці 4.3

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|---------------------------------|---|--------------------------------------|
| | Інші операції з високою часткою ризику | Напрямок 10/високий пріоритет | Розроблення/упровадження ефективних і простих правил трансфертного ціноутворення для протидії надмірним платежам ТНК у країнах розташування своїх філій за управлінські та консультаційні послуги тощо. | Відсутня методична база для контролю |
| Контроль за іноземними компаніями | Правила КІК | Напрямок 3/високий пріоритет | Протидія схемам мінімізації податків з використанням низько податкових юрисдикцій. | Відсутні |
| Протидія зловживанню податковими нормами | Протидія шкідливій практиці | Напрямок 5/середній пріоритет | Недопущення використання преференційних податкових режимів для схем АПП | Не здійснюється |
| | Запобігання зловживанням конвенціями | Напрямок 6 / високий пріоритет | Розроблення/упровадження правил з недопущення випадків подвійного неоподаткування | Не здійснюється |
| | Нейтралізація гібридів | Напрямок 2 / низький пріоритет | Розроблення/упровадження правил з мінімізації випадків зловживання особливостями національних податкових систем | Не здійснюється |
| | Правила GAAR | Високий пріоритет | Установлення законодавчих норм, спрямованих проти уникнення оподаткування | Відсутні |
| | Запобігання штучному ухиленню постійного представництва | Напрямок 7 / високий пріоритет | Удосконалення міжнародних принципів ефективного контролю за іноземними компаніями, що функціонують у цих країнах, згідно з економічним змістом їх операцій | Потребує вдосконалення |
| | Цифрова економіка | Напрямок 1 / середній пріоритет | Уточнення статусу постійного представництва, урегулювання сплати ПДВ, віднесення доходів до держави їх походження | Не здійснюється |
| | Вихідне оподаткування (exit taxation) | Середній пріоритет | Оподаткування ринкової вартості активу на момент його переміщення до третьої держави | Потребує удосконалення |

Окремі напрями Плану дій BEPS містять складову інфраструктурного (організаційне, нормативне та методичне) забезпечення прямо або

опосередковано, виходячи з контексту різних кроків, що необхідно для створення комплексної системи протидії АПП.

Інфраструктурне становлення механізмів протидії АПП зосереджене переважно на реалізації напрямів 11–15 Плану дій BEPS, а також на розвитку міжнародного обміну інформацією (табл. 4.4).

Невід’ємною складовою інфраструктурного етапу становлення механізмів протидії АПП є формування передумов для організації процесів збору, опрацювання та обміну інформацією, а також відповідного супроводження та вирішення спорів з платниками податків. До таких інфраструктурних передумов потрібно віднести також необхідність у створенні координаційного підрозділу на рівні ДФС України, що буде відповідати за протидію АПП, у тому числі в частині організації контрольних-перевірочних заходів щодо платників податків, які здійснюють АПП.

Таблиця 4.4

Змістове наповнення імплементації етапу інфраструктурного забезпечення механізмів протидії АПП з Плану дій BEPS

| Напрямок | Напрямок Плану дій BEPS |
|--|---|
| Створення передумов та впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії | Напрямок 11 /високий пріоритет/ розроблення методик збору та аналізу даних щодо БЕПС |
| Міжнародне співробітництво та автоматичний обмін інформацією | Напрямок 13 /середній пріоритет / звіти про трансфертне ціноутворенню |
| | Напрямок 15 /низький пріоритет/ розроблення багатостороннього інструментарію зі зміни податкових угод |
| | Напрямок 12/ середній пріоритет/ обов’язкове розкриття інформації |
| | Напрямок 14 /низький пріоритет/ створення більш ефективних механізмів вирішення спорів |

Протидія схемам АПП не може бути ефективною без здатності їх моніторингу, ідентифікації та оперативного припинення і на міжнародному, і на внутрішньодержавному рівнях. В основі моніторингу мають лежати індикатори АПП, характерні як для міжнародних, так і вітчизняних схем. Тому наступним логічним етапом з імплементації механізмів протидії АПП є „Розвиток та вдосконалення моніторингу за АПП”. Основним завданням цього етапу є виявлення випадків АПП на основі відповідних індикаторів податкових ризиків. Їх визначення можливе на підставі узагальнення практики та обставин реалізації схем АПП. Відповідним чином виникає додаткова потреба в типовій класифікації та акумуляції актуальних для України національних і міжнародних схем АПП.

Додатковими інструментами виявлення схем АПП може бути обов'язкове декларування платниками податків фактів здійснення контрольованих операцій, їх належності до певної групи підприємств, застосування схем АПП тощо. При цьому на законодавчому рівні має бути встановлено вимоги до такого декларування, із поступовим зменшенням граничних значень показників діяльності платників податків та обсягів контрольованих операцій. Сам факт такого декларування на паритетних для всіх платників засадах, як уже зазначалося вище, може стати фактором зменшення рівня застосованості схем мінімізації податків. Також варто звернути увагу на досвід розвинених країн, які законодавчо забороняють аудиторським та консалтинговим компаніям розробляти для платників схеми АПП, а також повідомляти фіскальні органи про такі випадки їхніх клієнтів.

Отже, перспективними напрямками подальших досліджень вбачається питання створення бази з кількох десятків найбільш поширених схем АПП, визначення на їх основі найбільш характерних індикаторів АПП за даними фінансової звітності та податкової інформації. Також до складу таких питань потрібно віднести формування пропозицій з розвитку системи моніторингу платників податків та вдосконалення чинного законодавства щодо відповідного виявлення та протидії схемам АПП у частині, що дозволяє їх функціонування або ускладнює їх припинення.

Необхідність у міжнародному обміні інформацією та взаємодії визначена у багатьох звітах з реалізації Плану дій BEPS. Так, потреба в обміні інформацією впливає з контексту більшості напрямів BEPS, логічним розвитком яких стає розроблення стандартизованих ІТ-документів для автоматизованого обміну, як це вже відбулося, наприклад, у діях щодо трансфертного ціноутворення та протидії шкідливій податковій практиці.

Виконання таких кроків, як інституційне становлення, інфраструктурне забезпечення, а також апробація, коригування та розвиток правил протидії АПП, безумовно, становлять основу системи протидії АПП, проте не мають обмежуватися лише цим. Зумовлено це динамічністю природи АПП, тому необхідною умовою завершеності системи протидії АПП є саме наділення її здатністю до саморозвитку та вдосконалення. Це, відповідно, передбачає необхідність у наявності певних інституцій в органах ДФС України чи Міністерства фінансів України, що досліджуватимуть проблему протидії АПП, імплементацію зарубіжного досвіду, визначатимуть фактори і чинники, які потребують відповідного коригування, ініціюватимуть відповідні нормативні та законодавчі зміни тощо. Практика зарубіжного досвіду з цього питання свідчить, що відповідні підрозділи та департаменти створені та

функціонують у США, Канаді, Новій Зеландії та інших розвинених країнах.

Цілеспрямованість та послідовність країн ОЕСР та ЄС у подоланні негативних наслідків агресивного податкового планування завдяки впровадженню правил BEPS та інших норм з протидії уникненню оподаткування підтверджується нормативними актами та міжнародними конвенціями відповідного спрямування, підвищенням стандартів обміну інформацією, у т. ч. автоматичного обміну інформацією (EoI) зі звітності між країнами (Cbс reporting). На національному рівні цілий ряд країн запровадив загальні правила проти уникнення сплати податків (GAAR).

Сутність загального правила проти уникнення сплати податків полягає у тому, що оскільки національне законодавство країн не може охопити всі схеми корпоративного податкового планування, які застосовуються компаніями, вводиться GAAR, що спрямоване на усунення негативних податкових наслідків від операцій, винятковою метою яких є отримання податкової вигоди. Державам-членам ЄС дозволяється ігнорувати для цілей оподаткування будь-які правочини або серії правочинів, які не мають під собою належного економічного обґрунтування²⁸⁰. Такі правила можуть застосовуватися як винятковий захід, коли вже були використані інші законодавчі положення, відповідні податкові механізми та інструменти.

АПП має значні економічні ризики для України, що проявляється в істотному недонадходженні податкових платежів до державного бюджету, відпливі національного капіталу, руйнації засад ринкового середовища в окремих галузях економіки, спотворенні макроекономічної статистики (щодо ВВП, заборгованості, іноземних інвестицій і т. ін.) тощо.

Така ситуація вимагає вжиття заходів щодо створення цілісної системи протидії АПП в Україні з елементами, що встановлюють інституційні, організаційні та методичні засади її функціонування. Наступним напрямом реалізації заходів у цьому контексті є прийняття детального плану (дорожньої карти) з упровадження основних механізмів протидії АПП в Україні (Додаток Т). При цьому в Україні залишається можливість поступового та виваженого запровадження механізмів протидії АПП із метою їх найбільш ефективного функціонування та недопущення суттєвого погіршення конкурентності держави у боротьбі за міжнародний капітал.

Взяття за основу такої дорожньої карти дозволить надалі покроково реалізовувати проект у сфері вдосконалення вітчизняної системи податкового адміністрування шляхом розроблення та впровадження тих чи інших інструментів протидії АПП.

4.2. Перспективи та напрями інституційного становлення механізмів протидії агресивному податковому плануванню

Визначення перспектив та способів імплементації основних механізмів протидії АПП є необхідною умовою для формування ефективної системи управління ризиками АПП в Україні. До інституційних механізмів протидії АПП у ході цього дослідження ми віднесли такі групи механізмів:

- обмеження тонкої капіталізації (напряму 4);
- регулювання трансфертного ціноутворення (напрями 8–10);
- установа правил для контрольованих іноземних компаній (напряму 3);
- протидія зловживанню податковими нормами, зокрема: запобігання штучному ухиленню від постійного представництва (напряму 7), цифрова економіка (напряму 1), протидія шкідливій податковій практиці (напряму 5), запобігання зловживанням з податковими конвенціями (напряму 6), нейтралізація гібридів (напряму 2), правила GAAR.

Така позиція зумовлена тим, що ці механізми у сукупності формують законодавчі норми щодо протидії основній практиці АПП. За схожим принципом відбувається впровадження зазначених механізмів на рівні ЄС, де майже всі з них знайшли відображення у відповідному Повідомленні Єврокомісії²⁸¹.

Одним із поширених напрямів АПП є тонка капіталізація. Використання механізму тонкої капіталізації для досягнення максимальної гнучкості руху фондів всередині ТНК із найменшими для неї податковими витратами, які тільки можливі залежно від податкового законодавства, а також від наявності або відсутності відповідних положень у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування між країнами. Ознаками тонкої капіталізації можуть бути такі:

- надання „змішаних” позик, що дають кредитору право конвертувати їх у частки участі в капіталі позичальника;
- внесення в договір умови про залежність розміру процентів від суми прибутку позичальника;

²⁸⁰ Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.consilium.europa.eu/register/en/content/out/?&typ=ENTRY&i=ADV&DOC_ID=ST-10539-2016-COR-1

²⁸¹ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation, COM/2016/024 final, 28 January 2016 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>

- надання позики з метою фінансування довгострокових інвестицій;
- надання суми позики, пропорційної частці участі кредитора в капіталі позичальника або як умови такої участі;
- надання позики для покриття істотних збитків; низька кредитоспроможність позичальника, на підставі чого можна зробити висновок, що за аналогічних умов незалежними кредиторами позика не була б надана.

Вихідним положенням при визначенні напрямів вдосконалення регулювання тонкої капіталізації є те, що виведені прибутки з-під оподаткування, джерелом походження з України, можуть повертатися у вигляді іноземних інвестицій або фінансових позик від нерезидентів. В останньому випадку чинне законодавство дозволяє нарахування процентів за такі позики з відповідним зменшенням фінансового результату до оподаткування.

У багатьох державах, зокрема в Україні, діють певні правила, що обмежують вирахування витрат за процентами та інших фінансових платежів. Практично у всіх країнах податкове законодавство дозволяє зменшувати оподатковуваний прибуток на суму процентів, сплачених за користування позиковими коштами. Таким чином, чим вищий рівень заборгованості підприємства, тим нижчим буде його оподатковуваний прибуток. З цієї причини борг часто є більш економічно обґрунтованим щодо оподаткування способом фінансування, ніж внесення коштів до власного капіталу підприємства.

Загалом у світовій практиці основними методами боротьби із застосуванням схем мінімізації податкового навантаження за допомогою правил тонкої капіталізації є такі:

- введення обмежень щодо віднесення до податкових витрат всієї суми процентів;

- зворотна перекаліфікація процентів у дивіденди з одночасною відмовою у прийнятті суми „перекаліфікованих дивідендів” у зменшення оподаткованого прибутку;

- низькою країн міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, що встановлюють знижені податкові ставки, застосовуються з урахуванням правил тонкої капіталізації.

Деякі країни дотримуються думки, що використання правил трансфертного ціноутворення, передбачених відповідними настановами ²⁸², може бути достатньо для обмеження суми процентів, сплачуваних за користування креди-

том (позикою) до податкових витрат підприємства. Таким чином, правила трансфертного ціноутворення можуть бути використані також і для запобігання мінімізації податку на прибуток у межах механізму тонкої капіталізації. Однак для того, щоб забезпечити чіткість, багато країн, як правило, у податковому законодавстві передбачають конкретні положення щодо тонкої капіталізації, навіть у тих випадках, коли вони побудовані виключно на підході визначення вартості кредиту за правилами „втягнутої руки” і повторюють наявні правила трансфертного ціноутворення

Принцип „втягнутої руки”, як впливає з доповіді ОЕСР, використовується і для вирішення проблем недостатньої капіталізації. Інший підхід, що застосовується при встановленні тонкої капіталізації, – це фіксовані коефіцієнти покриття або, іншими словами, співвідношення власних і позикових коштів.

Перша категорія містить норми і правила, які вимагають вивчення фактів і обставин у кожному конкретному випадку для визначення того, чи здійснюється реальне фінансування за рахунок позикового або акціонерного капіталу. Це може бути реалізовано за допомогою спеціальних законодавчих норм, загальних норм по боротьбі зі зловживаннями, правових доктрин і застосування законодавства, що регулює трансфертне ціноутворення на основі принципу „втягнутої руки”.

Підхід, оснований на фіксованих коефіцієнтах, як правило, використовується шляхом застосування спеціальних законодавчих норм щодо боротьби зі зловживаннями. Відповідно до такого підходу, якщо загальний коефіцієнт позикових/власних коштів конкретної компанії перевищує задане співвідношення, проценти на надмірний борг можуть бути відхилені, відкладені або класифіковані як дивіденди.

Закладений у п. 140.2 ст. 140 ПКУ показник фінансового результату до оподаткування за вирахуванням фінансових витрат та амортизації є так званим показником EBITDA, що застосовується і у світовій практиці фінансового аналізу. Інвестори орієнтуються на показник EBITDA як індикатор очікуваного повернення своїх вкладень. Від’ємний EBITDA свідчить про те, що діяльність підприємства є збитковою вже на операційній стадії, ще до здійснення сплати процентів за користування залученим капіталом, податків, амортизації. Отже, наявність у вітчизняних підприємств значних кредитів, отриманих від нерезидентів при збитковості діяльності та від’ємному значенні EBITDA, є

²⁸² Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparat/12-departament-mijnarodnih-zvyazkiv/povidomlennya/80820.html>.

ідентифікатором застосування правил тонкої капіталізації та мінімізації податкового навантаження на міжнародному рівні всередині групи пов'язаних підприємств.

Законодавчі ініціативи та науково-практичні дискусії ²⁸³ у сфері протидії тонкій капіталізації зводяться до таких аспектів:

- встановлення обмежувальної суми процента;
- розширення переліку пов'язаних осіб, у т. ч. за рахунок формально непов'язаних нерезидентів у разі, якщо вони зареєстровані в офшорних юрисдикціях;
- необхідності у поданні нерезидентом-кредитором інформації про бенефіціарного власника / фактичного отримувача процентів за кредитом;
- обмеження курсових різниць від переоцінки фінансових зобов'язань в іноземній валюті;
- поширення правил тонкої капіталізації на операції з резидентами;
- доцільності перенесення процентних втрат на обмеження на майбутні періоди.

Таким чином, правила тонкої капіталізації принаймні формально присутні у вітчизняному законодавстві. Тому наступні дослідження цієї проблематики передбачають потребу у вивченні ефективності функціонування правил тонкої капіталізації, зміні/обґрунтуванні критеріїв перевищення боргового та власного капіталу, доповненні існуючих або впровадженні альтернативних правил тонкої капіталізації, розробленні стратегій виявлення випадків тонкої капіталізації за даними податкової та фінансової звітності та їх впровадженні у контрольну діяльність ДФС. Також існує необхідність в уточненні переліку пов'язаних осіб, щодо яких має застосовуватися обмеження виплат за борговими зобов'язаннями. Це, звичайно, ускладнить використання техніки тонкої капіталізації і внутрішньогрупового фінансування для цілей мінімізації податку на прибуток. З цією можлива нова редакція п. 140.2 ст. 40 ПКУ:

Для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в пункті 140.1 цієї статті, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3, 5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, - більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над

²⁸³ Проскура К. П. Тонка капіталізація: сутність і правила застосування в системі руху глобальних фінансових потоків / К. П. Проскура // Незалежний аудитор. – 2016. – № 15. – С. 29–37.

50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

Вимоги цього підпункту застосовуються до процентів, нарахованих протягом податкового (звітного) періоду на користь:

- пов'язаних осіб – нерезидентів;
- непов'язаних осіб, якщо виконання боргового зобов'язання, за яким нараховані проценти, будь-яким чином забезпечене нерезидентом, який є пов'язаною особою платника податку станом на останній день податкового (звітного) періоду;
- нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу;
- непов'язаних осіб, якщо бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу у вигляді процентів є нерезидент, який є пов'язаною особою платника податку станом на останній день податкового (звітного) періоду.

Сума боргових зобов'язань та власного капіталу для цілей цього пункту визначається як середнє арифметичне значень боргових зобов'язань та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених у пункті 140.3 цієї статті

Крім встановлення правил тонкої капіталізації, ДФС, як головний орган, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, повинна на основі відомостей НБУ щодо укладених кредитних угод вітчизняних платників податків з нерезидентами дослідити практику таких угод, їх вплив на рівень сплати податку та розробити порядок моніторингу та проведення перевірок таких операцій.

У межах цього дослідження акценти вдосконалення механізму обмеження тонкої капіталізації планується робити на розвитку відповідних процесів моніторингу та встановленні випадків тонкої капіталізації за даними фінансової та податкової звітності. Для більш ґрунтового вивчення проблематики тонкої капіталізації, пошуку оптимальних для України правил, на нашу думку, необхідно провести окреме дослідження, що має передбачати опрацювання та аналіз значної кількості статистичних та аналітичних даних.

Наступним елементом протидії АПП є встановлення контролю за іноземними компаніями (КІК), що прямо або опосередковано пов'язані з вітчизняними резидентами. Контроль за КІК є важливою складовою контролю

за трансфертним ціноутворенням, дотриманням правил тонкої капіталізації, іншими аспектами ефективного функціонування механізмів протидії АПП та розширенням бази оподаткування за рахунок категорії пасивних доходів. Використання іноземних компаній часто є основним інструментом міжнародного АПП. Такі компанії можуть бути транзитними, тобто виконувати суто технічні функції або реально здійснювати економічну діяльність, але при цьому використовувати прогаліни у законодавстві для уникнення реєстрації постійного представництва у країні-джерела отримання доходу.

На сьогодні майже всі країни ОЕСР ввели правила КІК, а деякі з них почали їх упровадження ще кілька десятиліть тому: США – в 1962 р., Канада та ФНР (Німеччина) – 1978 р., Франція – 1980 р. Правила КІК поступово застосовуються і в інших країнах. Їх сутність полягає у тому, щоб оподатковувати доходи контрольованих резидентом компаній у разі, якщо ефективна ставка оподаткування таких нерезидентів є меншою. У разі ефективного функціонування цей механізм робить невігідним навмисне структурування бізнес-процесів у різних країнах, зокрема в низькоподаткових юрисдикціях.

Таблиця 4.5

Варіанти елементів правил КІК²⁸⁴

| Елемент правил КІК | | Можливі варіанти |
|---|---------------------------|--|
| Іноземна компанія | | Організація, яка має незалежний статус для цілей оподаткування Структура без створення юридичної особи (трасти, асоціації і т. ін.) |
| Контроль | Здійснення контролю | Володіння певними частками капіталу, голосуючими правами або правом на отримання дивідендів |
| | Контрольована особа | Фізична особа, партнерство, організація, асоціація або громадський орган, група взаємозалежних осіб |
| Прибуток, переданий з метою уникнення оподаткування | | Підхід до аналізу угод – оподатковуються лише пасивні доходи |
| Визначення податкової бази КІК | Момент виникнення | Момент передачі прибутку КІК |
| | Порядок визначення | Правила країни резидентства платника податків |
| | | Правила країни реєстрації КІК |
| | Кваліфікація прибутку КІК | Умовні дивіденди Прибуток від основної діяльності |

²⁸⁴ Миголов Н. С. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ / Н. С. Миголов, М. Р. Пинская // Финансовый журнал. – 2014. – № 4. – С. 36–46.

У більшості країн правила КІК (див. табл. 4.5) застосовуються як до резидентів компаній, так і до фізичних осіб, в останньому випадку дохід зараховується до щорічного оподаткованого доходу такої особи. Якщо у КІК кілька акціонерів, то повинні бути використані правила пропорційного віднесення податкової бази кожному такому акціонеру.

Водночас для країн ОЕСР це питання остаточно не врегульоване, про що свідчить відповідний звіт ОЕСР за 2015 рік ²⁸⁵, у якому узагальнені рекомендації із застосування правил КІК за 6 блоками:

- правила визначення КІК (у тому числі визначення порядку контролю);
- вилучення КІК і порогові вимоги;
- визначення КІК доходу;
- правила розрахунку доходу;
- правила віднесення доходів;
- правила для запобігання або усунення подвійного оподаткування.

У звіті також зазначено, що з огляду на те, що країни самостійно встановлюють пріоритети податкової політики, наприклад у частині забезпечення конкурентоспроможності та здійснення оподаткування доходів нерезидентів, правила КІК можуть застосовуватися відповідно до основних цілей податкової системи та міжнародних правових зобов'язань окремої країни. У більшості випадків до бази розрахунку прибутку КІК входять доходи певного типу, насамперед ті, які є досить „мобільними” і легко переводяться в іноземні юрисдикції. Однак існують і вилучені доходи. Загалом для цілей складання розрахункової податкової бази КІК виділяються такі категорії доходів: пасивні доходи від інвестицій, які практично у всіх випадках входять до розрахункової податкової бази; активні доходи від підприємницької діяльності, які зазвичай належать до вилученої категорії; доходи базових компаній, які можуть входити до розрахункової податкової бази КІК в одних країнах, але вилучатися в інших.

Потрібно також зазначити, що в узгодженому проєкті нової директиви ЄС щодо протидії уникненню корпоративного оподаткування ²⁸⁶ передбачене запровадження правил КІК усіма країнами ЄС, що дозволить податковим органам стягувати податки з нерозподіленого прибутку іноземних компаній, які контролюються резидентами країн ЄС. Граничним терміном імплементації правил КІК у національне законодавство країн ЄС визначено кінець 2018 року.

²⁸⁵ Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315301e.pdf>

В Україні також невідкладне впровадження норм щодо оподаткування КІК має ризики адміністрування та виникнення подвійного оподаткування доходів. Тому логічним кроком є введення правил КІК з перехідним періодом у 2–3 роки, який необхідний для адаптації платників податків та подальшого вдосконалення законодавчих норм з адміністрування податку з КІК.

Відповідно, упровадження інституту КІК охоплює ряд питань, пов'язаних із визначенням КІК, порядку оподаткування КІК, звітування про КІК та відповідальності за порушення встановлених правил. Базовими правовими нормами для КІК є такі:

- визначення підстав для визнання КІК;
- установа порядку обчислення скоригованого прибутку КІК, що підлягає оподаткуванню в Україні, а також відповідного порядку звільнення від такого оподаткування;
- порядку звітування про КІК та форми такого звітування;
- відповідальності за порушення правил КІК.

У контексті зазначених напрямів вітчизняне законодавство повинне передбачати ряд положень. Зокрема, будь-які норми КІК повинні застосовуватися тільки до самостійних юридичних осіб, але не до іноземних філій або представництв, якщо останні є прозорими для цілей оподаткування²⁸⁷. У більшості випадків правила КІК також застосовуються до іноземних трастів настільки, наскільки траст є окремою від бенефіціара особою. Правила КІК мають застосовуватися у випадках, коли резидент однієї країни, фізична або юридична особа, прямо чи непрямо контролює або має значний вплив на іноземну компанію. Контроль може ґрунтуватися насамперед на частці участі в капіталі або на наявності контролюючого права голосу, що може мати місце за наявності особливих класів акцій, навіть без наявності контрольного пакета.

Згідно з транзакційним підходом у розрахункову податкову базу КІК входять будь-які доходи, що позначаються як „погані” (англ. – tainted). Відповідно, інші доходи здебільшого це прибуток від активних торгових операцій, звільнених від оподаткування. У цій системі необхідно аналізувати всі доходи КІК на предмет того, чи належать вони до „поганих” доходів або до типу звільнених доходів. На протизаконний транзакційному підходу, при індивідуальному підході (англ. entity approach) у першочерговому фокусі правил КІК перебуває

²⁸⁶ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

²⁸⁷ Налогообложение контролируемых иностранных компаний. Правила КИК в России // Бизнес-развитие (18.11.2014) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://razvivay.com/nalogooblozhenie-kontroliruemyx-inostrannyx-kompanij-pravila-kik-v-rossii>.

сама КІК, а не її доходи. Проте характер доходів такої компанії має значення під час вирішення питання про те, на скільки компанія повинна бути вилучена з-під дії правил КІК. Інші фактори, крім характеру доходів, що впливають на статус компанії, зазвичай визначають характер діяльності компанії, ставку іноземного податку на прибуток, а також ступінь „присутності” іноземної компанії у країні її інкорпорації.

Якщо іноземний дохід кваліфікується як умовно розподілені дивіденди, то, відповідно, повинні використовуватися і всі норми національного податкового законодавства, що застосовуються до дивідендів. В інших випадках встановлюється презумпція про умовне віднесення доходу КІК до доходу самого акціонера, хоча такий дохід підлягає роздільному обліку, у зв'язку з чим операційні збитки, що виникли при розрахунку основної податкової бази, можуть не зменшувати розрахункову податкову базу КІК.

Зарахування доходу КІК до податкової бази нерезидента може призвести до подвійного оподаткування. Для його усунення застосовуються ті самі підходи, які лежать в основі правил віднесення доходу КІК акціонеру: пряме віднесення доходу або умовна виплата дивідендів. При першому підході застосовується механізм податкового заліку щодо всіх податків, сплачених іноземною компанією; при методі умовного дивіденду використовуються правила про усунення подвійного оподаткування, застосовні до дивідендів, які також можуть містити або іноземний податковий залік, або податкове звільнення. Іноді, замість методу заліку, застосовується метод податкового вирахування, наприклад щодо фізичних осіб, оскільки вони у звичайному випадку не могли б отримати іноземний податковий залік щодо дивідендів.

Подвійне оподаткування може виникнути в результаті дії правил КІК і при подальшому продажі частки участі в КІК контролюючим акціонером. Якщо цей акціонер уже раніше був підданий оподаткуванню щодо нерозподіленого прибутку КІК, але згодом буде підлягати оподаткуванню при продажу частки участі в КІК, то будь-який приріст капіталу від продажу буде містити раніше оподатковану величину. Тому, як і з наступними дивідендами, приріст капіталу від продажу КІК повинен бути звільнений від податку, але тільки в тій частині, яка відповідає раніше оподаткованому нерозподіленому прибутку. Механізми такого звільнення або зниження податкового навантаження відрізняється, набуваючи або форми податкового вирахування з оподаткованого податком приросту капіталу (у розмірі раніше оподаткованого прибутку КІК), або форми

коригувань розрахункової собівартості акцій КІК при визначенні величини приросту капіталу.

Типові законодавчі зміни, які потребують невідкладного впровадження правил КІК в Україні, можна виокремити на прикладі Закону РФ „Про внесення змін до частини першої та другої ПК РФ (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній)”. Зокрема, це 2 блоки – порядок визнання КІК та умови оподаткування КІК:

1) підстави визнання КІК. Іноземні компанії – нерезиденти, акціонерами та/або вигодонабувачами яких є резиденти, визнаються контрольованими, якщо:

– частка участі резидента становить понад 50 % або сукупна частка в якій резидентів більше 50 %, а частка кожного з таких резидентів – понад 10 %;

– резиденти, які хоч і не мають частки участі, але здійснюють її контроль у власних інтересах.

Наявність контролю резидента визначається виходячи з можливості впливати на ухвалення іноземною компанією рішень про розподіл прибутку після оподаткування не тільки на підставі прямої і непрямой участі в компанії, але й участі в договорі про управління компанією, інших особливостей відносин між резидентом та іноземною компанією. Наприклад, коли фізична особа прямо не бере участі в іноземній компанії, але є бенефіціарним власником, кінцевим вигодонабувачем іноземної компанії та укладає з номінальними акціонерами іноземної компанії угоду про довіру. У такому разі власник бізнесу також може бути визнаний контролюючою особою іноземної компанії.

Визнання компанії контрольованою не тотожне необхідності у сплаті за неї податків резидентом до державного бюджету. Єдиний обов'язок у зв'язку з наявністю контрольованої компанії – щорічне подання повідомлення про наявність такої КІК. Неподання повідомлення про наявність кожної контрольованої компанії тягне за собою накладення штрафу.

Очевидно, що, крім самостійного повідомлення про наявність КІК, отримати інформацію контролюючі органи можуть у такий спосіб:

– після проведення будь-яких оперативних заходів;

– шляхом міждержавного обміну інформацією;

2) умови оподаткування КІК. За певних умов нерозподілений прибуток КІК підлягає оподаткуванню в Україні і стягненню з контролюючої компанії.

До прибутку КІК відносять активні і пасивні доходи (дивіденди, проценти, роялті), за вирахуванням суми виплачених дивідендів з прибутку за минулий рік.

Прибуток контрольованої компанії звільняється від оподаткування, якщо дотримується одна з таких груп умов:

– КІК розміщується в державі, з якою підписано Угоду про уникнення подвійного оподаткування; частка пасивних доходів КІК (дивідендів, процентів, роялті та інших доходів) за минулий рік менше 20 % сукупних доходів. Іншими словами, компанії з держав, які уклали угоди і які ведуть активну торговельну діяльність, не підпадають під оподаткування в Україні.

– КІК розташована в державі, з якою підписано Угоду про уникнення подвійного оподаткування; ефективна ставка оподаткування прибутку за місцем реєстрації КІК вище 75 % (або інше значення) середньозваженої ставки податку на прибуток в Україні, що розраховується за двома видами доходів : весь прибуток КІК за вирахуванням дивідендів, що розподіляються, і дивідендів, отриманих КІК (далі – основні доходи); дивіденди (оподатковуються за ставкою, яка застосовується до дивідендів).

Щодо застосування другої групи умов, то йдеться про ефективну і середньозважену ставки податку на прибуток і порядок їх розрахунку. Так, ефективна ставка визначається для держави, резидентом якої є одержувач доходів – КІК, а середньозважена ставка – для держави – джерела виплат (Україна).

Наприклад, середньозважена ставка податку на прибуток в Україні з основних доходів дорівнює 18 %; 75 % цієї величини відповідають ставці 13,5 %. Середньозважена ставка податку на прибуток за доходами у вигляді дивідендів дорівнює 5 % (18 % – до 2015 року). Відповідно, 75 % цієї величини дорівнює 3,75 % (до 2015 року – 13,5 %).

Ефективна ставка оподаткування розраховується шляхом ділення суми податку в державі-джерелі і податку в державі-резидентства на суму прибутку, отриману контрольованою іноземною компанією.

За визначених умов прибуток КІК (у випадку РФ) відносять до доходів контролюючої особи і обкладають або податком на доходи фізичних осіб за ставкою 13 %, або податком на прибуток за ставкою 20 %, за умови, що такий прибуток перевищує певний поріг.

Таким чином, запровадження інституту КІК не потребує значних зусиль і має пріоритет з огляду на віднесення КІК до схеми АПП. У разі потреби правила визначення та оподаткування доходів КІК можуть бути відкориговані в бік

зменшення процентного бар'єру з урахуванням можливих тенденцій трансформацій схем АПП.

Регулювання трансфертного ціноутворення, що як механізм протидії вже присутній у вітчизняному законодавстві, потребує завершення його становлення у частині рекомендацій Плану дій BEPS (напрями 8–10) щодо регулювання операцій з нематеріальними активами, капіталом та інших операцій з високою часткою ризику.

ТНК, як правило, функціонують на глобальній основі, вони можуть вирішувати, де розміщувати виробничі потужності та як структурувати їх фінанси, щоб скористатися ринковими перевагами. На комерційній основі компанії потрібно визначитися, який загальний прибуток повинен бути розподілений між пов'язаними структурами, відповідно, вони можуть визначати продуктивність кожної структури та встановлювати трансфертну ціну, за якою товари та послуги будуть внутрішньо оприбутковані. Проте ТНК також мають велику свободу дій у процесі, коли вони структурують свої бізнес-моделі та встановлюють внутрішні торгові умови, унаслідок чого компанії можуть розподілити частину свого глобального прибутку серед дочірніх структур, що оперують на територіях з низьким рівнем оподаткування, без переміщення відповідних виробничих потужностей, активів, ризиків чи функцій. Проблеми можуть часто виникати через те, що члени групи не можуть достовірно визначити ціну міжгрупової транзакції, навіть якщо в них немає мотиву податкового планування. Заплутаність ТНК та той факт, що деякі з їх внутрішньогрупових операцій безпосередньо не можна порівняти з операціями, які здійснюються між непов'язаними сторонами, може ускладнити завдання ТНК дотримуватися правил трансфертного ціноутворення.

Останніми роками складність і важливість трансфертного ціноутворення ризиків зросли в результаті масштабної глобалізації, транскордонних злиттів і зростаючої складності фінансового сектору. Ці додаткові труднощі відображають фундаментальні зміни в тому, як ТНК працюють і як вони вдосконалили свої бізнес-моделі. Наприклад, досягнення у сфері технологій означають, що глобальні операції ТНК все більш є інтегрованими і, як правило, зосереджені на регіональних, а не національних ринках. У підсумку внутрішній ланцюг постачання, який часто виходить за межі кордонів, був удосконалений або змінений, щоб слідувати цій тенденції. Крім того, нематеріальні активи, такі як патенти і товарні знаки, відіграють важливу роль у процесі створення доданої вартості. Водночас внесок ТНК для розвитку міжкордонної торгівлі продовжує зростати. Оцінювання частки міжнародної торгівлі, що належить до внутрішньогрупових операцій, є доволі складним, оскільки існує брак даних за торговими угодами між пов'язаними сторонами.

Однак у дослідженні ОЕСР ²⁸⁸, у якому було проаналізовано дані дев'яти країн-членів ОЕСР, було зроблено висновок, що внутрішньofірмовий експорт уже становить 16 % загального обсягу експорту. Також доведено, що додавання експорту материнських компаній до їх афільйованих структур за кордоном (тобто експортні продажі пов'язаним сторонам) становить одну третину загального обсягу експорту.

Унаслідок цих тенденцій труднощі у процесі ціноутворення, які можуть виникнути через внутрішньогрупові угоди, прямо не можна порівняти з операціями, які зазвичай мають місце між непов'язаними сторонами, тому що часто вони надають вузькоспеціалізовані послуги і використовують унікальні нематеріальні активи. Звідси випливає, що наявність цих чинників при трансфертному ціноутворенні вимагає високого рівня ресурсів і професійної підготовки фахівців, зокрема і в галузі економічної експертизи, і які, можливо, повинні бути отримані ззовні. На цьому тлі не дивно, що адміністрування трансфертного ціноутворення ТНК є одним з найбільш значних податкових ризиків, яким вони повинні управляти. В основі різноманітності ситуацій, з якими податкові органи стикаються, лежать відмінності у структурі і розмірі їх економік, рівнів розвитку.

Справи з трансфертного ціноутворення є достатньо складними для податкових органів, зокрема з погляду ресурсів, необхідних для ефективного їх ведення. Аналогічні проблеми можуть виникнути щодо ресурсів як для бізнесу, так і податкових органів через те, що ці справи дуже залежать від конкретних фактів та обставин. Витрати, пов'язані з аудитом та запитами трансфертного ціноутворення, можуть бути значними (як і вартість заходів, проведених бізнесом), щоб гарантувати, що вони належним чином здатні управляти податковими наслідками трансфертного ціноутворення. Крім того, суперечки з приводу трансфертного ціноутворення можуть тривати протягом багатьох років, тим самим збільшуючи невизначеність для бізнесу навколо остаточних податкових результатів у декількох юрисдикціях. Для бізнесу важливо домогтися якнайшвидшої визначеності щодо оподаткування, і податкові органи все більше усвідомлюють необхідність у максимально ефективному використанні своїх обмежених ресурсів та налагодженні більш ефективних взаємовідносин з бізнесом.

Варто зауважити, що не у всіх державах є можливість укладання договорів про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях. Так, це не передба-

²⁸⁸ Lanz R. Intra-Firm Trade: Patterns, Determinants and Policy Implications (2011), OECD Trade Policy Working Papers, No. 114, OECD Publishing [Electronic resource] / R. Lanz, S. Miroudot. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/5kg9p39lrwnn-en>

чено законодавством Болгарії, Естонії, Хорватії. Незважаючи на те, що договори про попереднє узгодження цін можуть бути одно-, дво- та багатосторонніми, лише у деяких державах доступні та укладаються всі ці типи договорів. Крім того, у деяких державах це є платною послугою. Для України проблематика впровадження дієвих процедур попереднього узгодження цін у контрольованих операціях також залишається актуальною та потребує додаткових розробок.

Суттєвою проблемою для України є часті зміни нормативно-правової бази, що регулює питання трансфертного ціноутворення, великий обсяг інформації, що необхідний для проведення якісного і неупередженого контролю. Відсутність постійності призвела до того, що при розгляді справ за попередні роки потрібно враховувати різні критерії віднесення операцій до контрольованих ²⁸⁹. Водночас трансфертне ціноутворення потребує подальшого вдосконалення. Останні суттєві зміни були прийняті ВР України на основі законопроекту про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні) за реєстраційним № 5368 від 07.11.2016, зокрема в частині:

- удосконалення критеріїв щодо внесення країн до Переліку держав (територій), операції з резидентами яких визнаються контрольованими;
- запровадження механізмів визначення біржової ціни на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту;
- узгодження методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу „витягнутої руки” з рекомендаціями ОЕСР;
- удосконалення вимог та систематизації переліку інформації, що має бути відображена у звіті про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення;
- можливості самостійного коригування ціни контрольованої операції до верхнього або нижнього значення діапазону цін, замість медіани діапазону;
- удосконалення визначення поняття „попереднє узгодження цін у контрольованих операціях”;
- штрафних санкцій за несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення ²⁹⁰.

²⁸⁹ Веремко В. Фіскалі програють справи щодо трансфертного ціноутворення через «діряві» положення ПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zib.com.ua/ua/123851-dfs_prograe_spravi_schodo_transfernogo_cinoutvorennya_chere.html

²⁹⁰ Проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні) від 07.11.2016 № 5368 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443

Основним стратегічним напрямом розвитку контролю за трансфертним ціноутворенням, що визначений Планом дій BEPS та забезпечує податкові органи необхідною інформацією для перевірок і встановлення відповідних ризиків, є впровадження глобальної звітності, що охоплює майстер-файл та звітування за країнами (country-by-country reporting). Як уже зазначалося вище, ця документація містить опис глобальних бізнес-операцій, доходів, прибутків, податків, а також інформацію про управління та організаційні питання і застосовується до ТНК з річним доходом понад 750 млн євро, спрямовується на виявлення ризиків трансфертного ціноутворення.

Незважаючи на те, що у цих звітах буде міститися узагальнена інформація щодо діяльності ТНК, вона буде дуже цінною для податкових органів. Варто зауважити, що списки кодів держав та валют зазначені відповідно до міжнародних стандартів ISO, що дозволить їх зведення та опрацювання як на наддержавному рівні, так і на рівні окремої країни-учасника такого обміну.

Упровадження в Україні тривірневої звітності з трансфертного ціноутворення є перспективним напрямом для вдосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням. Використання такого підходу сприятиме більшій прозорості діяльності ТНК та дасть змогу ухвалювати адекватні управлінські рішення щодо протидії використанню агресивної практики податкового планування.

Так, ефективне адміністрування ризиків з трансфертного ціноутворення вимагає бачення всієї схеми руху продукції між країнами. Ретельне опрацювання лише невеличкого сегмента часто не є достатнім для встановлення випадків невідповідності трансфертних цін. Вирішення цього питання пов'язане з необхідністю у розумінні контролюючим органом специфіки діяльності платника податків, що має розкриватися у звітності з трансфертного ціноутворення другого і третього рівнів – майстер-файлі (містить опис глобальних бізнес-операцій, доходів, прибутків, податків, а також інформацію з управління та організаційних питань) та country-by-country reporting.

Порядок та обов'язковість подання локальної звітності та майстер-файлу повинні визначатися у ПКУ, а імплементацію відповідних податкових норм, враховуючи що ринок ЄС є головним та пріоритетним для України, доцільно гармонізувати з діями комісії ЄС.

До складу наступних напрямів трансформації вітчизняного механізму трансфертного ціноутворення потрібно віднести застосування ефективних інструментів податкового контролю щодо нематеріальних активів, зокрема це стосується імплементації окремих підходів ОЕСР до функціонального

аналізу нематеріальних активів у частині виявлення ризиків і факторів, що сприяють створенню їх вартості²⁹¹.

У контексті проблематики трансфертного ціноутворення необхідно також зазначити, що перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ, незважаючи на те, що кілька разів уже змінювався, має певні недоліки. Зокрема, він сформований за чіткими критеріями, що можуть відрізнятися в різних галузях у різних державах. Зокрема, для цілей контролю за трансфертним ціноутворенням пропонуємо розрізняти офшори та „податкові притулки”. Головна їх відмінність полягає в тому, що в офшорах або відсутнє корпоративне оподаткування, або перебуває на дуже низькому рівні. На противагу цьому, „податкові притулки” мають „нормальний” рівень ставок корпоративного податку, однак для певних галузей чи видів діяльності застосовуються інші ставки чи більш вигідні режими оподаткування. Звичайно, відслідковування таких схем вимагає проведення значної аналітичної роботи з аналізу законодавства різних держав, проте це більш об’єктивний підхід до визначення податкових зобов’язань платників податків.

Наприклад, потрібно навести податкові режими таких держав, як Бельгія та Великобританія, що не є офшорами, але можуть бути розглянуті як „податкові притулки” для компаній, що використовують специфічні схеми для отримання податкових переваг. Наприклад, на початку 2016 року бельгійську схему „надприбуток” (*„excess profit”*) було визнано незаконною²⁹². Сутність її полягала в тому, що штучно знижувалася база оподаткування деяких компаній, якщо одержаний ними прибуток був отриманий внаслідок синергії та економії за рахунок масштабу (ефекту масштабу, коли, наприклад, за рахунок збільшення обсягів ціна знижується). Це здійснювалося шляхом видання податковими органами Бельгії окремої постанови, тому що вважалося, що ТНК одержувала прибуток, який би не міг бути отриманий іншою компанією (автономною) за аналогічних умов. Такі заходи призводили до підвищення частини неоподаткованого прибутку до 50 %, а іноді й до 90 %. Проте це прямо суперечить принципу „втягнутої руки”, а також призводить до подвійного неоподаткування. Варто зазначити, що цією схемою скористалися щонайменше

²⁹¹ Кизимов А. С. Налоговый контроль трансфертного ценообразования применительно к нематериальным активам / А. С. Кизимов, Н. А. Кузьмина, М. Р. Пинская // Финансовый журнал. – 2016. – № 3. – С. 10.

²⁹² Belgian „Excess Profit” tax scheme – Statement by Commissioner Margrethe Vestager [Electronic resource]. – Mode of access : http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-16-44_en.htm

35 ТНК і, незважаючи на те, що Бельгія не є офшором, вона у дуже специфічних умовах надавала податкові переваги і стала „податковим притулком” для цих компаній.

Також існує практика використання схеми мінімізації податкових зобов’язань за допомогою використання зареєстрованих в респектабельних юрисдикціях офшорних компаній, які є прозорими від оподаткування країни реєстрації. Наприклад, партнерств з обмеженою відповідальністю у Великобританії (Limited Liability Partnership, далі – LLP). Таке партнерство, якщо воно не веде діяльність на території Великобританії, не зобов’язане сплачувати там податки, що активно використовується для уникнення сплати податків вітчизняними компаніями²⁹³. Проте з урахуванням абз. г підп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ та Постанови Кабінету Міністрів України від 04.07. 2017 № 480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток» з дати набуття чинності зазначеної Постанови операції партнерствами з обмеженою відповідальністю Великобританії (LLP) вже вважаються контрольованими.

Тому завданням уряду країни в цьому контексті визначено постійний моніторинг та актуалізацію переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток.

Так чи інакше регулювання трансфертного ціноутворення взаємопов’язане з іншими механізмами АПП, і дослідження проблематики трансфертного ціноутворення²⁹⁴ дозволило виявити такі основні його аспекти:

1. Під час виявлення ризиків трансфертного ціноутворення завдання податкових органів полягає у максимізації результатів, забезпечуючи при цьому довіру до податкової системи у бізнесу та інших зацікавлених сторін. Це вимагає прозорих процесів для прийняття рішення про те, як ризики дотримання податкового законодавства повинні бути адресованими. Це особливо важливо в контексті трансфертного ціноутворення щодо перевірок і запитів, які можуть бути дуже ресурсомісткими для податкових органів і бізнесу.

Вигоди від ефективної ідентифікації ризиків у сфері трансфертного ціноутворення можуть бути такими:

– більш цілеспрямоване, а отже, більш економічно ефективне використання обмежених ресурсів з погляду податкових органів;

²⁹³ Трансфертне ціноутворення: українська судова система, як і раніше, використовує формальний підхід [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bnwes.info/buhgaleriya/novosti-sayta-2015/transfertne-tsinoutvorennya-ukrayinska-sudova-sistema-yak-i-ranishe-vikoristovue-formalniy-pidhid-19353.html>

²⁹⁴ Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf>

– чітко визначені запити щодо документації, які зменшують як вимоги до підприємств у наданні документації, так і час та інші ресурси, що використовує податковий орган при їх перевірці;

– більш короткі часові межі для перевірок або запитів і вирішення спорів, які вигідні як для підприємств, так і податкового органу.

2. При організації перевірок метод, за яким розпочато перевірку чи надіслано запит, є ключем до можливого результату. Найкращі перевірки і запити є цілеспрямованими, мають конкретний характер і починаються з визначення ризиків. Експерти за секторами можуть виконувати головну роль на ранніх стадіях переговорів, які все частіше є гарантією того, що розслідування трансфертного ціноутворення належним чином буде сфокусоване, оскільки це матиме важливе значення для загальної ефективності аудиту. Технічні перемовини не просуваються вперед доти, доки всі відповідні факти не встановлені. Це повинно бути, наскільки можливо, спільною справою, яка здійснюється відповідно до певного графіка, узгодженого з платником податків. Тенденція до збільшення оброблення запитів трансфертного ціноутворення в режимі реального часу може гарантувати більшу визначеність для платників податків і бізнесу. Також рекомендується більш раннє співробітництво між податковими органами у різних державах у тих випадках, які можуть вплинути на податкову ситуацію в більш, ніж одній країні, тим самим полегшуючи тиск на процедуру взаємного узгодження.

3. При адмініструванні вдалі механізми управління гарантують те, що потрібні випадки підбираються для проведення перевірок або надсилання запитів, а також те, що керівник податкового підрозділу має належний контроль за процесом перевірки. Надійні і прозорі механізми управління також забезпечують упевненість бізнесу у тому, що існує послідовність підходу у разі трансфертного ціноутворення.

4. Більшість податкових органів мають багаторічний досвід аудиту та перевірок дотримання вимог трансфертного ціноутворення. Ранні дискусії з приводу спірних аспектів, які повинні бути розглянуті, зосередження запитів на документах і узгодженні часових меж можуть забезпечити досягнення швидкого і ефективного результату в ході перевірок. Розроблення методів альтернативного вирішення спорів у ряді країн свідчить про те, що цей підхід може бути корисний у справах трансфертного ціноутворення.

Найскладніше рішення, яке ухвалюється щодо перевірок трансфертного ціноутворення, стосується того, коли потрібно зупинити етап пошуку фактів та

довести справу до кінця. Підприємства і контролюючий орган рівною мірою повинні бути впевнені у процедурах, за допомогою яких досягається така стадія, і у тому, як ухвалюється рішення про те, щоб домовитися про врегулювання під час переговорів або судового розгляду. Важливе значення набувають добре зрозумілі та об'єктивні процедури з використанням належного управління.

5. Багато проблем, з якими сьогодні стикають держави, що розвиваються, мають спільні риси і були розглянуті іншими державами раніше. Звідси випливає, що найкращим джерелом підтримки для держав, які розвиваються, у контексті трансфертного ціноутворення є тісна співпраця між державами, що розвиваються, у порівнянних ситуаціях та більш широко в міжнародному співтоваристві.

Таким чином, питання підвищення ефективності контролю за трансфертним ціноутворенням вимагає комплексного врегулювання, що потребує глибокого аналізу та врахування рекомендацій групи експертів з метою узгодження законодавчих норм і звітності з трансфертного ціноутворення зі стандартами ОЕСР, що дозволить поліпшити загальну ефективність регулювання трансфертного ціноутворення в Україні за рахунок покращання моніторингу діяльності платників податків, адміністративних та контрольних процедур, підвищення компетентності працівників, якості податкових перевірок.

Наступним блоком питань є пропозиції щодо протидії зловживанню податковими нормами. Серед питань, які пропонується вирішити, є імплементація загального правила проти уникнення оподаткування, уточнення підходів до визнання постійного представництва нерезидента, запобігання штучному ухиленню від постійного представництва, визнання іноземних компаній резидентами, способи протидії шкідливим податковим режимам, здійснення вихідного оподаткування, правила оподаткування цифрової економіки, загальні правила GAAR, запобігання зловживанню податковими конвенціями, нейтралізація гібридних інструментів.

Зазначені напрями протидії потребують їх упровадження на законодавчому рівні та з огляду на їх незавершену узгодженість і формалізацію на міждержавному рівні вимагають подальшого моніторингу результатів впровадження з метою коригування з позиції вдосконалення та гармонізації зі світовими тенденціями. На сьогодні відповідні пропозиції зводяться до вирішення ряду основних питань. Так, у частині протидії ухиленню від утворення постійного представництва потрібно зазначити, що це питання тісно пов'язане з проблематикою оподаткування цифрової економіки та

зловживанням угодами про уникнення подвійного оподаткування. Його вирішення здебільшого пов'язане з розробленням рекомендацій для внесення змін у визначеннях постійного представництва, у т. ч. відповідно до рекомендацій та тлумачень Модельної податкової конвенції ОЕСР. Відповідно слід уточнити редакцію підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПКУ та розширити поняття постійного представництва за рахунок:

- резидентів, 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), у разі, якщо зазначена діяльність здійснюється резидентом в інтересах та за рахунок переважно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб – нерезидентів;

- резидентів, які на підставі договору, іншого правочину, або фактично мають і звичайно реалізують повноваження 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.

Про наявність у резидента фактичних повноважень здійснювати в інтересах нерезидента діяльність, яка веде до утворення постійного представництва, може, зокрема але не виключно, свідчити:

- надання нерезидентом обов'язкових до виконання вказівок (у тому числі засобами електронного зв'язку або шляхом передачі електронних носіїв) та їх виконання резидентом;

- наявність у резидента та використання ним електронної адреси корпоративної електронної пошти нерезидента або його пов'язаних осіб для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент вже уклав або в подальшому укладає договори чи інші правочини;

- реалізація резидентом права володіння або розпорядження товарами чи іншими активами нерезидента в Україні чи їх значною часткою на підставі відповідних вказівок нерезидента;

- наявність у резидента приміщень, орендованих від власного імені для зберігання майна, придбаного за рахунок нерезидента, або що належить нерезиденту або третім особам та підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента, або для інших цілей, визначених нерезидентом, тощо. Нерезидент не вважається таким, що має постійне представництво в Україні, якщо він здійснює господарську діяльність через посередника – резидента, але при цьому надання резидентом агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і в інтересах нерезидента здійснюється в рамках основної

(звичайної) діяльності резидента та на звичайних умовах.

Визнання іноземних компаній резидентами України є наступним елементом контролю за іноземними компаніями. Відповідно до загальної світової практики іноземна компанія може визнаватися податковим резидентом України, якщо фактичне місце її управління – це Україна. Під місцем управління потрібно розуміти місце розташування осіб, які фактично приймають рішення від імені іноземної компанії, надають указівки щодо укладання нею договорів, розпоряджаються її рахунками, ведуть облік тощо. У разі визнання іноземної компанії резидентом, вона буде зобов'язана стати на облік у фіскальних органах України як платник податку на прибуток. Можна передбачити встановлення особистої податкової відповідальності бенефіціара іноземної компанії (зокрема, коли така особа є громадянином, але не є резидентом) за уникнення реєстрації та сплати податків іноземною компанією, яка визнана податковим резидентом України.

Щодо визнання іноземних компаній резидентами, то внесення на законодавчому рівні до п. 15.1 ст. 15 ПКУ нової частини з положеннями стосовно розширення переліку платників податків за рахунок визнання такими іноземних компаній, фактичне управління над якими здійснюється з України. А під місцем управління слід розуміти місце розташування осіб, які фактично приймають рішення від імені іноземної компанії, надають вказівки щодо укладання нею договорів, розпоряджаються її рахунками, ведуть облік і тощо.

На нашу думку це дозволить розпочати роботу із залучення до оподаткування тих категорій господарюючих суб'єктів, які інкорпоровані у міжнародні ринки та мають високий рівень мобільності капіталу й засобів виробництва (наприклад, консалтингові послуги, сфера ІТ – послуг та ін.), що фактично управляються з України, але юридично зареєстровані у більш сприятливих для оподаткування юрисдикціях.

Ключовим моментом у врегулюванні проблем цифрової економіки є потреба у застосуванні принципу присутності у країні отримання доходу від діяльності. Водночас це питання залишається предметом дискусій між країнами і не знайшло остаточного вирішення. В Україні напрям оподаткування цифрової економіки має швидше фіскальний підтекст щодо залучення додаткових ресурсів до державного бюджету і водночас не має високого пріоритетного значення для впровадження як механізм протидії АПП. Тому на цьому етапі необхідно ініціювати законодавчі норми, що забезпечать адміністрування ПДВ з великих операторів (компаній нерезидентів), які здійснюють постачання товарів на територію України через Інтернет, а саме:

- нерезидент, який регулярно постачає такі товари в Україну шляхом їх продажу через Інтернет, має попередньо стати на облік у фіскальних органах України і сплачувати ПДВ із кожного продажу товарів резидентам України;
- має бути запроваджена процедура окремої реєстрації нерезидентів як платників ПДВ, без створення філіалу або представництва.

Метою впровадження заходів щодо запобігання ухиленню від статусу постійного представництва є недопущення випадків уникнення сплати податків з доходів, отриманих від економічної діяльності, яка здійснюється на території України. На сьогодні це відбувається внаслідок такого: наявності неточності формулювань у визначенні постійного представництва відповідно до останньої редакції Модельної податкової конвенції ОЕСР; наявності лазівок для штучного дроблення операцій нерезидента; складністю внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування; природи транскордонних операцій цифрової економіки та електронної комерції.

Основні положення податкового законодавства щодо протидії умисному ухиленню від реєстрації постійного представництва повинні містити врегулювання таких питань:

- визначення податкового статусу комісійних угод;
- передбачення оподаткованої присутності у країні посередницької діяльності щодо регулярного укладання договорів від імені іноземного підприємства;
- недопущення штучної фрагментації бізнесу ТНК з метою отримання винятків щодо визначення постійного представництва відповідно до ст. 5 (4) Модельної податкової конвенції ОЕСР.

Компанії-платники корпоративного податку можуть скористатися відмінностями між національними правилами тлумачення окремих видів правочинів з метою зменшення своїх загальних податкових зобов'язань.

Наслідками таких ситуацій може бути подвійне неоподаткування доходів (включення до витрат в обох країнах), неоподаткування доходів в одній країні та включення до витрат в іншій країні, подвійне зарахування витрат, довгострокові відтермінування. Тому цей механізм протидії АПП передбачає розроблення внутрішніх правил для нейтралізації випадків гібридних інструментів. Як приклад можна навести процентні платежі податково прозорим структурам (наприклад, шотландському LLP), які дають право на відрахування у країні платника і не оподатковуються у країні отримувача. Загальним правилом в цьому випадку буде відмова у відрахуванні для платника в умовах, коли одержувач не формує доходи на отримані кошти.

Крім того, у разі коли через відмінності у правилах оподаткування (наприклад, платіж віднімається і у країні лізингодавця і у країні лізингоотримувача) відбувається подвійне вирахування, то право на таке вирахування повинно надаватися лише у державі – джерела платежу.

Відповідно, для України важливо адаптувати та імплементувати у національне законодавство норми, що дозволятимуть фіскальній службі при перевірці коригувати суми податків, де мали місце такі зловживання.

Механізм протидії шкідливим податковим режимам встановлює методологію аналізу та визначає мінімально необхідні ознаки наявності істотної ділової активності в межах пільгового режиму. Зокрема, для пільгових патентних режимів (*patent boxes*) розроблено підхід, оснований на „зв’язку”. Цей підхід використовує витрати, що мали місце у певній юрисдикції, як показник наявності ділової активності і гарантує, що платники податків, які отримують вигоду від таких пільгових режимів, насправді займалися науково-дослідницькими розробками і здійснювали реальні витрати на дослідження. Такий само принцип може бути застосований і до інших пільгових режимів. Для оперативного обміну інформацією в червні 2016 року за цим напрямом було затверджено стандартизований IT-формат про обмін інформацією між податковими юрисдикціями.

Основним результатом роботи за напрямом 5 Плану дій BEPS є узгоджена схема, яка охоплює всі норми, що могли б призвести до виникнення проблем з BEPS за відсутності обов’язкового поточного обміну. Ця схема містить шість категорій правил: 1) правила, пов’язані з пільговими режимами; 2) транскордонні односторонні договори про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях або інші односторонні норми трансфертного ціноутворення; 3) правила, що дозволяють спадні коригування прибутків;

4) правила щодо постійного представництва; 5) кондуїтні правила; 6) правила будь-якого іншого типу, які в майбутньому могли б призвести до проблем із BEPS.

Розпочата у 2013 році ОЕСР кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків безпосередньо впливає на Модельну конвенцію ОЕСР та коментарі до неї. За допомогою внесення змін та доповнень до відповідних матеріалів ОЕСР планується досягти прогресу у справі обмеження кількості випадків неналежного використання договірних норм (*treaty abuse*).

Крім того, цілі Модельної конвенції ОЕСР планують розширити за рахунок внесення до них запобігання подвійному неоподаткуванню.

Доповідь з Плану дій BEPS щодо неналежного використання договірних норм визначає такі напрями²⁹⁵:

– розроблення модельних договірних норм та рекомендацій щодо внутрішньодержавних підходів до запобігання надання договірних переваг за неналежних обставин;

– уточнення положення про те, що міжнародні податкові договори не повинні використовуватися як такі, що породжують подвійне неоподаткування;

– визначення факторів податкової політики, які повинні братися до уваги державами при вирішенні питання укладання договору про уникнення подвійного оподаткування.

З урахуванням остаточної редакції рекомендацій станом на 2015 рік реалізацію поставлених завдань планується досягти завдяки зміні Модельної податкової конвенції ОЕСР з попередження зловживань угодами. Це перший адресний документ, що має стати мінімальним стандартом для всіх країн, залучених до Плану дій BEPS. Країни-учасники мають вживати заходів щодо перегляду податкових угод з іншими країнами з метою припинення/недопущення можливості неоподаткування або пільгового оподаткування через ухилення від сплати податків.

Значне поширення практики неналежного використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування в Україні зумовлює доцільність імплементації змін у вітчизняні договори про уникнення подвійного оподаткування відповідно до підходу ОЕСР та G-20. Основні зміни до Модельної конвенції ОЕСР та коментарів до неї у контексті обмеження практики неналежного використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачають таке:

– запровадження положення про обмеження доступу до договірних переваг (*limitation on benefits clause*);

– застосування положення про основну мету (*principal purpose test*);

– введення спеціальних договірних норм, спрямованих на протидію конкретним схемам уникнення оподаткування.

У червні 2017 року відбулося підписання багатостороннього інструменту протидії BEPS (MLI)²⁹⁶. MLI – це багатостороння угода, яка спрощує, прискорює і вносить зміни у близько 1100 угод про уникнення подвійного оподаткування по всьому світу. Ці зміни, зокрема, характеризуються таким:

²⁹⁵ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, September 2014 – Paris ; OECD Publishing, 2014. – 112 p. [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org>

²⁹⁶ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS / OECD [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

1) унеможливають використання гібридних інструментів, тобто ліквідують зловживання розбіжностями між внутрішніми податковими законодавствами різних країн;

2) запобігають наданню пільг на підставі податкових угод за невідповідних обставин;

3) вносять зміни до визначення «постійного представництва» у частині протидії штучному уникненню статусу постійного представництва шляхом укладання комісійних та подібних угод і використання винятків у діяльності (підготовчий або допоміжний характер), що не створює постійного представництва;

4) покращують механізм урегулювання податкових суперечок.

Для нейтралізації гібридних механізмів, які функціонують за рахунок поєднання невідповідностей та тлумачення законодавств різних держав, потрібно також впроваджувати національні правила, які будуть протидіяти таким фактам. Один із способів вирішення проблеми використання гібридних боргових механізмів з метою мінімізації податків міститься у Директиві Ради (ЄС) 2016/1164 від 12.07.2016. Зміст цього методу зводиться до скасування права платника податків на податкове вирахування у державі-джерелі походження прибутку, якщо кореспондентський дохід в іншій державі не оподатковується.

Отже, значне поширення практики неналежного використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування в Україні та кризовий стан фінансово-економічної системи зумовлюють доцільність імплементації запропонованих змін у вітчизняні договори про уникнення подвійного оподаткування.

З цією метою пропонується доповнити п. 140.5 ст. 140 Податкового кодексу України щодо розширення податкових коригувань фінансового результату на суму, рівну ринковій вартості переданих активів, у момент виходу з активів, за вирахуванням їх балансової вартості для цілей оподаткування, за однієї з трьох обставин:

– передачі активів до материнської компанії або до постійного представництва в іншій державі, унаслідок чого такі активи перестають впливати на визначення об'єкта оподаткування такого платника податків;

– зміни податкової резиденції платника податків, за винятком активів, які фактично пов'язані з постійним представництвом в Україні;

– передачі проведення підприємницької діяльності його постійним представництвом з однієї країни до постійного представництва в іншій країні так, що держава першого представництва втрачає право на оподаткування переданих активів.

Оподаткування при виході з резидентства (*exit taxation*) покликане боротися з ситуаціями, коли платник податків або змінює резидентство (в Україні досить популярні моделі зміни резидентства на кіпрське, де за певних умов пасивний дохід фізичної особи взагалі не оподатковуватиметься), або передає право власності на активи (наприклад, нерухомість, торгові марки та ін.), унаслідок чого держава втрачає право на їх оподаткування. У таких випадках передбачається фінальне оподаткування ринкової вартості відповідних активів (квазіпродаж). За певних обставин платіж може бути розстрочений на 5 років із можливою сплатою процентів. В Естонії, яка застосовує податок на розподілений прибуток, дозволено не обкладати цим податком операції, пов'язані з передачею активів (у т. ч. грошей) із залученням постійних представництв, за умови, що така передача буде кваліфікуватися як оподатковуваний розподіл прибутку.

Щодо вихідного оподаткування (*exit taxation*), то необхідно врахувати досвід його імплементації країнами ЄС, яка здійснюється в межах Директиви Ради (ЄС) 2016/1164 від 12.07.2016. Зокрема, передбачається, що застосування оподаткування приросту капіталу при виведенні в іншу юрисдикцію активів зобов'яже компанії ЄС проводити оцінювання їх вартості та визначати приріст капіталу, отриманий за час перебування цих активів у країні ЄС. При позитивному показнику приросту капіталу відповідні податкові органи країни, з якої виводяться активи, зможуть оподатковувати.

Для податкової конкурентоспроможності України додатково до цієї норми варто передбачити можливість отримання платниками податків активів, які підпадали під вихідне оподаткування з інших держав, а саме: „Як початкове значення активів для цілей оподаткування платника податків, що набув такі активи внаслідок зміни резиденства або їх отримання від постійного представництва чи материнської компанії з інших країн, є вартість таких активів, визначена компетентними органами інших країн, якщо відповідні положення передбачені в угодах про уникнення подвійного оподаткування”.

Одним з основних питань протидії реалізації агресивної практики податкового планування в Україні залишається введення правила GAAR. Більшість країн ОЕСР та країни ЄС упроваджують правила GAAR з метою їх застосування як елемента протидії зі схемами АПП, коли інші способи податкового контролю та адміністрування не можуть бути застосовані.

Загальні внутрішньодержавні правила проти зловживання податковими нормами відповідно до рекомендацій ЄС²⁹⁷ повинні містити положення щодо

²⁹⁷ Final commission recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning [Electronic resource]. – Mode of access : www.ec.europa.eu.

невизнання штучної угоди або серії штучних угод, які були здійснені з метою уникнення оподаткування. При визначенні обставин того, чи призвели угода або серія угод до податкової вигоди, пропонується зіставляти суми податкових зобов'язань платника податків, з урахуванням цих домовленостей, із сумою нарахованих податків за тих самих умов, але за відсутності самих угод. У цьому контексті необхідно з'ясувати, чи настає при цьому одна чи більше ситуацій: сума податку не вноситься до бази оподаткування, платник податків отримує вигоду від вирахувань, втрати на цілі оподаткування фактично мають місце, утримання податку відсутнє, податок за кордоном компенсується.

Загальне правило GAAR для України багато в чому схоже на боротьбу з так званими фіктивними угодами. Подібне правило вже було опробовано в частині застосування Директиви про материнські і дочірні компанії та нині буде поширюватися на всі податкові питання всередині ЄС. Зазначимо, що в більшості країн ЄС уже застосовуються внутрішні правила, подібні до правил GAAR, які згідно з роз'ясненнями ОЕСР застосовувалися на внутрішньому рівні, незважаючи на їх відсутність у міжнародних угодах.

З метою впровадження вітчизняного загального правила проти уникнення оподаткування пропонується на додаток до статті 4 ПКУ „Основні засади податкового законодавства України” ввести статтю 4-1 „Загальне правило, спрямоване на боротьбу з уникненням сплати податків”, що сформована відповідно до рекомендацій комісії ЄС (Додаток II).

Під час встановлення „штучності” угод господарські операції для цілей оподаткування, згідно з рекомендаціями ЄС, розглядаються з таких обставин:

- правова характеристика окремих кроків угоди є несумісною з правовою сутністю угоди в цілому;
- угода або серія угод здійснюється всупереч цілей та обставин для ведення бізнесу;
- угода або серія угод складаються з елементів, що мають ефект зміщення, або містять елементи, які мають ефект зміщення або відміни один одного;
- угоди у своїй сукупності мають круговий характер;
- угода або серія угод приводить до значної податкової вигоди, але це не відбивається на бізнес-ризиках, прийнятних для платника податків або його грошових потоків;
- очікуваний прибуток до оподаткування є незначним порівняно з очікуваною податковою вигодою.

Потрібно констатувати, що питання впровадження правил GAAR та питання кодифікації податкових доктрин є взаємопов'язаними. Упровадженню таких правил повинен передувати ретельний аналіз чинного законодавства щодо наявності податкових доктрин та правил протидії уникненню оподаткування

та напрацювання проекту закону, який одночасно має вносити зміни до наявних законодавчих актів (кодексів) та відображати сутність таких правил і доктрин у вигляді внутрішньонаціональних правил протидії уникненню оподаткування (SAAR). Потрібно продовжувати дослідження щодо інкорпорації податкових доктрин у чинне законодавство України відповідно до світового досвіду, що у підсумку має поліпшити профілактику і практику протидії податковим правопорушенням і зловживанням.

Також вирішення цього питання пов'язане з визначенням бенефіціарного власника. Удосконалення інституту бенефіціарного власника, визначеного у п. 103.3 ст. 103 ПКУ дозволить оптимізувати зусилля контролюючих органів для їх переорієнтації на більш ризикових нерезидентів з погляду їх потенційного використання у контексті договірної шопінгу. З цією метою слід доповнити вказану норму ПКУ наступним змістом.

Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу визнається:

1) отримувач доходу із джерел в Україні, який є резидентом держави, з якою укладено міжнародний договір України, та акції якого перебувають в обігу на фондовій біржі такої держави;

2) резидент держави, з якою укладено міжнародний договір України, та акції якого перебувають в обігу на фондовій біржі такої держави, якщо дохід з України отримується ним через іншого резидента тієї ж держави, яким такий резидент повністю володіє прямо чи опосередковано. Зазначене положення не застосовується, якщо особа є резидентом більш ніж однієї держави.

4.3. Інфраструктурне забезпечення діяльності з протидії агресивному податковому плануванню

Спроможність ДФС України здійснювати діяльність з протидії АПП можна розглядати з огляду на наявність системного підходу та відповідних елементів системи такої протидії. Лише законодавчі норми, що обмежують право застосування платниками податків основних прийомів АПП, не можуть гарантувати добросовісної поведінки платників податків. Відповідно, існує потреба у формуванні та розвитку елементів, що регламентують та забезпечують функціонування механізмів протидії АПП або так званої інфраструктурної складової.

Основою інфраструктурного наповнення функціонування системи протидії АПП виступає ряд допоміжних механізмів протидії АПП, які можна згрупувати за 2 напрямками (табл. 4.4):

– створення передумов та впровадження організаційного, аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії АПП, що охоплює організаційні, технічні та методичні аспекти, пов'язані зі створенням та забезпеченням діяльності спеціальних підрозділів ДФС України;

– міжнародне співробітництво, що, крім удосконалення процесів обміну інформацією між країнами, передбачає впровадження на рівні національних податкових систем стандартів організації діяльності фіскальних органів у напрямі протидії АПП.

Для розв'язання організаційних питань, пов'язаних із визначенням структурних підрозділів ДФС та забезпеченням їх ефективної діяльності з протидії АПП, необхідно здійснити таке:

– визначити норми законодавства, що будуть регламентувати основні засади механізмів протидії АПП;

– установити повноваження органів ДФС України щодо організації та проведення контролю за АПП на зразок трансфертного ціноутворення;

– здійснити експертні дослідження (мати оцінку) щодо обсягів втрат від АПП, кількості суб'єктів господарювання, що їх здійснюють, для визначення необхідної кількості фахівців з адміністрування та контролю;

– напрацювати методичні рекомендації щодо організації та проведення контролю за АПП, у розрізі його основної практики та схем.

Значну роль у розвитку становлення механізмів протидії АПП міжнародними експертами відведено питанням розроблення методології моніторингу інформації щодо BEPS (напряму 11)²⁹⁸. Так, несприятливі фінансові та економічні наслідки BEPS залишаються у центрі уваги ОЕСР та G20 з моменту початку проекту. При цьому масштаб негативного глобального впливу такої діяльності на фіскальну ефективність національних податкових систем є досить економічно невизначеним.

Виміряти масштаби АПП досить складно, ураховуючи складність процесів цього явища і серйозні обмеження щодо отримання даних, однак сьогодні відомо, що фіскальні ефекти BEPS є значними. На додаток до великих втрат податкових надходжень АПП спричиняє інші несприятливі економічні ефекти, пов'язані з неможливістю здійснення адекватного оцінювання обсягу корпоративного боргу, прямих іноземних інвестицій та ін.

²⁹⁸ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

З огляду на міжнародну практику визначено шість індикаторів BEPS, що вказують на агресивну модель поведінки податкового планування²⁹⁹ (табл. 4.6).

Ці індикатори можуть бути взяті за основу організації моніторингу АПП на макро- і мікрорівнях. При цьому перелік може бути доповнений національними податковими відомствами з урахуванням вітчизняної практики адміністрування податкових платежів, доступу до інформації, особливостей використання схем АПП вітчизняними суб'єктами господарювання.

Таблиця 4.6

Індикатори АПП згідно з рекомендаціями BEPS

| Група | Індикатор |
|--|--|
| 1. Відсутність зв'язку між фінансовою та дійсною економічною діяльністю | 1. Високий рівень концентрації прямих іноземних інвестицій порівняно з ВВП |
| 2. Відмінності у нормах прибутку в межах групи глобальних ТНК (наприклад, найбільші 250) | 2. Різниця між нормою прибутку порівняно з ефективною ставкою оподаткування. 3. Різниця між нормою прибутку в низькоподаткових юрисдикціях та в інших державах, у яких функціонує ТНК |
| 3. Відмінності в ефективних ставках оподаткування між ТНК та зіставними компаніями, які не є ТНК | 4. Ефективні ставки оподаткування афілійованих структур великих ТНК порівняно з суб'єктами господарювання, які не належать до ТНК, але мають схожі показники |
| 4. Вимивання бази оподаткування з використанням нематеріальних активів | 5. Концентрація високого рівня надходжень роялті порівняно з витратами на наукову, науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність |
| 5. Вимивання бази оподаткування через процентні платежі | 6. Співвідношення витрат на виплату процентів і доходів в афілійованих структурах ТНК у юрисдикціях з високим рівнем оподаткування |

Щодо організації та здійснення моніторингу зниження та розмивання бази оподаткування з податку на прибуток, то для України важливо виокремити макроекономічний напрям (що дозволить ухвалювати рішення з протидії АПП на державному рівні), а також проводити такий моніторинг у розрізі платників податків на предмет використання ними схем АПП. Детальніше це питання буде розглянуте в наступному параграфі дослідження. Крім того, із ним тісно пов'язаний 12-й напрям Плану дій BEPS „Розкриття інформації про використання схем АПП”³⁰⁰.

²⁹⁹ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1

³⁰⁰ Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015 Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1

Так, згідно з зазначеними рекомендаціями, визнається важливим використання інструментів, спрямованих на підвищення інформаційного опису податкових ризиків для фіскальних органів і податкової політики загалом. У зв'язку з цим розроблені рекомендації щодо обов'язкових правил розкриття інформації про застосування схем АПП, домовленості або структури з урахуванням адміністративних витрат фіскальних органів і підприємств, що спирається на досвід країн, які мають такі правила.

Основною метою обов'язкових режимів розкриття інформації є підвищення прозорості, забезпечення ефективного податкового адміністрування через використання найбільш актуальної інформації про потенційно агресивні схеми АПП, а також визначення всіх користувачів таких схем. Ще однією метою обов'язкових режимів розкриття інформації є стримування – платники податків при використанні схем АПП повинні усвідомлювати всі ризики розкриття таких схем.

Обов'язкові режими розкриття інформації повинні будуть відрізнятися від інших типів звітності та зобов'язань щодо розкриття інформації. Розроблення ефективного режиму обов'язкового розкриття інформації передбачає такі особливості: хто повідомляє; яку інформацію повідомляє; коли інформація повинна бути повідомлена, а також наслідки неповідомлення. У зв'язку з цим ОЕСР рекомендує країнам таке:

– ввести зобов'язання щодо розкриття інформації про схеми АПП для всіх їх учасників;

– урахувати поєднання специфічних і загальних ознак схем АПП, формувати вимоги до розкриття інформації;

– реалізувати механізм для відстеження повноти розкриття інформації всіма учасниками схем АПП, визначати ознаки для ідентифікації користувачів схем, що має бути невід'ємною частиною будь-якого обов'язкового режиму розкриття інформації.

Є ряд відмінностей між внутрішньодержавними та транскордонними схемами. Міжнародні схеми, як правило, розробляються спеціально для конкретного платника податків або угоди і можуть містити декілька видів схем і податкових пільг у різних юрисдикціях. Це робить зазначені схеми АПП складнішими порівняно з внутрішньодержавними. Відповідно, у Плані дій BEPS рекомендується таке:

– визначати ознаки транскордонних схем АПП, результати яких викликають занепокоєння. Транскордонні схеми потрібно буде розкрити у разі, якщо угода укладається з резидентом країни, що спричиняє зменшення податкових надходжень у країні, яка надає інформацію і резидент (внутрішньодержавний платник податків) знав або повинен був знати про транскордонний результат застосування схеми АПП;

– надсилати обґрунтовані запити щодо розкриття транскордонних схем АПП.

Ще одним з основних питань підвищення ефективності протидії АПП є дієва співпраця між фіскальними органами щодо обміну інформацією. Відповідно, ряд заходів, розроблених у ході проекту, призведе до отримання додаткової інформації, яка буде поширюватися між фіскальними органами в мережі JTSIC. Форум ОЕСР з податкового співробітництва забезпечує міжнародну платформу для розширення взаємодії між фіскальними органами на основі наявних юридичних інструментів, які могли б охоплювати співпрацю щодо обміну інформацією, отриманою від країн-учасниць відповідно до обов'язкового режиму розкриття інформації про застосування схем АПП.

Питання інформаційного наповнення щодо можливого АПП також відображається у напрямі 13 BEPS „Настанова щодо трансфертного ціноутворення і звітність за країнами”³⁰¹. Згідно з цим напрямом було розроблено тривірневий стандартизований підхід до формування інформації щодо трансфертного ціноутворення.

По-перше, настанова з трансфертного ціноутворення вимагає, щоб ТНК надавали фіскальним органам інформацію високого рівня щодо їх глобальних бізнес-операцій і політики трансфертного ціноутворення в майстер-файлах, які повинні бути доступні для всіх відповідних підрозділів.

По-друге, настанова вимагає передавання докладної документації щодо цін транзакцій у локальних файлах для кожної конкретної країни з метою виявлення даних щодо пов'язаних операцій, умов здійснення таких операцій, а також обґрунтування цінової політики таких угод.

По-третє, великі ТНК зобов'язані подавати звіт за країнами, у якому вони ведуть бізнес щодо валового обороту, прибутку до оподаткування, чисельності працівників, капіталу, нерозподіленого прибутку і матеріальних активів у кожній податковій юрисдикції. І нарешті, виконання ТНК вимог щодо ідентифікації кожної особи в групі в конкретній податковій юрисдикції і забезпечення ідентифікації діяльності, яку провадить кожне підприємство групи.

Ці три документи (майстер-файл, локальний файл і звіт за країнами) у сукупності дозволяють проводити моніторинг трансфертного ціноутворення та забезпечувати фіскальні органи актуальною інформацією для оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення, визначати обсяг ресурсів, необхідних для життя заходів податкового контролю.

³⁰¹ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en

Ця угода передбачає подання майстер-файлу і локального файлу ТНК безпосередньо місцевим фіскальним органам. Звіт за країнами повинен подаватися до фіскальних органів тієї юрисдикції, де зареєстрована материнська компанія, і поширюватися між юрисдикціями завдяки автоматичному обміну інформацією відповідно до механізму, розробленого згідно з багатосторонньою Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу з податкових питань, двосторонніми податковими угодами або угодами щодо обміну податковою інформацією (TIEAs). Вимоги до звіту за країнами у державах ОЕСР повинні бути реалізовані протягом звітних періодів (починаючи з 1 січня 2016 р.) та застосовуватися до ТНК з річним доходом консолідованої групи понад 750 млн євро. 22 березня 2016 р. було презентовано уніфіковану електронну форму звітів за країнами, яка написана мовою програмування XML Schema, що є оптимальним для визначення певних правил валідності (фр. valide – законний, дійсний) XML-документів ³⁰².

Таким чином, використання цих звітів допоможе податковим адміністраціям під час аналізу діяльності ТНК. Важливою інформацією будуть дані про глобальний розподіл доходів та податків, а також щодо видів діяльності, які мають місце в тій чи іншій юрисдикції.

Наступним кроком, відповідно до цього напрямку, буде розроблення та розміщення доповідей щодо електронного обміну інформацією для більш ефективного вирішення спорів, а також оцінювання ризику АПП. Також надалі планується розроблення механізмів моніторингу дотримання юрисдикціями своїх зобов'язань щодо контролю ефективності подання звітності про трансфертне ціноутворення (узагальнення такого моніторингу планується здійснити у 2020 році).

Останні 2 з 15 напрямів Плану дій BEPS є допоміжними інструментами механізму міжнародного співробітництва, що дозволяють вирішувати спори та усувати прогалини при застосуванні договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Згідно з напрямом 14 Плану дій BEPS ³⁰³ механізм вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами полягає у розробленні практичних рекомендацій та принципів, якими мають керуватися країни у відповідних випадках.

³⁰² Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.pdf>

³⁰³ Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en

Стаття 25 Модельної податкової конвенції країн ОЕСР забезпечує належний правовий захист, доступний відповідно до внутрішнього законодавства, через який компетентні органи можуть врегульовувати розбіжності або суперечності, пов'язані з тлумаченням або застосуванням вказаної Конвенції на взаємноузгодженій основі. Цей механізм (процедура взаємної угоди (ПВУ) має принципове значення для правильного застосування та тлумачення податкових договорів, зокрема для того, щоб платники податків, які мають право на пільги щодо договору, не підлягали оподаткуванню та застосуванню санкцій договірними державами, які не діють відповідно до умов договору.

Заходи, розроблені в межах напрямку 14 Плану дій BEPS, спрямовані на зміцнення результативності та ефективності процесу ПВУ. Вони передбачають мінімізацію ризиків невизначеності і ненавмисного подвійного оподаткування, забезпечують послідовну і правильну реалізацію податкових договорів, у тому числі ефективно та своєчасне вирішення спорів щодо їх тлумачення або застосування відповідно до ПВУ.

Завдяки реалізації заходів у цьому напрямі планується сформувати мінімальний стандарт із вирішення договірних спорів, який полягає у такому:

- договірні зобов'язання, пов'язані з ПВУ, повинні бути повністю і сумлінно реалізовані, а спори вирішені своєчасно;
- упровадженні адміністративних процесів, які сприятимуть профілактиці і своєчасному врегулюванню питань, пов'язаних із договірними спорами;
- забезпеченні доступу платників податків до ПВУ у разі, якщо вони мають на це право.

Мінімальний стандарт доповнюватиметься кращою практикою. Моніторинг реалізації мінімального стандарту буде здійснюватися відповідно до детальних умов проведення та методології оцінювання, розроблених у 2016 році.

На додаток країни, що приєдналися до Плану дій BEPS, заявили про необхідність у забезпеченні обов'язкового прийняття ПВУ арбітражу як механізму гарантування того, що пов'язані договірні спори будуть вирішені протягом певного періоду³⁰⁴.

У межах напрямку 15 BEPS „Багатосторонній інструмент для внесення змін у двосторонні договори”³⁰⁵ передбачалося оцінювання податкового законо-

³⁰⁴ The Leaders' Declaration issued following the 7-8 June 2015 G7 Summit [Electronic resource]. – Mode of access : www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile

³⁰⁵ Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015 Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1

давства та міжнародного публічного права у зв'язку з розробленням багатостороннього інструменту, який дозволить різним юрисдикціям втілювати в життя заходи, напрацьовані у процесі роботи над Планом дій BEPS, та вносити зміни у двосторонні договори. За результатами такої роботи було розроблено багатосторонній інструмент/конвенцію ³⁰⁶, що дозволяє всім країнам-учасникам дотримуватися мінімальних стандартів, пов'язаних з угодою, які були узгоджені в межах проекту BEPS, у т. ч. щодо протидії гібридним механізмам (напряму 3 BEPS), запобігання зловживанню угодою (напряму 6 BEPS), уникнення статусу постійного представництва (напряму 7 BEPS), удосконалення механізму врегулювання спорів (напряму 14 BEPS).

Специфіка цього механізму передбачає процесуальний характер його імплементації відповідно до вимог документа, що буде ухвалений ОЕСР, країнами, які долучаються. Міністерством фінансів України анонсовано, що Україна планує приєднатися до багатостороннього інструменту/конвенції наприкінці 2017 року ³⁰⁷.

Ураховуючи наведене вище, можемо констатувати необхідність та невідворотність розвитку Україною міжнародного співробітництва як складової інфраструктурного забезпечення функціонування механізмів протидії АПП, що на цьому етапі має містити такі напрями:

- дотримання та впровадження вимог Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією ³⁰⁸;
- приєднання до міжнародних угод з автоматичного обміну інформацією;
- розвиток взаємовідносин з компетентними органами країн, з якими укладені договори про обмін інформацією;
- забезпечення співпраці з наддержавними інституціями щодо уніфікації податкових норм та впровадження механізмів протидії АПП;
- адаптація стандартів з розкриття, збору, аналізу інформації щодо схем АПП, організації діяльності уповноважених органів контролю, їх наступне впровадження у вітчизняну практику.

³⁰⁶ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS / OECD [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

³⁰⁷ Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf

³⁰⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015 [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing 2015. – 94 p. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.

Забезпечення Україною порядку формування запитів та повідомлень, їх направлення компетентним органам інших країн, аналіз відповідей та порядок використання отриманої інформації в порядку міждержавного обміну регламентується наказом Міністерства фінансів України „Про затвердження порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн” від 30.11.2012 № 1247 ³⁰⁹. Сам порядок не викликає значних зауважень експертів моніторингової місії Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей ³¹⁰. Звіт за результатами перевірки в межах технічної співпраці з Глобальним форумом щодо відповідності/невідповідності українського законодавства Стандарту EOIR ³¹¹ базується на аналізі трьох основних компонентів: наявності інформації; відповідного доступу до інформації; наявності механізмів обміну інформацією ³¹². Інакше кажучи, інформація повинна бути доступною (А), податкові органи повинні мати доступ до інформації (Б), і повинна бути основа для обміну (С), тобто внутрішнє законодавство, міждержавні договори/конвенції тощо. Якщо будь-якого з цих елементів не вистачає, обмін інформацією буде неефективним. За результатами моніторингу першого кроку імплементації Стандарту EOIR Україна переходить до другого кроку, перевірку за результатами якої вона буде проходити у 2018 році. Основні зауваження стосувалися наявності інформації про бенефіціарного власника (А1), наявності відповідної звітної документації (частина А2) та повноважень податкових органів (частина Б1), інструментів обміну інформацією (частина С1).

Частина А Технічного завдання 2016 року вимагає, щоб юрисдикція забезпечувала доступ до власності, ідентичності, бухгалтерського обліку та банківської інформації. Така інформація може зберігатися для податкових, протидії відмиванню грошей, регулятивних, комерційних чи інших цілей. Якщо така інформація не зберігається або зберігається протягом розумного періоду, компетентний орган юрисдикції може не мати змоги отримати та надати її за запитом. Необхідно, щоб юрисдикція вимагала збереження цієї інформації, а також зберігала її протягом щонайменше 5 років, навіть у випадках, коли

³⁰⁹ Про затвердження порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2012 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/-z2171-12>.

³¹⁰ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015 [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing 2015. – P. 68. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.

³¹¹ Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters [Electronic resource]. – Paris : OECD Published on July 21, 2014 – 311 p. Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>

³¹² Exchange of information on request: handbook for peer reviews 2016-2020. Third Edition [Electronic resource]. – Paris: OECD 2016. – P. 16. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>

відповідний орган чи юридична організація перестала існувати. Також повинні бути введені ефективні положення про гарантування прав доступу для забезпечення наявності інформації, включаючи належний моніторинг невідповідності, а також достатньо сильні примусові повноваження.

Частина В.1 вимагає, щоб компетентні органи мали право отримувати та надавати інформацію, яка є предметом запиту під час обміну інформацією від будь-якої особи в межах своєї територіальної юрисдикції, яка володіє або контролює такі відомості (незалежно від будь-яких юридичних зобов'язань підтримувати таємницю інформації щодо такої особи).

Частина С.1 визначає, що механізми обміну інформацією мають забезпечувати ефективний обмін інформацією та повинні дозволяти обмін інформацією за запитом щодо всіх осіб (наприклад, не обмежуючись особами, які проживають в одній із договірних держав для цілей договору або громадянина однієї з договірних держав) без права на відмову у наданні інформації зацікавленій юрисдикції за умови надходження обґрунтованого запиту (обмежується «риболовля», коли до початку переслідування контролюючий орган намагається таким чином отримати потрібну йому інформацію, в існуванні якої він не впевнений), дозволяти надання інформації в конкретній формі, що вимагається (включаючи подання свідків та виготовлення автентичних копій оригіналів документів), наскільки це можливо, відповідно до внутрішнього законодавства та практики юрисдикції.

У зв'язку з тим, що Україна тільки перейшла до другого кроку, для отримання рейтингу про відповідність системи обміну інформацією ми дізнаємося після результатів звіту другого етапу. Водночас серед країн-сусідів та країн СНД Азербайджан, Румунія, Росія та Польща здебільшого виконали умови другого етапу.

Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією, метою якого є запровадження стандартів EOIR та AEOI, визначає також такі вимоги до виконання процесу імплементації EOIR ³¹³:

1. Держави повинні забезпечити доступ своїх компетентних органів до інформації, у тому числі інформації про уповноважених осіб і бенефіціарних власників.

2. Держави мають гарантувати надійний захист інформації.

3. Банківська інформація про всіх власників рахунків повинна бути доступна фіскальним органам.

³¹³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015 [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing 2015. – P. 34-35. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.

4. Фіскальні органи повинні мати право отримувати та надавати інформацію, що є предметом запиту за договором про обмін інформацією від будь-якої особи в межах їх територіальної юрисдикції, яка розпоряджається або контролює таку інформацію (незалежно від будь-яких правових зобов'язань щодо приховування інформації).

5. Права і гарантії (наприклад, повідомлення, права оскарження), які стосуються особи в запитуваній юрисдикції, повинні бути сумісні з ефективним обміном інформацією.

6. Мережа юрисдикційних механізмів обміну інформацією має охоплювати всіх важливих партнерів.

7. Юрисдикційні механізми для обміну інформацією повинні мати належні положення для забезпечення конфіденційності отриманої інформації.

8. Механізм обміну інформацією повинен забезпечувати права і гарантії платників податків і третіх осіб.

Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією має нині 142 учасники. Прогрес у досягненні податкової прозорості продовжується, коли до липня понад 60 юрисдикцій активують близько 2 000 двосторонніх договорів для автоматичного обміну інформацією з CRS (Common Reporting Standard), включаючи всі 50 юрисдикцій, якими було взято зобов'язання здійснити перші обміни у 2017 році. Ці зусилля мають позитивний результат – 500 000 людей розкрили офшорні активи та близько 85 млрд євро в додаткових податкових надходженнях, визначених у результаті застосування механізмів добровільного дотримання та офшорних розслідувань. Більшість цих двосторонніх договорів щодо обміну інформацією ґрунтується на багатосторонній Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах³¹⁴ та Багатосторонній угоді компетентних органів щодо загального стандарту звітності (Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard – далі CRS МСАА), яка передбачає стандартизований механізм спрощення автоматичного обміну між податковими органами та до якої приєдналися 92 країни та юрисдикції³¹⁵. Решта країн діє відповідно до двосторонніх договорів та домовленостей.

Схожими за структурою та змістом до стандарту обміну інформацією за Угодою CRS МСАА є стандарт обміну інформацією з іншими юрисдикціями на основі Міжурядової угоди (IGA) у межах закону FATCA (США). Запровадження цього стандарту, як основи для автоматичного обміну інформацією, передбачає такі чотири кроки, які можуть бути реалізовані в будь-якому порядку (у тому

³¹⁴ Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ETS 127) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_325

³¹⁵ OECD Secretary-General Report to G20 Leaders, July 2017, Hamburg [Electronic resource]. – Mode of access : <http://oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>

числі одночасно):

Крок 1. Внесення вимог до звітності та здійснення відповідних перевірок внутрішнього законодавства. Там, де вони не існують, юрисдикціям потрібно буде імплементувати правила у національне законодавство, яке регулює виконання фінансовими установами обов'язку повідомляти інформацію та слідкувати за процедурами перевірки відповідно до стандарту.

Більшість юрисдикцій адаптували законодавство в межах заходів IGA, а Україна планує це зробити у зв'язку з наміром підписати Міжурядову угоду з США³¹⁶. Це дає можливість одночасно розширити законодавчі межі, що сприятиме розгалуженню мережі партнерських юрисдикцій держави. Законодавча база за відповідних умов може дозволити розширити звітність власників рахунків, які є резидентами інших юрисдикцій, шляхом регулювання та адміністративного супроводження.

Вимоги до звітності за стандартом докладно описані в документі і можуть бути легко використані як шаблон для такого регулювання.

Крок 2. Вибір правової основи для обміну інформацією. Більшість країн вже має ряд правових документів, що дозволяють автоматичний обмін за стандартом, у тому числі двосторонні договори, угоди, за якими можливий обмін деякою податковою інформацією.

На адміністративному рівні автоматичний обмін інформацією, як правило, вимагає окремих угод між компетентними органами країн-учасниць, щоб ввести у дію автоматичний обмін. У цих угодах вказується інформація, якою будуть обмінюватися, і практичні питання (час і формат обміну). Стандарт уже містить модель угоди (як двосторонньої, так і багатосторонньої), яка може бути використана для обміну за стандартом. Угоди за цією моделлю вже підписані 52 юрисдикціями, де правова основа є недостатньою, Конвенція, яка відкрита для всіх країн, є найпростішим способом, щоб швидко встановити широку мережу обміну.

Крок 3. Ввести в дію адміністративну, IT-інфраструктуру для збору та обміну інформацією в межах стандарту. Стандарт містить форми звітів та порядок їх перевірки (CRS-схеми), які будуть використовуватися для обміну інформацією. CRS-схема практично ідентична схемі FATCA щодо структури та змісту.

Для країн і фінансових установ, що будуть звітувати і обмінюватися інформацією в межах FATCA, користування CRS-схемою не вимагає яких-небудь значних додаткових інвестицій. Однак країни також повинні узгодити

³¹⁶ Про підписання Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для підвищення рівня дотримання міжнародного податкового законодавства й виконання положень Закону Сполучених Штатів Америки „Про податкові вимоги до іноземних рахунків” (FATCA) : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.04.2015 № 401-р.

ефективні методи передачі та шифрування для стандартів безпечного обміну інформацією. Стандарт передбачає мінімальні норми для безпечної передачі інформації, але не вимагає єдиного рішення/

Крок 4. Захист конфіденційності даних і гарантії. Стандарт містить докладні правила про конфіденційність даних і гарантії, які повинні бути встановлені в державі на правовому та операційному рівнях. Більш конкретні дані у процесі передачі та доступу до будь-яких ключів шифрування повинні бути доступні тільки авторизованим особам. Зокрема, ключ повинен суворо контролюватися.

Перевагами автоматичного обміну є такі:

– може забезпечити своєчасну інформацію про невідповідність, коли ухилення від сплати податків було при поверненні інвестицій чи основної суми капіталу;

– може допомогти виявити випадки невідповідності навіть там, де податкові адміністрації не мали попередніх ознак невідповідності;

– має стримувальний ефект, збільшує добровільне дотримання та заохочує платників податків повідомляти всю відповідну інформацію;

– може допомогти в інформуванні платників податків про звітні зобов'язання, збільшити податкові надходження і таким чином забезпечити, щоб усі платники податків сплачували справедливу частку податку у потрібному місці в потрібний час.

У невеликій кількості випадків країни можуть інтегрувати отриману інформацію автоматично зі власними системами так, щоб податкові декларації з доходів могли бути попередньо заповненими ³¹⁷.

Стандарт АЕОІ визначає інформацію про фінансовий рахунок, що підлягає обміну, фінансові установи, які повинні звітувати, різні типи рахунків та платників податків, що охоплюються, а також загальні процедури належної перевірки, яких повинні дотримуватися фінансові установи. Він складається з двох компонентів: 1) CRS, яка містить звітність та правила належної обачності, що застосовуються до фінансових установ; 2) Модель САА, яка містить детальні правила обміну інформацією. До стандарту також входять спеціальні правила щодо конфіденційності обмінюваної інформації, а основні інструменти міжнародного юридичного обміну вже містять гарантії щодо цього.

У 2015 році Форум з податкової адміністрації звернувся до ОЕСР з проханням вибрати постачальника послуг для створення та керування безпечною, зашифрованою загальною системою для двостороннього обміну податковою інформацією. Спільна система передачі ОЕСР (CTS) є важливою

³¹⁷ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>

для країн з погляду виконання своїх зобов'язань щодо АЕОІ, а також іншого обміну податковою інформацією, такою як Country-by-Country Reports, та інформацією про податкові договори. CTS був повністю розроблений і був доставлений для роботи в кінці травня 2017 р., дозволяючи тим юрисдикціям, які мають намір почати перші обміни інформацією про CRS у 2017 році, приєднатися до системи до вересня.

Глобалізація призвела до відходу від операційних моделей для конкретних країн до глобальних бізнес-моделей, які містять інтегровані ланцюги постачань і централізації основних функцій на регіональному чи глобальному рівні. У міру розвитку цих моделей зростають ризики в системі BEPS, що ускладнює роботу національних податкових органів. У цьому контексті велика надія покладається на JITSIC, який є міжнародною платформою обміну інформацією між національними податковими органами, що має забезпечити подальше підвищення дво- та багатосторонньої взаємодії та співпраці між ними. JITSIC пропонує ряд переваг порівняно з двостороннім співробітництвом. Однак, на жаль, Україна не є членом FTA та, відповідно, учасником JITSIC.

В українському законодавстві, безперечно, є логічно прописані умови щодо отримання інформації за запитом, проте неможливо ефективно здійснювати такий обмін, користуючись лише Конвенцією, без дотримання стандартів ОЕСР, відповідно до норм яких оцінюються запити. Згідно зі ст. 73 ПКУ інформація надається обов'язково та за запитами, при цьому інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків надається в обсягах, більших, ніж передбачені пунктом 73.3 цієї статті, банками та іншими фінансовими установами контролюючим органам за рішенням суду. Обсяг інформації, яка надається за запитом, є значно ширшим, що принципово обмежує зловживання податкових органів при використанні цієї інформації та передачі її третім особам, оскільки вимагає дотримання процедур щодо отримання такої інформації, передбачених законодавством.

Інформація, що має автоматично надаватися фінансовими установами згідно з положеннями Стандарту про автоматичний обмін інформацією³¹⁸ та модельного договору IGA, стосується фінансових рахунків у фінансових установах (банки, інвестиційні фонди, брокери та ін.). Із тексту Конвенції та Стандарту слідує, що такий обмін може відбуватися на основі Модельної конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування, яка міститиме умови використання стандартів щодо обміну податковою інформацією, з чого випливає, що передавати та отримувати інформацію в межах таких договорів має спеціально уповноважений суб'єкт. У випадку України таким суб'єктом

³¹⁸ Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters [Electronic resource]. – Paris : OECD Published on July 21, 2014 – 311 p. – Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>

повинна бути ДФС України (відповідно до Конвенції), яка для виконання стандарту автоматичного обміну інформацією отримує від банківських установ лише інформацію про відкриття чи закриття рахунків, решта інформації, необхідна для виконання умов запровадження стандарту, отримується лише за запитом. У ПКУ йдеться про те, що отримання інформації від банків здійснюється на підставі Закону України³¹⁹ „Про банки та банківську діяльність”. Відповідно до ст. 60 цього Закону банківську таємницю, становить таке:

- відомості про банківські рахунки клієнтів, у тому числі кореспондентські рахунки банків у Національному банку України;
- операції, які були проведені на користь чи за дорученням клієнта, здійснені ним угоди;
- фінансово-економічне становище клієнтів;
- системи охорони банку та клієнтів;
- інформація про організаційно-правову структуру юридичної особи – клієнта, її керівників, напрями діяльності.

Варто наголосити на тому, що інформація про фінансові рахунки є банківською таємницею і розкривається з дозволу власників цих рахунків, за рішенням суду та за зверненням слідчих органів у межах кримінального провадження. За запитом фіскального органу розкривається інформація лише щодо наявності банківських рахунків, хоча інформацію про відкриття та закриття рахунків банки повідомляють автоматично. А отже, у ДФС України обмежені можливості щодо автоматичного отримання інформації про фінансові рахунки платників податків. Це додатково свідчить про неготовність України до імплементації Стандарту щодо автоматичного обміну інформацією, проте у процесі реалізації технічного плану обміну інформацією за запитом ряд недоліків буде усунено. Разом з тим додатково необхідно внести зміни до ПКУ та законодавства про банківську діяльність і діяльність фінансових установ, норми для автоматичного отримання інформації податковими органами відповідно до Стандарту ОЕСР щодо такого обміну.

Таким чином, усе наведене вище дозволяє констатувати, що міждержавний обмін інформацією має важливе значення під час формування ефективних механізмів протидії АПП. Відповідно, і Україна потребує реалізації цілого ряду реформ у цій предметній сфері: перегляду умов договорів про уникнення подвійного оподаткування в частині обміну податковою інформацією; долучення держави до участі у відповідних міжнародних організаціях, а також впровадження у вітчизняну практику податкового адміністрування нових напрацювань у межах реалізації Плану дій BEPS.

³¹⁹ Про банки та банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

4.4. Організація процесів моніторингу та управління ризиками агресивного податкового планування

Одним з основних питань при впровадженні у вітчизняну практику податкового адміністрування механізмів протидії застосування схем АПП є своєчасне виявлення, правильна ідентифікація використовуваних платниками схем мінімізації податкового навантаження та відповідна їх правова класифікація, розроблення та вжиття заходів щодо блокування можливості застосування платниками виявлених схем мінімізації податків, перманентний моніторинг результативності податкового контролю щодо застосування платниками схем АПП. Такі процедури є необхідною передумовою ефективного адміністрування ризиків АПП на всіх етапах податкового контролю – попереднього (законодавчий), поточного та наступного.

У системі управління податковими ризиками необхідно передбачити пріоритетність, обов'язковість та спосіб усунення чи вжиття контрольних заходів залежно від економічної доцільності, податкової поведінки платника податків, імовірності встановлення порушення. Доцільно розрізняти ризики підвищеного ступеня, що потребують оперативного втручання, та ризики помірною, незначною або опосередкованого значення, які дозволяють дистанційний їх супровід та відпрацювання. Особливо актуальними для дистанційного відпрацювання є податкові ризики, щодо яких відсутні методика та практика опрацювання. Тому перед їх перевіркою потрібно ідентифікувати такі ризики та спосіб функціонування механізму мінімізації податків, визначити способи їх усунення.

Сучасний рівень розвитку ДФС України створює передумови для визначення та формування системи індикаторів податкових ризиків різного ступеня інформативності, у тому числі і тих, що вказують на вірогідність використання схем АПП.

Водночас наявна практика ДФС України щодо виявлення ризикових категорій платників податків ³²⁰ не дозволяє чітко ідентифікувати платників податків, які здійснюють АПП. Розроблення і впровадження методик визначення платників податків, що вдаються до схем АПП, є завданням першого порядку для ДФС України. При цьому чим більш точною буде ідентифікація ризиків застосування схем АПП, тим кращу можливість фіскальні органи матимуть для їх нейтралізації: або за рахунок контрольно-перевірочних заходів,

³²⁰ Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>.

або ініціювання законодавчих норм превентивного характеру.

За результатами дослідження та узагальнення міжнародної практики боротьби з АПП, основними індикаторами АПП на транскордонному рівні можна вважати такі:

- високий рівень концентрації прямих іноземних інвестицій порівняно з ВВП;
- різницю між нормою прибутку порівняно з ефективною ставкою оподаткування;
- різницю між нормою прибутку в низькоподаткових юрисдикціях та в інших державах, у яких функціонує ТНК;
- ефективні ставки оподаткування афілійованих структур великих ТНК порівняно з суб'єктами господарювання, які не належать до ТНК, але мають схожі показники;
- концентрацію високого рівня надходжень роялті порівняно з витратами на наукову, науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність;
- співвідношення витрат на виплату процентів і доходів в афілійованих структурах ТНК у юрисдикціях з високим рівнем оподаткування.

Для визначення доцільності проведення ретельного аналізу ризиків щодо здійснення трансфертного ціноутворення у відповідному посібнику ОЕСР рекомендується акцентувати увагу на таких питаннях: значних операціях із пов'язаними особами, зареєстрованими у країнах зі спрощеним режимом оподаткування; передачі нематеріальних активів пов'язаним особам; реструктуруванні бізнесу; специфічних видах платежів; збитковості; незадовільних фінансових результатах; чинній ставці оподаткування; невідповідності/відсутності документації, надмірних сумах заборгованості ³²¹.

Указаний вище перелік індикаторів АПП не є вичерпним та охоплює лише основні з них. Крім того, їх визначення може бути складним для контролюючого органу. Також існує потреба у встановленні ризиків за внутрішньодержавними схемами АПП.

Наприклад, при визначенні індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення у Великобританії враховуються такі індикатори:

- збитки компанії-резидента, отримані протягом певної кількості періодів поспіль (наприклад, 5 років), є несумісними з можливістю продовження її діяльності (або діяльності групи компаній);

³²¹ Public Consultation: Draft Handbook on transfer pricing risk Assessment. – OECD Publishing – 2013 [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>

– відсутність або необґрунтовано низький розмір роялті за використання об'єктів інтелектуальної власності, що вказує на відсутність генерації підприємницької винагороди за проведені науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки. Натомість друга сторона операції має високу рентабельність чистого прибутку;

– запозичення є непропорційно великими відносно коштів акціонерів (при цьому враховується вид бізнесу);

– високе відношення здатності бізнесу обслуговувати борг щодо його операційних прибутків перед сплатою податків і процентів, тобто наскільки боргове зобов'язання є стійким;

– сумнівність комерційного сенсу угод;

– транзакції з пов'язаними особами в низькоподаткових юрисдикціях;

– придбання приватної інвестиційної компанії, залежної від боргового фінансування;

– інформація про реструктурування, діяльність щодо придбання чи злиття, передачі діяльності пов'язаним сторонам або зміна способу, у який компанія отримує винагороду;

– значне зниження запасів.

Ці індикатори беруться до уваги у Великобританії, враховуються у комплексі і не оцінюються окремо.

За даними міжнародних експертів ознаками ризиків при здійсненні трансфертного ціноутворення є: 1) істотні операції з пов'язаними сторонами в низькоподаткових юрисдикціях; 2) передача нематеріальних активів пов'язаним сторонам; 3) господарські реструктуризації; 4) конкретні види платежів; збиткові операції; 6) погані фінансові результати; 7) ефективна податкова ставка; 8) надмірний борг (Додаток О).

Подібна система індикаторів може використовуватися і в Україні, однак з огляду на вітчизняні особливості. Крім того, потрібно зважати на те, що всі справи щодо трансфертного ціноутворення є унікальними і вимагають високої кваліфікації працівників контролюючих органів, автоматизованих систем збору та опрацювання інформації, стандартизації процедур контролю.

Узагальнення вітчизняної практики застосування схем АПП платниками податку дозволяє сформулювати систему індикаторів, в основу яких покладені як показники, застосовувані в міжнародній практиці, так і показники, використання яких доцільне з урахуванням вітчизняної практики мінімізації сплати податків³²².

³²² Брехов С. С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / С. С. Брехов, К. П. Проскура, О. Є. Сушкова // Економічний аналіз. – 2017. – № 1. – Т.27. – С. 107–119.

Для організації процесів виявлення платників податків, які здійснюють АПП, пропонується використовувати систему індикаторів, в основі якої лежить поділ індикаторів на групи за сферами їх виникнення (табл. 4.7).

В табл. 4.7 індикатори класифіковано за групами: фінансово-облікові, податкові та організаційно-правові. Такі індикатори проявляються при проведенні фінансово-господарських операцій, опрацюванні податкової інформації контролюючим органом та побудові моделі бізнес-процесів платників податків. Крім того, індикатори можуть прямо або опосередковано вказувати на податковий ризик. Тобто мається на увазі здатність індикатора вказати на характер або спосіб здійснення мінімізації податку.

Таблиця 4.7

**Система індикаторів наявності
ризиків застосування платниками податків схем АПП**

| Група індикаторів | Характер індикатора групи |
|-----------------------------|---|
| Фінансово-облікова група | Операційний – цей індикатор стає можливим до визначення за фактом здійснення фінансово-господарської операції та призводить до зміни у складі активів і пасивів платника податків |
| Податкова група | Формальний (загальний) – показник що визначається внаслідок аналізу відповідності показників податкової звітності інформації податкових баз даних, інформації від третіх осіб усередненим зіставним показником інших платників податків |
| Організаційно-правова група | Індивідуальний – відображенням галузевої специфіки, особливостей організації правової форми та бізнес-процесів платника податків, що теоретично роблять можливими здійснення схем мінімізації податків |

Для оцінювання ризику вага індикаторів визначається з урахуванням ступеня ризику, щодо якого визначено ці індикатори. Індикатори можна розрізнити за способом їх зв'язку з ризиком – прямий чи опосередкований, за специфікою ризику – індивідуальні, загальні та операційні. Деталізований перелік індикаторів фінансово-облікової групи щодо наявності ризиків застосування платниками схем АПП наведено в табл. 4.8.

Зазначені індикатори дозволяють ідентифікувати потенційні ризики застосування платником податків схем мінімізації в результаті оцінювання його фінансового становища, об'єктивної спроможності і доцільності продовжувати господарську діяльність. На нашу думку, важливими ознаками ризиків мінімізації є такі: залучення кредитів без певного визначеного об'єкта фінансування, неефективна структура балансу (висока концентрація дебіторської або кредиторської заборгованості, не розкриті в примітках до фінансової звітності, і значні суми інших оборотних активів та інших поточних зобов'язань, наявність у балансі непідтверджених статей, таких як додатковий

капітал, відстрочені податкові активи або зобов'язання, капітал у дооцінках, незавершені капітальні інвестиції, гудвіл, довгострокова дебіторська заборгованість, доходи або витрати майбутніх періодів).

Таблиця 4.8

Фінансово-облікові індикатори наявності ризиків застосування платниками податків схем АПП

| Індикатор | Зв'язок з ризиком | Характер індикатора | Рівень (вага) індикатора |
|--|-------------------|---------------------|--------------------------|
| Наявність у складі власного капіталу платника податків непокритих збитків та загалом від'ємна сума власного капіталу | Опосередкований | Операційний | Середній |
| Сума статутного капіталу, не в повному обсязі внесена засновниками | Прямий | Операційний | Високий |
| Кількаразове перевищення зобов'язаннями власного капіталу | Прямий | Операційний | Високий |
| Наявність значних сум заборгованості пов'язаних сторін та внутрішньогрупової заборгованості | Прямий | Операційний | Середній |
| Висока питома вага прямих іноземних інвестицій у джерелах фінансування платника податків | Опосередкований | Операційний | Середній |
| Надання або отримання значних позик, кредитів при невеликих (нульових) прибутках чи збитках | Опосередкований | Операційний | Середній |
| Укладання економічно невігідних угод з контрагентами | Прямий | Операційний | Високий |
| Реалізація активів у великих розмірах у короткі терміни | Опосередкований | Операційний | Високий |
| Значна частка пасивних доходів, у тому числі доходів від володіння нематеріальними активами | Прямий | Операційний | Високий |
| Реалізація продукції (робіт, послуг) за цінами, значно нижчими, а придбання за цінами, значно вищими звичайних цін | Прямий | Операційний | Високий |
| Продаж основних засобів за ціною, нижчою за балансову | Опосередкований | Операційний | Високий |
| Розрахунки з використанням цінних паперів, векселів | Опосередкований | Операційний | Середній |

Як було зазначено вище, про наявність ризиків застосування схем мінімізації податкового навантаження свідчать окремі юридичні аспекти організації і функціонування бізнесу. При цьому потрібно зауважити, що можливість доступу до різноманітних баз даних, офіційних реєстрів, іншої інформації, що формується офіційними державними органами, а також можливість отримати інформацію на запит від офіційних органів інших держав

дозволяють контролюючим органам успішно ідентифікувати ризики використання платником податків схем мінімізації податків за юридичними та формальними ознаками. Орієнтовний перелік індикаторів ризиків застосування АПП податкової та організаційно-правової груп наведено у табл. 4.9 та 4.10.

Далі формалізуємо процес оцінювання ризиків застосування платниками АПП, визначивши методики розрахунку показників та критерії оцінювання їх значень. Так, вихідними джерелами інформації для розрахунку індикаторів є фінансова звітність платників податків, подана ними до фіскальних органів, декларації з податку на прибуток підприємств, дані публічних реєстрів, облікові дані, інша інформація, що є доступною для фіскальних органів.

Таблиця 4.9

**Податкові індикатори наявності ризиків застосування
платниками податків схем АПП**

| Індикатор | Зв'язок з ризиком | Характер індикатора | Рівень (вага) індикатора |
|---|--|----------------------------|---------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Збиткова діяльність протягом більше ніж 2 років | Прямий | Формальний | Високий |
| Низьке, без достатнього обґрунтування, податкове навантаження порівняно з іншими компаніями або попередніми податковими періодами | Опосередкований | Формальний | Середній |
| Різниця між середньогалузевим рівнем прибутковості та показниками прибутковості конкретного платника податків | Прямий | Формальний | Високий |
| Значна різниця між нормою прибутку та ефективною ставкою оподаткування | Прямий | Формальний | Високий |
| Коригування податкової звітності на значні суми | Опосередкований | Формальний | Середній |
| Неузгодженість показників податкової (фінансової) звітності | Опосередкований | Формальний | Середній |
| Негативна податкова історія щодо використання платником або його участі у схемах мінімізації податків | Прямий | Формальний | Середній |
| Здійснення контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення | Прямий | Формальний | Середній |
| Значна частка контрольованих операцій у складі доходів/витрат компанії | Прямий | Формальний | Високий |
| Неподання звітності з контрольованих операцій або її невідповідність вимогам до змісту та повноти розкриття інформації | Прямий | Формальний | Середній |
| Інформація з зовнішніх джерел | Прямий / опосередкований (залежно від контексту) | Формальний | Середній і вище |

Індикатори ризиків наявності схем АПП організаційно-правової групи

| Індикатор | Зв'язок з ризиком | Характер індикатора | Рівень (вага) індикатора |
|--|-------------------|---------------------|--------------------------|
| Індикатори організаційно-правової структури | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Наявність двох або більше дочірніх підприємств (частка володіння в зареєстрованому капіталі понад 50 %) | Опосередкований | Індивідуальний | Середній |
| Наявність значної кількості (більше трьох) пов'язаних суб'єктів господарювання | Опосередкований | Індивідуальний | Середній |
| Належність до фінансово-промислової групи (групи підприємств); | Опосередкований | Індивідуальний | Середній |
| Наявність філій та відокремлених підрозділів | Опосередкований | Індивідуальний | Середній |
| Перебування у складі групи: підприємств на спрощених або спеціальних системах оподаткування, підприємств, що користуються пільгами, договорів про спільну діяльність | Прямий | Індивідуальний | Середній |
| Перебування значної частки статутного капіталу (значних пакетів акцій, паїв, часток) підприємства у володінні юридичних осіб, розміщених в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях | Прямий | Індивідуальний | Високий |
| Реєстрація як фізичних осіб – підприємців управлінського персоналу або працівників підприємства | Опосередкований | Індивідуальний | Середній |
| Здійснення операцій, не типових для основного виду діяльності платника | Прямий | Індивідуальний | Високий |
| Реєстрація прав та акумуляція об'єктів інтелектуальної власності на одному з підприємств групи | Опосередкований | Індивідуальний | Середній |
| Наявність господарських операцій з нерезидентами, що зареєстровані в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях | Прямий | Індивідуальний | Високий |
| Делегування окремих бізнес-функцій підприємствам-сателітам | Прямий | Індивідуальний | Середній |
| Застосування нестандартних договорів (комісії, лізингу, давальницьких, факторингових та довгострокових угод) | Прямий | Індивідуальний | Середній |
| Здійснення діяльності у сфері електронної комерції | Опосередкований | Індивідуальний | Середній |

У процесі формування системи індикаторів ми дотримувалися принципу

максимальної простоти їх розрахунку та прозорості результатів. Ці показники спрямовані саме на ідентифікацію наявності ризику у платника податків з тим, щоб надалі відібрані платники податків більш детально відпрацьовувалися фіскальними органами за місцем їх реєстрації у процесі камеральних та документальних тематичних перевірок.

Ця методика дозволить більш ефективно обирати об'єкти податкових перевірок, економити адміністративний ресурс, підвищувати ефективність податкових перевірок та ефективність адміністрування податків загалом.

Таблиця 4.11 містить методики розрахунку індикаторів ризику застосування платниками схем АПП та критерії оцінювання отриманих значень показників.

Таблиця 4.11

Методика розрахунку значень індикаторів ризиків агресивного податкового планування та критерії їх оцінювання

| Назва індикатора | Джерело інформації | Методика розрахунку | Критерії оцінювання | | |
|---|------------------------------------|---|--|--|---|
| | | | високий ризик | середній ризик | низький ризик |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Податкова група | | | | | |
| Збитковість діяльності | Ф. 2 | Наявність показника збитку в р.2355 ф. 2 – за 3 останні роки | Збитки протягом 3 останніх років | Збитки, отримані в 1 з 3 останніх років | Чистий фінансовий результат протягом 3 останніх років |
| Низький рівень податкового навантаження з ППП | Декларація з ППП | Р.17 / р.01 декларації з ППП | < 0,001 % | > 0,001 % | > 0,01 % |
| Коригування податкової звітності на значні суми | Дані ДФСУ | Наявність уточнюючих розрахунків до декларації з ППП або подання додатка ВП у складі поточної декларації | ≥ 2 коригувань протягом року | < 2 коригувань протягом року | Коригування відсутні |
| Неузгодженість показників фінансової звітності та декларації з ППП | Податков а деклараці я з ППП, ф. 2 | Перевірка ідентичності: 1) р.01 декларації з ППП та ∑ р. 2000, 2120, 2200, 2220,2240 ф.2 2) р.02 декларації з ППП та р.2290 (2295) ф. 2 | Збігаються обидва показники | Не збігається один з показників | Показники збігаються |
| Негативна податкова історія щодо використання платником або його участі у схемах мінімізації податків | Дані ДФСУ | Наявність/відсутність податкових правопорушень | ≥ 2 податкових правопорушень за останні 3 роки | < 2 податкових правопорушень за останні 3 роки | Податкові правопорушення протягом останніх 3 років відсутні |
| Наявність контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення | Звіт про контрольовані операції | Наявність/відсутність контрольованих операцій | Наявні контрольовані операції | | Контрольовані операції відсутні |
| Наявність податкового боргу | Дані ДФСУ | Наявність/відсутність податкового боргу | Наявний податковий борг | | Податковий борг відсутній |
| Ефективна ставка оподаткування | Декларація з ППП, ф. 2 | р.17 декларації з ППП / р.2290 ф. 2 | | ≤ 0,1 | > 0,1 |

Продовження таблиці 4.11

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|--|--|--|
| Різниця між середньогалузевим рівнем прибутковості та показниками прибутковості конкретного платника податків | Ф. 2, статистична інформація щодо прибутковості за доходами відповідного КВЕД | $[p.2350 (2355) / \sum p. 2000, 2120, 2200, 2220, 2240 \text{ ф. 2}] /$ показник прибутковості за доходами, розрахований для галузі діяльності платника податків | $\leq 0,7$ | | $> 0,7$ |
| Фінансово-облікова група: прибутковість та власний капітал | | | | | |
| Непокриті збитки у власному капіталі | Ф. 1 | Від'ємне значення р.1420 ф. 1 | Значення від'ємне протягом 3 останніх років | Значення від'ємне в 1 з 3 останніх років | Значення додатне протягом 3 останніх років |
| Від'ємне значення власного капіталу | Ф. 1 | Від'ємне значення р.1495 ф. 1 | Значення від'ємне протягом 3 останніх років | Значення від'ємне в 1 з 3 останніх років | Значення додатне протягом 3 останніх років |
| Розмір статутного капіталу | Ф. 1 | Р.1400 / р.1900 ф. 1 | $< 0,01$ | $0,1 \leq X \leq 0,01$ | $> 0,1$ |
| Наявність неоплаченого капіталу | Ф. 1 | Р.1425 | Наявність показника в р.1425 | | Значення відсутнє |
| Питома вага чистого доходу від операційної діяльності в загальній сумі доходів | Ф. 2 | $P. 2000 / \sum p. 2000, 2120, 2200, 2220, 2240 \text{ ф. 2}$ | $< 0,7$ | $0,7 \leq X \leq 0,8$ | $> 0,8$ |
| Співвідношення зобов'язань та власного капіталу в джерелах фінансування | Ф. 1 | $(p.1595+p.1695) / p.1495 \text{ ф. 1}$ | > 3 | $1 \leq X \leq 3$ | < 1 |
| Реалізація продукції (робіт, послуг) за цінами, нижчими, ніж ціни придбання | Облікові дані | Обороти рах. 70/ обороти рах. 90, за кожною поставкою | < 1 | | > 1 |
| Значна частка пасивних доходів, у т. ч. доходів від володіння нематеріальними активами | Облікові дані, ф. 2 | Обороти рах. 72 і 73 / Загальна сума доходів ($\sum p. 2050, 2130, 2150, 2180, 2250, 2255, 2270 \text{ ф. 2}$) | Питома вага нетипових операцій становить $> 0,3$ | питома вага нетипових операцій в діапазоні $0,1 \leq X \leq 0,3$ | Питома вага пасивних доходів $< 0,1$ |
| Фінансово-облікова група: взаємодія з іноземними контрагентами | | | | | |
| Висока питома вага прямих іноземних інвестицій у джерелах фінансування платника податків | Єдиний державний реєстр, статут | Частка володіння іноземних засновників/ сума зареєстрованого (статутного) капіталу | $> 0,7$ | $0,5 \leq X \leq 0,7$ | $< 0,5$ |

Продовження таблиці 4.11

| 1 | 2 | 3 | 4 | | 5 |
|--|---------------------------------------|---|---|--|---|
| Наявність тависока питома вага отриманих (виданих) кредитів та позик від нерезидентів – пов'язаних і непов'язаних осіб, банків, фінансових установ | Облікові дані платника податків, ф. 1 | Залишки за субрах. 502, 504, 506 512, 521, в іноземній валюті, розраховані за курсом НБУ на дату складання звітності / (р.1595+1695 ф. 1) | > 0,7 | $0,5 \leq X \leq 0,7$ | < 0,5 |
| у т. ч. від нерезидентів, зареєстрованих в офшорах та низькоподаткових юрисдикціях | Облікові дані платника податків, ф. 1 | Залишки з відповідною аналітикою щодо контрагентів за субрах. 502, 504, 506 512, 521 в іноземній валюті, розраховані за курсом НБУ на дату складання звітності / (р.1595+1695 ф. 1) | > 0,7 | $0,5 \leq X \leq 0,7$ | < 0,5 |
| Високий рівень сплачених нерезидентам платежів у вигляді роялті | Облікові дані | Кредитові обороти рах. 632, 685 за відповідними контрагентами в іноземній валюті, розраховані за курсом НБУ на дату складання звітності / \sum р. 2050, 2130, 2150, 2180, 2250, 2255, 2270 ф. 2 | > 0,3 | $0,1 \leq X \leq 0,3$ | < 0,1 |
| Фінансово-облікова група: стан розрахунків з контрагентами | | | | | |
| Питома вага дебіторської заборгованості покупців за товари, роботи, послуги у валюті балансу | Ф. 1 | р.1125 / р.1300 ф. 1 | $\geq 0,5$ | | < 0,5 |
| Питома вага кредиторської заборгованості постачальникам за товари, роботи, послуги у валюті балансу | Ф. 1 | р.1615 / р.1900 ф. 1 | $\geq 0,5$ | | < 0,5 |
| Питома вага інших оборотних активів у валюті балансу | Ф. 1 | р.1190 / р.1300 ф. 1 | $\geq 0,2$ | | < 0,2 |
| Питома вага інших поточних зобов'язань у валюті балансу | Ф. 1 | р.1690 / р.1900 ф. 1 | $\geq 0,2$ | | < 0,2 |
| Питома вага витрат майбутніх періодів у валюті балансу | Ф. 1 | р.1170 / р.1300 ф. 1 | $\geq 0,2$ | | < 0,2 |
| Питома вага доходів майбутніх періодів у валюті балансу | Ф. 1 | р.1665 / р.1900 ф. 1 | $\geq 0,2$ | | < 0,2 |
| Відстрочені податкові активи (зобов'язання) | Ф. 1 | р.1045, р.1500 ф. 1 | Показники наявні, протягом 3 попередніх періодів не змінювалися | Показники наявні, у 2 з 3 попередніх періодів не змінювалися | Показники відсутні або протягом кожного періоду змінювалися |

Продовження таблиці 4.11

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|--|-------------------------------|---|--|--|---|
| Наявність та питома вага безнадійної поточної дебіторської заборгованості | Облікові дані, договори, ф. 1 | Дебетове сальдо рах. 36, 37 за відповідними контрагентами / \sum р. 1125, 1130, 1135, 1155, 1170, 1190 ф. 1 | Показник становить $\geq 0,2$ | Показник становить $< 0,2$ | Безнадійна дебіторська заборгованість відсутня |
| Наявність та питома вага безнадійної поточної кредиторської заборгованості | Облікові дані, договори, ф. 1 | Дебетове сальдо рах. 63, 68 за відповідними контрагентами / \sum р. 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1665, 1690 ф. 1 | Показник становить $\geq 0,2$ | Показник становить $< 0,2$ | Безнадійна кредиторська заборгованість відсутня |
| Наявність значних сум заборгованості пов'язаних сторін та внутрішньогрупової заборгованості | Облікові дані | Сальдо розрахунків з пов'язаними особами за даними рах. 36, 37, 63, 68/ Валюта балансу(р.1900 (1300)ф. 1) | Показник становить $\geq 0,2$ | Показник становить $< 0,2$ | Розрахунки з пов'язаними особами відсутні |
| Організаційно-правова група | | | | | |
| Наявність двох або більше дочірніх підприємств (частка володіння в зареєстрованому капіталі більше 50%) | Дані ЄДР, облікові дані | Залишки з рахунку 14 в розрізі окремих фінансових інвестицій | > 2 -х ДП | 1-2 ДП | Дочірні підприємства відсутні |
| Наявність пов'язаних юридичних осіб | Дані ЄДР, облікові дані | Залишки по рах. 14, 40, 46 в розрізі окремих фінансових інвестицій або засновників | ≥ 2 пов'язаних юрид. осіб | < 2 пов'язаних юрид. осіб | Пов'язані юрид. особи відсутні |
| Наявність філій та відокремлених підрозділів | Дані ЄДР, облікові дані | Аналітичні процедури та відокрем- | ≥ 2 філій лених підрозділів | < 2 філій та відокремлених підрозділів | Філії та відокремлені підрозділи відсутні |
| Перебування у складі групи, куди входить платник податків, підприємств на спрощеній системі оподаткування, підприємств, що користуються податковими пільгами, договорів про спільну діяльність | Дані ЄДР, облікові дані | Аналітичні процедури | Наявність підприємств на спрощеній системі оподаткування, підприємств що користуються податковими пільгами, договорів про спільну діяльність | | Відсутні |
| Перебування значної частки статутного капіталу (значних пакетів акцій, паїв, часток) підприємства у володінні юридичних осіб, що розміщені в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях | Дані ЄДР, облікові дані | Залишки за рах. 40 у розрізі окремих засновників платників податків | ≥ 2 | ≤ 1 | Відсутні |
| Реєстрація як фізичних осіб – підприємців управлінського персоналу або працівників підприємства | Дані ЄДР, облікові дані | Аналітичні процедури | Наявні | | Відсутні |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|--|-------------------------|--|--|---|----------------------------|
| Застосування нестандартних договорів (комісії, лізингу, давальницьких, факторингових та довгострокових угод) | Облікові дані, договори | Аналітичні процедури | Наявні | Відсутні | Аналітичні процедури |
| Здійснення операцій, нетипових для основного виду діяльності платника | Облікові дані, ф. 2 | Обороти рах. 70 і 71, аналітика за нетиповими для основного виду діяльності платника операціями / загальна сума доходів (Σ р. 2050, 2130, 2150, 2180, 2250, 2255, 2270 ф. 2) | Питома вага нетипових операцій становить $> 0,1$ | Питома вага нетипових операцій становить $\leq 0,1$ | Нетипові операції відсутні |

Умовні позначення:

ППП – податок на прибуток підприємств. ф. 1 – баланс (форма 1).

ф. 2 – звіт про фінансові результати (форма 2).

Джерело: авторська розробка.

Запропонований набір критеріїв може бути розширений або доповнений додатковими показниками залежно від специфіки та виду діяльності платника, регіону, обсягів обороту від реалізації тощо. Ми навели певний випадковий набір критеріїв, що може містити елементи суб'єктивного судження авторів дослідження, сформованого на основі практичного досвіду проведення перевірок платників податків. Тому існує необхідність у комбінованому оцінюванні рівня ризиковості щодо застосування платником податків практики АПП (табл. 4.12).

Таблиця 4.12

Комбіноване оцінювання рівня ризику застосування платником податків схем агресивного податкового планування

| Показник | | Віднесення платника податків до відповідної категорії ризику: | | |
|--|--|---|---------------------|---------------------|
| | | високий рівень | середній рівень | низький рівень |
| Оцінювання індикаторів наявності ризиків застосування платниками податків схем АПП | Формальні ознаки | Високий Середній | Середній Низький | Низький |
| | Показники прибутковості та власного капіталу | Низький | Середній | Високий |
| | Ознаки взаємодії з іноземними контрагентами | Високий | Середній | Низький |
| | Показники стану розрахунків з контрагентами | Високий | Середній | Низький |
| | Організаційно-правові ознаки | Високий | Високий Середній | Низький Середній |
| Усього (кількість заповнених клітинок по вертикалі) | | | | |

Платник податків належить до тієї категорії ризику, у якій колонці найбільша кількість заповнених клітинок. Якщо кількість заповнених клітинок однакова, перевага віддається більш високому ступеню ризику.

Наступна формалізація процесу оцінювання рівня ризику полягає у створенні матриці ризиків та автоматизованому зіставленні критичних показників матриці з показниками платника податків.

Ефективність застосування запропонованої методики оцінювання рівня ризику під час використання платником АПП суттєво залежить від отримуваної фіскальним органом інформації та підходів до її оброблення та узагальнення. У процесі роботи зі статистичними даними, отриманими фіскальним органом за результатами оброблення отриманої від платників фінансової звітності та податкових декларацій з податку на прибуток підприємств, потрібно вказати на низький рівень якості оброблення та узагальнення інформації і неможливість ефективного оцінювання рівня ризику застосування схем АПП на основі інформації, поданої в такому вигляді. Отже, важливим кроком до підвищення ефективності боротьби з АПП в Україні є, зокрема, і вдосконалення якості оброблення та систематизації фіскальними органами країни такої інформації, отриманої від платників податків.

Отже, запропоновані вище підходи дозволяють визначати платників, щодо яких існує ймовірність здійснення ними схем АПП. Проте для встановлення факту, які саме типи схем АПП застосовуються платниками податків, доцільно провести більш глибокий аналіз завдяки деталізації окремих індикаторів, опрацюванню інформації з міжнародного обміну в розрізі нерезидентів, урахуванню техніки та особливостей реалізації окремих схем АПП тощо. Відповідно, це дозволить виявляти випадки АПП, концентрувати увагу на них, раціонально використовувати ресурси для відпрацювання таких ризиків.

Для ідентифікації схем АПП потрібно враховувати те, що за допомогою поєднання різних підходів, механізмів та інструментів мінімізації податків кількість схем АПП є безмежною у перспективі. Також схеми АПП через специфіку національних законодавств у різних країнах можуть відрізнятися. Тому діяльність із протидії АПП потребує постійного вдосконалення. Із цією метою необхідно створити репозитарій схем АПП, із визначення критеріями їх класифікації, що дозволить поширювати практику протидії мінімізації податків за схожими випадками. Інакше у разі відсутності стандартів визначення схем АПП, підходів до їх класифікації ідентифікація та оцінювання АПП в основному перебуватиме поза межами процесів моніторингу платників податків.

Визначення простих і зрозумілих стандартів та підходів до класифікації схем АПП має сприяти виділенню протидії АПП в окремий напрям діяльності ДФС України, а також розширенню можливостей працівників податкових підрозділів щодо виявлення та доказування фактів застосування платниками схем АПП.

Серед багатьох аспектів розвитку та вдосконалення діяльності контролюючих органів з протидії АПП в Україні питання створення бази (репозитарію) установлених схем АПП має вагоме практичне значення, що передбачає допомогу у більш точному виявленні та розрізненні схеми мінімізації податків. Групування схем у репозитарії за певними ознаками сприятиме швидшій ідентифікації випадків агресивної податкової практики під час здійснення податкового контролю, формуванню стандартів і алгоритмів опрацювання АПП за основною технікою та схемами, адміністрування ризиків АПП, юридичному супроводу справ у судових органах.

Також досвід окремих розвинених країн свідчить про доцільність розміщення найбільш застосовуваних схем мінімізації податків на інтернет-порталах податкових відомств для застереження платників податків від їх використання. Це, безумовно, виконує профілактичну роль щодо застосування схем агресивного податкового планування загалом.

Об'єктивно формування переліку індикаторів для кожної відомої схем АПП неможливе, тому у цьому питанні необхідно обмежитися визначенням основної техніки АПП. Із цією метою варто провести класифікацію схем АПП за якісними характеристиками.

На сьогодні існує багато підходів до класифікації схем мінімізації податкових зобов'язань. При цьому сутність, класифікація ознак та підходи до протидії АПП у вітчизняних наукових працях висвітлені недостатньо. Узагальнення функціонального змісту схем АПП дозволило визначити такий перелік ознак, за якими вони можуть класифікуватися:

- 1) *за географічною ознакою*: національні; міжнародні;
- 2) *за сектором економіки*: реального сектору; фінансового сектору;
- 3) *за видами податків, що мінімізуються*:
 - податок на прибуток підприємств;
 - податок на додану вартість;
 - податок на доходи фізичних осіб;
 - інші;
- 4) *за методами мінімізації податків (табл. 3.3)*:
 - метод організаційно-правової оптимізації;
 - метод заміни відносин;
 - метод поділу відносин;

- метод використання облікової політики;
- метод скорочення об'єкта оподаткування;
- метод делегування податків підприємству-сателіту;
- метод відстрочення податкового платежу;
- метод пільгового підприємства;
- метод офшору;

5) *за тактичними цілями:*

- перенесення точки прибутку у зону збитків/сприятливих юрисдикцій;
- отримання права на податкові пільги та преференції;
- досягнення подвійного неоподаткування;
- отримання подвійних податкових вирахувань;
- уникнення статусу резидента (постійного представництва);
- оптимізація оподаткування при переміщенні капіталів;
- інші;

6) *в основі схем АПП можуть лежати різні види техніки виконання (певна сукупність прийомів), серед яких найбільш поширеними є такі:*

- структурування бізнес-процесів на контрольовані компанії (поділ функцій між різними підрозділами/афілійованими компаніями для досягнення найвищого економічного ефекту, у т. ч. за рахунок мінімізації податків);
- тонка капіталізація – непропорційна винагорода за надані послуги (виплата процентів за позиками, роялті, різноманітні послуги);
- викривлення ланцюгів доданої вартості (інкорпорування суб'єктів у низькоподаткові юрисдикції; застосування давальницьких і агентських схем);
- зловживання і недобросовісне трактування податкових норм (уникнення статусу постійного представництва, використання третіх країн для досягнення ефекту подвійного неоподаткування; кількаразове зарахування податкових вирахувань);

7) *до основних інструментів, що використовуються для реалізації схем АПП, відносять такі:*

- нематеріальні активи, винагорода, роялті;
- боргові інструменти (аванси, кредити, інші фінансові зобов'язання), цінні папери;
- договори про уникнення подвійного оподаткування;
- договори про передачу активів без переходу права власності (давальницькі угоди, договори комісії, лізинг);
- преференційні зони оподаткування (низькоподаткові юрисдикції, спеціальні режими оподаткування, податкові пільги).

Виокремлення із зазначених ознак найбільш суттєвих та здійснення групування за ними схем АПП дозволить провести відповідне їх маркування та

впорядкування в репозитарії схем АПП ДФС. Як приклад пропонуємо підхід до кодування схем АПП, що має відповідати на ланцюг запитань: „що? – де? – як? – за допомогою чого?” (табл. 4.13).

Таблиця 4.13

Система критеріїв кодування схем АПП

| Порядковий № знака в кодї | Категорія позначки | Тип ознаки | Літерна позначка | Зміст позначки |
|---------------------------|---------------------------------|---------------------|-----------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Тип схеми мінімізації податку | Загальна ознака | A (Aggressive) | Указує на те, що схема має ознаки АПП |
| 2 (що?) | За податком | | P (Profit) | Податок на прибуток підприємств |
| | | | V (Value) | Податок на додану вартість |
| | | | I (Individual) | Податок на доходи фізичних осіб |
| | | | O (Other) | Інші |
| 3 (де?) | Географічна | N (National) | Національна | |
| | | I (Inter) | Міжнародна або універсальна | |
| 4 (як?) | Техніка виконання | Ключова а ознака | S (Structural) | Структурування бізнесу (контрольовані компанії) |
| | | | T (Thin capitalization) | Тонка капіталізація, внутрішньофірмові послуги |
| | | Ключова ознака | D (Deformation) | Викривлення ланцюгів формування доданої вартості |
| | | | H (Harmful practice) | Шкідлива практика, зловживання податковими нормами |
| | | | O (Other) | Інші |
| 5 (за допомогою чого?) | Інструмент Інструмент чого?) | Уточнювальна ознака | L (License) | Ліцензійні угоди, інтелектуальна власність (нематеріальні активи, винагороди, роялті) |
| | | | D (Debt) | Боргові інструменти, корпоративні права та ЦП |
| | | | A (Agreements) | Договори про уникнення подвійного оподаткування |
| | | | C (Commission) | Договори про передачу активів без переходу права власності (давальницькі угоди, договори комісії, лізинг) |
| | | | J (Jurisdictions) | Низькоподаткові юрисдикції (у т. ч. офшори, спрощені системи, пільгові режими) |
| | | | F (Financial) | Фінансові посередники, ІСІ |
| | | | T (Transit) | Технічні компанії – компанії транзитивного характеру для потреб оптимізації оподаткування, фірми, що мають накопичене від’ємне значення оподаткування або податкові преференції |
| | | | O (Other) | Інші |

В основі запитання „що?“ лежить відповідь, за яким податком здійснюється мінімізація, відповідно „де?“ означає географічне застосування схеми (національна, міжнаціональна). У пропонуваному підході основними елементами групування схем АПП виступають механізми (техніки) та основні інструменти мінімізації, що відповідають на запитання „як?“ і „за допомогою чого?“.

Таким чином, для групування схем АПП за їх типами можемо у відповідній послідовності використовувати певні літерні коди ознак. Перші чотири літери визначають ключовий елемент коду, що вказує на таке: 1 – належність схеми до АПП; 2 – податок, що мінімізується; 3 – рівень (міжнародний чи національний); 4 – найбільш виражена техніка мінімізації, що використовується. Далі йдуть літери коду, що уточнюють інструменти мінімізації (їх може бути зазначено декілька) та порядковий номер варіанта схеми (більше 1, якщо вже є схеми за такими самими ознаками й інструментами).

Наприклад, коду схеми мінімізації податку на прибуток підприємств (національна) через зловживання пільговими режимами оподаткування та за рахунок авансових платежів підприємствам, що мають податкові преференції (рис. 4.2), може бути присвоєний шифр APNH.J1.

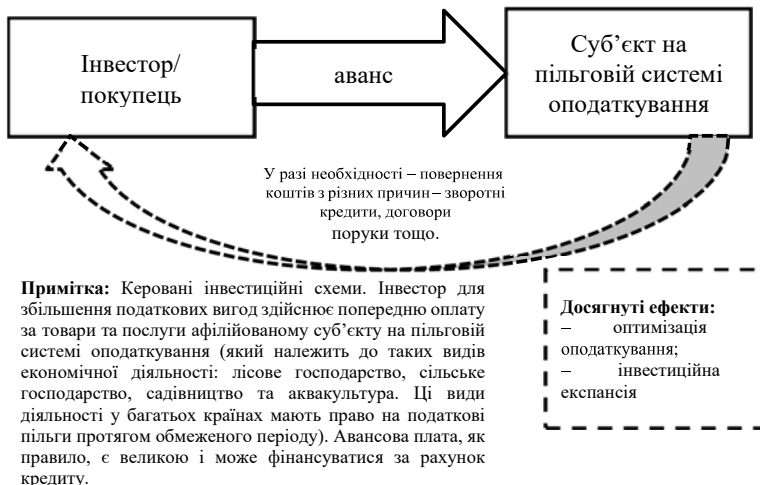


Рис. 4.2. Керована інвестиційна схема зі зловживанням пільговими режимами оподаткування (APNH.J1)

Агентську схему, яка дозволяє мінімізувати прибуток та уникнути реєстрації постійного представництва (див. Додаток Р), можна кодифікувати як АРІН.С1 (І – міжнародна, Н – зловживання податковими нормами, С – використання договорів комісії).

Схема податкового шопінгу (Додаток Р), сутність якої полягає у створенні транзитивної фірми у третій країні для досягнення ефекту подвійного неоподаткування, кодифікується як АРІН.А:Т.1 (схема мінімізації податку на прибуток підприємств (Р), міжнародна (І), через зловживання податковими нормами (Н), за рахунок особливостей угод про уникнення подвійного оподаткування (А) та з використанням транзитивної компанії (С). ”

Для позначення міжнародних схем трансфертного ціноутворення ключовим елементом у шифрі буде АРІD (міжнародна, з податку на прибуток підприємств, з використанням техніки викривлення ланцюгів доданої вартості), із варіацією додаткових інструментів: офшорні юрисдикції (О), угоди про уникнення подвійного оподаткування (А), технічні компанії (Т), різні комісійні угоди (С) тощо.

Таким чином, поділ схеми мінімізації АПП за технікою їх виконання, дозволяє полегшити та підвищити ефективність діяльності ДФС України щодо протидії АПП, а також удосконалити моніторинг платників податків для визначення способів мінімізації податкових платежів за рахунок більш чітких індикаторів ризиків АПП.

У Додатку Р як апробацію цієї методики класифікації позначено ряд схем АПП, які були визначені за відкритими інтернет-ресурсами. Накопичення та систематизація достатньої кількості схем АПП за основною технікою та схемами мінімізації дадуть змогу визначити характерні для таких випадків сукупності (матриці) індикаторів ризиків АПП. Це дозволить організувати моніторинг платників податків на предмет здійснення ними АПП у конкретний спосіб, який допоможе вжиттю найбільш ефективних контрольно-перевірочних заходів щодо великої кількості платників податків, які вдаються до однакової практики мінімізації.

Отже, визначити ризикових платників податків можна за 2 підходами: 1) сукупністю індикаторів, що визначають загальний ризик АПП; 2) групами окремих індикаторів, що вказують на застосування певної практики мінімізації податку. Зокрема, приклад останнього підходу відображається в деяких міжнародних дослідженнях з питань АПП, зокрема виданого Єврокомісією 23.12.2015 – Study on Structures of Aggressive Tax Planning³²³.

³²³ Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report/TAXATION PAPERS Taxation and Customs Union Working Paper. – № 61 – 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Ta_x_Planning.pdf

Так, указане вище дослідження на основі аналізу 7 основних схем АПП дало змогу визначити 33 індикатори з ключових питань оподаткування різних країн, які в межах основних конструкцій АПП дозволять використовувати особливості податкових систем для мінімізації оподаткування. Перелік показників АПП наведено у таблиці 4.14.

Таблиця 4.14

Перелік показників структури агресивного податкового планування*

| Назва показника | № з/п | Об'єкт | Категорія |
|-----------------------------|-------|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Дивіденди отримані | 1 | Отримано значне звільнення від податку на дивіденди | Пасивний показник |
| Дивіденди виплачені | 2 | Виплачені дивіденди без оподаткування (відсутність відповідно до національного законодавства) | Пасивний показник |
| | 3 | Виплачені еквіваленти дивідендів без оподаткування (наприклад, викуп акцій) | Пасивний показник |
| | 4 | Без перевірки фактичного власника для зменшення утримуваного податку на дивіденди | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| | 5 | Податкові відрахування на дивіденди, які виплачені | Активний показник |
| Процентний дохід | 6 | Дохід від деяких неоподатковуваних гібридних інструментів | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| | 7 | Невизнаний дохід від процентної позики (операції, що не є угодами незалежних сторін) | Активний показник |
| Процентні витрати | 8 | Податкові відрахування витрат внутрішньогрупових інтересів | Пасивний показник |
| | 9 | Податкові відрахування, що не залежать від податкового режиму в державі-кредитора | Недостатність контролю за уникненням від сплати податку |
| | 10 | Податкові відрахування, що вважаються витратами на виплату процентів з безпроцентного боргу | Активний показник |
| | 11 | Без оподаткування вигод від безпроцентного кредиту | Недостатність контролю за уникненням від сплати податку |
| | 12 | Без правил недостатньої капіталізації | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| | 13 | Без правил процентних обмежень | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| | 14 | Без податку на процентні платежі (відсутній відповідно до національного законодавства) | Пасивний показник |
| | 15 | Без перевірки фактичного власника для зменшення утримуваного податку на проценти | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| Обмеження власного капіталу | 16 | Умовні процентні відрахування в акціонерний капітал | Активний показник |
| Роялті або інший ІР-дохід | 17 | Пільговий патентний режим (patent box) або інший пільговий режим оподаткування доходів від інтелектуальної власності | Активний показник |
| | 18 | Без оподаткування приросту (справедливої ринкової вартості) капіталу при передачі ІР | Пасивний показник |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|----|--|---|
| Роялті або інші IP-витрати | 19 | Податкові відрахування внутрішньогрупових витрат на роялті | Пасивний показник |
| | 20 | Без податку на ліцензійні платежі (відсутність відповідно до внутрішнього законодавства) | Пасивний показник |
| | 21 | Без перевірки фактичного власника для зменшення утримуваного податку на роялті | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| | 22 | R&D податкові пільги для покриття витрат, які відшкодовуються | Пасивний показник |
| Оподаткування груп | 23 | Оподаткування груп з дозволом придбання холдингової компанії | Пасивний показник |
| Правила КІК | 24 | Без правил КІК | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| Іноземні юридичні особи | 25 | Податкова кваліфікація іноземного партнерства не відповідає необхідній в іноземній державі | Пасивний показник |
| | 26 | Відсутність протидії невідповідності у податковій кваліфікації вітчизняного партнерства між однією державою з іноземною державою | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| | 27 | Відсутність протидії невідповідності у податковій кваліфікації вітчизняної компанії між однією державою та іноземною державою | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| Компанія, звільнена від сплати податків | 28 | Нульова ставка корпоративного податку | Активний показник |
| | 29 | Локально об'єднана компанія неоподаткованого резидента, за умови, що управління/контроль перебувають в іншій державі | Активний показник |
| Практика управління | 30 | Можливе отримання одностороннього управління, наприклад, процентний спред або роялті спред | Пасивний показник |
| | 31 | Управління надприбутками | Активний показник |
| GAAR / SAAR | 32 | Без загального або конкретного контролю за ухиленням від сплати податків, на протипагу структурам моделі АТР | Недостатність контролю за уникненням сплати податку |
| Інші теми (залишкові) | 33 | Будь-який інший важливий показник АТП, визначений національними податковими експертами | |

Джерело * Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report/TAXATION PAPERS Taxation and Customs Union Working Paper. – № 61 – 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Tax_Planning.pdf

За рахунок зіставлення матриці показників ризиків структури АПП зі схемою діяльності компанії, яка аналізується фіскальним органом, можна встановити такі типи структур АПП (Додаток С):

- офшорного кредиту;

- гібридної позики;
- гібридної структури;
- процентного кредиту;
- патентної скриньки;
- дворівневої ІР (інтелектуальна власність) структури;
- витрати за ІР-угодами.

Зазначені структури АПП налаштовані під вимоги законодавства держав ЄС. Це означає, що у разі залучення до них резидентів з України вони можуть видозмінюватися. Реалізація підходу виявлення випадків АПП на основі матриць індикаторів ризиків структури АПП вимагає такого: 1) встановлення випадків бізнес-процесів платників податків, що відповідають структурі схем АПП; 2) можливості розкриття інформації щодо учасників міжнародних схем діяльності платників податків до 2–3 ланцюга за рахунок високого міжнародного рівня обміну податковою інформацією; 3) періодичного оновлення індикаторів структури АПП у розрізі країн через національних податкові законодавства.

Очевидним є те, що ідентифікація та оцінювання ризику на основі індикаторів ризиків не є самоціллю в боротьбі з АПП. Цей процес вимагає розроблення подальшого алгоритму дій. Залежно від рівня прийнятності ризику, наявності інструментарію та способів його мінімізації ухвалюється рішення щодо проведення перевірки чи пошуку інших заходів відпрацювання ризику. Логічним результатом завершення відпрацювання ризику у разі підтвердження факту використання платником податків схем АПП має бути відповідна податкова перевірка платника податків з високим рівнем ризику, його пов'язаних осіб, ризикових контрагентів, надсилання запитів до фіскальних органів країн, де зареєстровані іноземні пов'язані особи та ризикові контрагенти, застосування дозволених повноваженнями перевіряючого органу непрямих методів контролю. За результатами такої перевірки складається акт перевірки та/або ініціюються наступні розслідування цієї справи внутрішніми органами, якщо це питання перебуває у площині кримінальних правопорушень або відмивання грошей.

Таким чином, упровадження в податкову практику чіткої класифікації схем АПП є однією з передумов побудови ефективного механізму протидії схемам АПП в Україні. Використання такої класифікації може стати основою для створення та адміністрування репозитарію схем АПП на рівні ДФС України, визначення індикаторів ризиків за практикою АПП і розроблення на їх основі критеріїв моніторингу платників податків для фактів незаконної мінімізації податків, поширення позитивної практики протидії АПП на всі структурні підрозділи фіскальної служби.

Упровадження механізмів, правових доктрин, принципів у сфері протидії

транснаціональним та внутрішнім схемам АПП є надзвичайно актуальним для України. Це вимагає ґрунтовного аналізу та адаптації міжнародних стандартів у правовій системі України. Але їх ефективність буде достатньо високою лише у разі функціонування системи управління ризиками АПП, для формування якої необхідно:

1) забезпечити на рівні ДФС України організаційну та координаційну роботу на національному та міжнародному рівнях з виявлення та протидії схемам АПП;

2) створити репозитарій схем АПП та судової практики їх припинення, що дозволить підвищити ефективність податкових перевірок та якісного представлення інтересів держави в судах;

визначити індикатори ризиковості платників податків, індикатори ризиків застосування основних схем АПП, на основі чого вдосконалити існуючі або створити окрему систему моніторингу суб'єктів господарювання на предмет встановлення фактів АПП;

3) здійснювати на постійній основі підрозділами ДФС України по роботі з ВПП супроводження податкових ризиків з функціонування схем АПП, проведення горизонтального моніторингу ВПП;

4) поширити вимоги, установлені для контрольованих операцій на інші категорії платників податків щодо операцій, які відчутно впливають на об'єкт оподаткування, але без обов'язку звітування щодо них;

5) зобов'язати платників податків розкривати інформацію щодо належності до груп підприємств (ТНК, холдинг, афілійована особа) та звітувати за контрольованими операціями;

6) удосконалити визначення пов'язаних осіб з метою недопущення використання юридично не пов'язаних афілійованих та підставних компаній у схемах мінімізації податків;

7) встановити пріоритетність, процедури та рекомендації відпрацювання схем і ризиків АПП для забезпечення застосування об'єктивного та єдиного підходу до складання і реалізації матеріалів перевірок;

8) забезпечити постійний режим зворотного зв'язку щодо ліквідації законодавчих норм та недоліків, які дозволяють здійснення схем АПП. Це убезпечить поширення окремих схем АПП на більш широке коло платників податків та мінімізує податкові втрати;

9) розроблення критеріїв оцінювання діяльності з протидії АПП та встановлення на їх основі відповідної системи публічної звітності та аудиту ефективності.

ВИСНОВКИ

Мінімізація сплати податків є однією з найбільш складних проблем науки та практики, від розв'язання якої залежить фіскальна та економічна ефективність як глобальної податкової системи загалом, так і будь-якої національної податкової системи зокрема. Незважаючи на значний інтерес у науковій літературі до цієї проблеми, вона залишається невирішеною і постійно ведуться пошуки ефективних способів протидії уникненню сплати податків у різних країнах, а також виявлення основних особливостей прояву загальносвітових тенденцій у сфері ухилення та криміналізації економіки.

Водночас у фіскальних органів більшості країн світу виникають труднощі не тільки зі встановленням випадків ухилення від сплати податків, а й визначенням відмінностей між уникненням сплати податків та податковим плануванням. Крім того, зважаючи на наростання глобалізаційних процесів, актуалізується питання реалізації комплексу заходів, спрямованих на протидію використанню схем податкового планування, які мають відверто агресивний характер. Відповідно, встановлено, що за економічним змістом АПП є особливим видом податкового планування, що здійснюється платником податків шляхом прийняття рішень у сфері оподаткування, які можуть призвести до наслідків, відмінних від закріплених податковим законодавством унаслідок його невизначеності або багатоваріантного трактування.

Активізація використання цього терміна в експертному середовищі відбулася у зв'язку з ухваленням у 2013 році ОЕСР Плану дій BEPS (*Base erosion and profit shifting*), основною метою якого було розроблення комплексної, збалансованої та ефективної стратегії боротьби країн з проблемою розмиття (ерозії) бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування, а також вирівнювання умов оподаткування та здійснення господарської діяльності в різних країнах світу шляхом реалізації узгоджених норм у межах міжнародної податкової системи.

Головною ознакою АПП є певна „штучність” в угодах та бізнес-процесах діяльності платників податків, за рахунок якої досягаються різні податкові вигоди.

Загальна ефективність податкового контролю в Україні залежить від багатьох факторів, що лежать у площині законодавчих правил з оподаткування, раціональної організації процесів адміністрування податків, здатності органів контролю виявляти податкові ризики та реагувати на них. Сучасні світові та вітчизняні реалії вказують на необхідність у трансформації діяльності ДФС України в бік протидії використанню схем АПП.

Аналіз вітчизняної практики податкового контролю дозволяє констатувати, що, як правило, норми законодавчих актів України, що регламентують провадження підприємницької діяльності, надають платникам податків широке коло методів мінімізації податків, а саме: вибору організаційно-правової форми та структури ведення підприємницької діяльності, використання облікової політики, метод заміни відносин, поділу відносин, прямого скорочення об'єкта оподаткування, делегування податків підприємству-сателіту, відстрочення податкового платежу, пільгового оподаткування підприємства, офшору. Ці методи, залежно від їх комбінації у конкретній схемі мінімізації податків та ступеня „легальності”, можуть бути класифіковані як інструменти ухилення від оподаткування, або агресивного податкового планування. Також це розмежування методів мінімізації податків залежить від рівня (відсутність або мінімальний рівень) фінансової відповідальності платників податків, яка визначена законодавством України щодо конкретного виду податкової поведінки. Якщо обраний платником податків метод (схема) мінімізації податків не передбачає застосування до нього штрафних санкцій (інших заходів з боку контролюючих органів) або їх рівень мінімальний, то вони належать до практики саме агресивного податкового планування. Отже, варіюючи видами й формами здійснення господарських операцій та їх елементами, суб'єкти господарювання мають можливість перевести свою податкову поведінку зі сфери ухилення від оподаткування у сферу агресивного податкового планування.

Поширеними є як легальні, так і нелегальні підходи до мінімізації податкових платежів в Україні. При цьому акценти великого та середнього бізнесу зміщуються у бік мінімізації податків, що має законні ознаки, або так званого агресивного податкового планування. Олігархічна структура економіки характеризується наявністю у стратегічних для України видах діяльності фінансово-промислових груп, кластерів (груп) підприємств, які ефективно використовують прогалини національного законодавства та вдаються до АПП, у т. ч. і в міжнародній торгівлі. Найбільш показовими у цьому контексті є металургійна, вугільна та коксохімічна галузі. Наступними за обсягами бенефіціарами від використання схем АПП є дочірні компанії ТНК, що розміщуються в Україні та згідно зі своєю природою вдаються до класичних міжнародних схем АПП.

Трансфертне ціноутворення призводить до найбільших податкових втрат від можливих способів АПП в Україні. Його регулювання залишається одним із найбільш активно впроваджуваних напрямів протидії АПП. Водночас акцентування уваги лише на ньому, без розвитку інших механізмів та напрямів протидії АПП, є неприпустимим через ризики застосування менш поширених

інструментів мінімізації податків, щодо яких не здійснюватимуться адекватні контрзаходи.

Першопричинами використання законних та незаконних способів мінімізації податків є інституціональна недосконалість податкової системи України, зокрема слабкість механізмів зворотного зв'язку у врегулюванні недоліків податкового законодавства та еволюційного розвитку фіскальних органів.

Практична діяльність фіскальних органів переважно спрямована на боротьбу з порушенням податкового законодавства, а протидія агресивному податковому плануванню, яке є невід'ємною частиною діяльності фінансово-промислових груп та великого бізнесу в Україні, здійснюється не повною мірою. Зазначені обставини виводять протидію агресивному податковому в пріоритетне завдання державної податкової політики, вирішення якого дозволить поліпшити стан забезпечення держави фінансовими ресурсами, не посилюючи податкового тиску на більшість платників податків – представників малого та середнього бізнесу.

Нині не розроблено типової методики для вимірювання масштабів АПП через складність цього процесу і серйозні обмеження щодо отримання даних. Проте існують певні напрацювання ОЕСР щодо визначення показників оцінювання. У рекомендаціях ОЕСР для оцінювання прямих та непрямих ефектів BEPS визначено такі показники: 1) обсяг прямих іноземних інвестицій відносно ВВП; 2) ставки ППП підрозділів ТНК у країнах з низьким рівнем оподаткування порівняно зі ставками у країнах з високим рівнем оподаткування; 3) ставки ППП підрозділів ТНК у країнах з низьким рівнем оподаткування порівняно зі середньою ставкою ППП всієї ТНК; 4) ефективна податкова ставка ТНК порівняно з ефективною ставкою країни, у якій зареєстрована материнська компанія; 5) місце виробництва та використання нематеріальних активів; 6) концентрація боргу підрозділів ТНК, розташованих у країнах з високим рівнем податкових ставок.

Незважаючи на відсутність уніфікованої методики оцінювання масштабів АПП, окремими вченими з'ясовано, що цей процес найбільш негативно впливає на США, де втрати податкових надходжень ще у 2012 році становили 84,8 млрд дол. У топ-10 країн за цим показником також входять такі: Німеччина, Іспанія, Італія, Бразилія, Франція, Індія, Мексика, Канада, Китай. Проте деякі країни внаслідок політики низького податкового навантаження, якою керуються ТНК, застосовуючи схеми АПП, отримують значні вигоди, зокрема: Норвегія, Нідерланди, Індонезія, Ірландія, Швейцарія, Данія, Люксембург, Єгипет, Сінгапур та Венесуела. У середньому різниця між ставками ППП між країнами з виведеним та надлишковим прибутком

протягом 2004–2012 рр. становила 12,3 %.

За попередньою методикою оцінювання ОЕСР з'ясовано, що лише щорічні втрати корпоративного податку сягають (за різними підрахунками) 100–240 млрд дол. США, причому лише компанії США розмістили власні прибутки у низькоподаткових юрисдикціях у загальній сумі, що становить 2 трлн дол. Саме ці показники бюджетних втрат від недонадходження податкових платежів стали основними під час ухвалення рішення про затвердження Плану дій BEPS. Принципами формування цього Плану є такі: забезпечення узгодженості у внутрішньодержавних правилах, які впливають на транскордонну діяльність; наближення внутрішньодержавних правил до вимог міжнародних стандартів з метою забезпечення сплати податків у країні, у якій провадиться економічна діяльність та створюється додана вартість; підвищення прозорості, а також визначеності для бізнесу і урядів.

Шляхами подолання розбіжностей між розвиненими країнами й економіками, що розвиваються, при впровадженні останніми окремих механізмів протидії АПП є такі: урахування всього комплексу потенційних ризиків під час впровадження внутрішніх правил протидії транскордонному податковому плануванню та впровадження міжнародних стандартів і правил; імплементація зазначених правил з урахуванням наявних обмежень ресурсів і можливостей у країнах, що розвиваються, тобто відповідні правила та стандарти мають бути спрощені або більш автоматизовані й дозволити невелику свободу дій; розвиток правил і стандартів у сфері міжнародного оподаткування з огляду на обмеженість інформації, з якою стикаються країни, що розвиваються; покращання ефективності вирішення податкових спорів, ураховуючи чинну ситуацію у країнах, що розвиваються; розгляд питань упровадження механізмів BEPS для країн, що розвиваються, у комплексі з питаннями повноважень і розвитку потенціалу (*capacity issues and capacity building*); підвищення рівня грамотності щодо значущості питань BEPS на всіх політичних рівнях у країнах, які розвиваються.

Природа АПП указує на постійний розвиток та вдосконалення суб'єктів економічної діяльності в питаннях застосування схем мінімізації податків, що визначає також потребу у постійному розвитку контролюючих органів та виокремленні протидії АПП як окремого напрямку діяльності ДФС України. Так, одним із ключових питань протидії АПП у провідних країнах світу є наявність відповідної організаційної структури фіскальних органів, яка дозволяє оперативно реагувати на факти реалізації схем агресивного податкового планування. Наприклад, у Канаді сформовано багаторівневу систему протидії АПП, яка реалізується не тільки на рівні центральних органів

влади, але й на рівні органів провінцій.

Визначено основну техніку здійснення АПП (структурування бізнесу, тонка капіталізація, викривлення ланцюгів доданої вартості, зловживання податковими нормами), за рахунок поєднання якої з інструментами мінімізації (наприклад: цінні папери, договори поруки, нематеріальні активи та ін.) має місце різноманітність схем АПП.

Правила, підходи і методи протидії основній практиці АПП, зокрема і ті, що визначені у Плані дій BEPS, можна поділити на основні та додаткові механізми. Серед основних механізмів протидії АПП можна виділити контроль за трансфертним ціноутворенням, регулювання тонкої капіталізації, упровадження правил КІК та недопущення зловживань податковими нормами. Недопущення зловживань податковими нормами охоплює ряд напрямів, а саме: оподаткування цифрової економіки, нейтралізацію гібридів, запобігання реєстрації постійного представництва, запобігання зловживанням із податковими конвенціями, загальні правила проти уникнення оподаткування тощо.

Контроль за виконанням норми на обмеження застосування тієї чи іншої практики АПП має здійснюватися на основі допоміжних механізмів, що мають інфраструктурну складову забезпечення діяльності системи протидії АПП. Невід'ємними складовими ефективного контролю за цим напрямом є процеси обміну, збору та аналізу інформації, організація та здійснення яких також є предметом Плану дій BEPS. Допоміжні напрями протидії агресивному податковому плануванню охоплюють обов'язкове розкриття інформації про агресивні або неналежні операції, розроблення методик збору та аналізу даних щодо BEPS, створення більш ефективних механізмів вирішення спорів, автоматичний обмін інформацією.

В Україні спостерігається становлення окремих механізмів протидії АПП. Проте окремі недоліки цього процесу зменшують ефективність функціонування цих механізмів. Так, в Україні здебільшого мають місце деякі основні (типові) механізми протидії транскордонним схемам АПП, зокрема це стосується контролю за трансфертним ціноутворенням та регулювання тонкої капіталізації. При цьому такі механізми потребують подальшого уточнення та впровадження поряд із ними допоміжних механізмів та інструментів, що дозволить здійснювати ефективний контроль з протидії АПП за відповідними напрямами. До таких допоміжних механізмів можна віднести системи збору та опрацювання інформації, що допомагають встановити факти чи ризики застосування схем АПП.

Вітчизняна податкова система трансформувалася під впливом зовнішніх чинників – глобалізаційних економічних процесів, податкової конкуренції, міжнародно-правового середовища. Це зумовило наближення до світової практики вітчизняного адміністрування податків поряд з господарським правом, правилами обліку і звітності. Але така синхронізація здійснювалася фрагментарно та епізодично, що призвело до неготовності фіскальної служби України належним чином реагувати на всі ризики несплати податків. Глобалізація загострила виклики і для країн ОЕСР, які останніми роками намагаються спільними зусиллями напрацювати та впровадити уніфіковані правила і рекомендації протидії втратам від АПП.

Тому розбудова та розвиток механізмів протидії АПП в Україні за власної специфічної складової повинні слідувати загальносвітовим тенденціям та міжнародним стандартам, у тісній співпраці з міжнародними інституціями та країнами-партнерами, що забезпечить синергетичний ефект від функціонування таких механізмів. При цьому може мати місце випереджальна стандартизація для профілактики недопущення окремих напрямів АПП, ризик виникнення яких зростатиме у міру унеможливлення актуальних для України способів АПП.

Упровадження комплексу заходів і механізмів протидії АПП в Україні, з одного боку, є надзвичайно актуальним, а з іншого – потребує покрокового та окремого впровадження залежно від їх пріоритетного та прагматичного значення для країни в сьогоdnішніх умовах соціально-економічного розвитку. Отже, залежно від функціонального наповнення механізми протидії АПП було поділено на основні (інституційні) та допоміжні (інфраструктурні), логічним наслідком упровадження яких має стати їх удосконалення та об'єднання у відповідну систему з протидії АПП.

Основні етапи і напрями розвитку механізмів протидії агресивній податковій практиці потребують вжиття ряду цілеспрямованих і взаємоузгоджених заходів і дій, що як система охоплюватиме основну практику мінімізації податків та матиме здатність реагувати на нові виклики за рахунок самостійного вдосконалення. Розвиток діяльності з протидії АПП для України визначено за такими напрямами: 1) інституційне становлення передбачає такі дії: а) визначення і впровадження пріоритетних механізмів протидії АПП; б) усунення суперечностей вітчизняної термінології у сфері АПП з міжнародним трактуванням; в) кодифікація податкових доктрин; 2) інфраструктурне забезпечення (розвиток міжнародної взаємодії та автоматичного обміну інформацією та створення передумов і впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії); 3) розвиток та вдосконалення моніторингу АПП, що полягає в необхідності у підвищенні

здатності до виявлення схем АПП за рахунок кращої ідентифікації ризиків АПП при адмініструванні податків та здійсненні податкового контролю; 4) набуття здатності до самостійного регулювання та розвитку за рахунок формування засад і становлення системи управління ризиками АПП, здійснення періодичного контролю ефективності діяльності з протидії АПП.

Визначені пріоритетні напрями розвитку механізмів протидії АПП в Україні, а також використані основні засади функціонування системи управління податковими ризиками АПП для складання відповідної Дорожньої карти та розроблення ряду пропозицій щодо вдосконалення впровадження і розвитку механізмів протидії АПП в Україні.

Найбільш актуальним для нашої держави є розвиток механізмів протидії АПП за такими напрямами: обмеження рівня мінімізації оподаткування шляхом вирахування витрат за процентами та інших фінансових платежів (тонка капіталізація), що зменшить зловживання за податковим вирахуванням та сприятиме легалізації інвестиційних потоків іноземного походження; удосконалення чинних норм та визначення рівня звичайних цін для нематеріальних активів та інших операцій з високою часткою ризику в регулюванні трансфертного ціноутворення; запровадження правил КК як логічного продовження механізму трансфертного ціноутворення та необхідності в оподаткуванні доходів контрольованих резидентом компаній, що акумулюються в низькоподаткових юрисдикціях; недопущення зловживань податковими нормами як комплексу заходів, спрямованих на усунення законодавчих прогалин, які дозволяють неоподаткування прибутків. До цих заходів також можна віднести такі: потребу у запровадженні загального правила проти уникнення оподаткування (*General Anti-Avoidance Rules – GAAR*) та кодифікації основних податкових доктрин (ділова мета, економічна доцільність, зловживання законом тощо) у вітчизняному законодавстві для припинення практики трактування законними операцій та дій господарюючих суб'єктів, що спрямовані на уникнення оподаткування чи отримання податкових вигод.

Щодо кодифікації доктрин, то необхідно виходити з такого поняття міжнародного права, як „принцип передбачуваності” (*foresight principle*), сутність якого полягає у тому, що норма не може вважатися законом, коли вона не сформульована з достатньою чіткістю, що дозволяло б особі регулювати свою поведінку та мати можливість передбачити наслідки, до яких може привести певна дія. Фіксація податкових доктрин у таких законодавчих актах, як Податковий, Господарський та Цивільний кодекси України, виконуватиме профілактичну роль проти уникнення оподаткування, поширить практику їх застосування фіскальними органами, зміцнить відповідну дока-

зову базу при фіксації випадків ухилення від оподаткування.

Проте лише наявність законодавчих норм, що обмежують застосування основних прийомів АПП, не може гарантувати добросовісної поведінки платників податків. Відповідно, існує потреба у формуванні та розвитку елементів, які регламентують та забезпечують функціонування механізмів протидії АПП або так званої інфраструктурної складової.

Основою інфраструктурного наповнення функціонування системи протидії АПП виступає ряд допоміжних механізмів протидії АПП, які було згруповано за 2 напрямками:

- створення передумов та впровадження організаційного, аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії АПП. Охоплює організаційні, технічні та методичні аспекти, пов'язані із створенням та забезпеченням діяльності спеціальних підрозділів ДФС України;

- міжнародне співробітництво, що, крім удосконалення процесів обміну інформацією між країнами, передбачає впровадження на рівні національних податкових систем стандартів організації діяльності фіскальних органів у напрямі протидії АПП.

Міждержавний обмін інформацією посідає одне з основних місць при формуванні ефективних механізмів протидії АПП. Україна потребує реалізації цілого ряду реформ у цій предметній сфері для того, щоб долучитися до відповідних міжнародних процесів, а також ввести у вітчизняну практику податкового адміністрування стандарти з розкриття та обміну інформацією в межах реалізації Плану дій BEPS.

Протидія схемам АПП в Україні не може бути ефективною без здатності їх ідентифікації за певними критеріями (індикаторами). Відповідно, у ході дослідження сформовано перелік основних індикаторів ризиків АПП, які можуть бути використані у вітчизняній практиці податкового адміністрування, а також методичні підходи до їх визначення та встановлення рівня ризиковості платників податків. Такі індикатори поділено на декілька груп: організаційно-правової структури, бізнес-процесів та фінансових показників, а також податкової інформації.

Для більш глибокої ідентифікації на основі основної техніки та інструментів запропоновано й апробовано типову класифікацію схем АПП, що дозволить акумулювати їх у відповідному репозитарії, поширювати позитивну практику протидії АПП та підвищувати кваліфікаційний рівень працівників, задіяних у процесах податкового адміністрування та контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Electronic resource] / Державна служба фінансового моніторингу України. – Mode of access : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk

2. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. А. М. Новицького, В. В. Лисенка, К. І. Швабія]. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2013. – С. 192. – 556 с.

3. Алексеенко Л. М. Економічний словник : банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Алексеенко Л. М., Олексієнко В. М., Юркевич А. І. – К. : Максимум ; Тернопіль : Економічна думка, 2000. – С. 144. – 592 с.

4. Антіпов О. М. Податкове планування як засіб оптимізації сплати ПДВ та податку на прибуток [Electronic resource] / О. М. Антіпов, О. О. Новоточина // Наукові вісті Далівського університету. – 2013. – № 10 . – Mode of access : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdu_2013_10_3.

5. Афонська Т. А. Які кроки по „законній мінімізації” податків сьогодні ще можуть вважатися допустимими? / Т. А. Афонська // Економічний простір. – 2010. – № 28. – С. 128–133.

6. Балюк Т. Практика встановлення трансфертних цін транснаціональними корпораціями в Україні / Т. Балюк // Дослідження міжнародної економіки : зб. наукових праць. – 2011. – Вип. 2 (67). – С. 209–223.

7. Білецька Г. М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції / Г. М. Білецька // Фінансове право. – 2013. – № 2 (24). – С. 4–6.

8. Бичков В.О. Підвищення ефективності протидії мінімізації сплати податків / В. О. Бичков // Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України : зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2015. – С. 7 – 14.

9. Брехов С. С. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун // Ефективна економіка. – 2016. – № 11. – Режим доступу до журналу: www.economy.nayka.com.ua.

10. Брехов С. С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового

планування / С. С. Брехов, К. П. Проскура, О. Є. Сушкова // Економічний аналіз. – 2017. – № 1. – Т.27. – С. 107–119.

11. Брызгалин А. В. Методы налоговой оптимизации / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник. – М. : Аналитика-Пресс, 2001. – С. 82. – 578 с.

12. Буряк П. Ю. Податковий контроль в Україні : [монографія] / Буряк П. Ю. – Львів : Простір-М, 2007. – Т. 1. – С. 383. – 400 с.

13. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. ; Ірпінь : Перун, 2007. – 1736 с.

14. Веремко В. Фіскалі програють справи щодо трансфертного ціноутворення через «діряві» положення ПК [Electronic resource]. – Mode of access : http://zib.com.ua/ua/123851-dfs_prograe_spravi_schodo_transfertnogo_cinoutvorenn_ua_chere.html

15. Вісім схем ухилення від податків: найбільше недоплачує в бюджет офшорний бізнес і тіньові імпортери Institute of social and economic transformation [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://iset-ua.org/ua/novini/podatki/item/116-visim-skhem-ukhylennia-vid-podatki>

16. Висновок на проект закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” від 12.03.2013 № 2515 [Electronic resource]. – Mode of access : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46052

17. Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Вылкова Е. С. – М. : Юрайт, 2011. – С. 108. – 639 с.

18. Галюта А. Оптимізація оподаткування: за і проти / Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект : зб. тез. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 38–40.

19. Гера П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні / Гера П. Т. – К. : Юрінком, 1997. – 144 с.

20. Гетьманцев Д. Анти-BEPS-реформа / Д. Гетьманцев // Дзеркало тижня. – 2016. – № 23 [Electronic resource]. – Mode of access : www.gazeta.zn.ua

21. Горобінська І. В. Економічні форми мінімізації оподаткування в розширенні фінансових ресурсів підприємств / І. В. Горобінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Upsal/2009_6/09givfre.pdf

22. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (редакція від 20.09.2015) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/436-15>

23. Греца Я. В. Співвідношення понять „податкове планування”, „податкова оптимізація” та „мінімізація”: правові аспекти / Я. В. Греца // Порівняльно-аналітичне право. – 2013. – № 1. – С. 188–191.

24. Гусева Т. А. Налоговое планирование: концепция правового регулирования / Гусева Т. А. – Орел : ГТУ, 2007. – С. 39.

25. Дебет-Кредит [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dtkk.com.ua/show/1cid01900.html>

26. Державна підтримка експорту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.ukrexport.gov.ua/ukr/ugodi_z_ukrain/?country=net

27. Економічна енциклопедія : у трьох томах / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Академія, 2001. – Т. 2. – 848 с.

28. Єлисеєв А. Мінімізація податків законними способами / А. Єлисеєв, М. Підлужний // Галицькі контракти. – 2003. – № 36. – С. 36–40.

29. Задорожня Л. А. Міжнародна практика трансфертного ціноутворення в контексті оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб України / Л. А. Задорожня // Економіка і фінанси. – 2014. – № 10. – С. 62–70.

30. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України за 1 півріччя 2015 року [Electronic resource]. – Mode of access : <http://sfs.gov.ua/data/files/104887.pdf>

31. Звіт про виконання плану роботи ДФС України на 2016 рік [Electronic resource]. – Mode of access : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>

32. Зовнішній борг України на кінець I кварталу 2017 року [Electronic resource]. – Mode of access : <http://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=19241238>

33. Кашин В. А. Международные налоговые соглашения / Кашин В. А. – М. : ИМО, 1983. – С. 170. – 182 с.

34. Кизимов А. С. Налоговый контроль трансфертного ценообразования применительно к нематериальным активам / А. С. Кизимов, Н. А. Кузьмина, М. Р. Пинская // Финансовый журнал. – 2016. – № 3. – С. 7–15.

35. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII (редакція від 06.12.2015) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08/paran123#n123>

36. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ETS 127) [Electronic resource]. – Mode of access : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_325

37. Концепція впровадження основних рекомендацій BEPS в Україні (6 травня 2016 р.) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eimg.pravda.com>.

38. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку / В. І. Коротун // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 24. – С. 42–46.

39. Коротун В. І. Перспективні напрями підвищення фіскальної

ефективності податкової системи в Україні / В. І. Коротун // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : зб. наук. праць. – Чернівці : БДФЕУ, 2014. Вип. 26. – С. 211–219.

40. Коротун В. І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні / В. І. Коротун // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 6. – С. 21–24.

41. Котляров М. А. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России / М. А. Котляров, И. Н. Рыкова // Финансовый журнал. – 2014. – № 4. – С. 47–54.

42. Кріль І. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. М. Кріль, В. М. Кміть // Економікс. – 2013. – № 1. – С. 15–25.

43. Лермонтов Ю. М. Оподаткування: рекомендації по підрахунку і сплаті податків / Ю. М. Лермонтов // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 1 –2. – С. 17–21.

44. Лермонтов Ю. Рекомендації по підрахунку і сплаті податків / Ю. Лермонтов // Податковий вісник. – 2009. – № 6. – С. 39–47.

45. Малакеева С. Н. Роль налогового планирования на предприятиях малого бизнеса / С. Н. Малакеева // Предпринимательство. – 2006. – № 6. – С. 112–120.

46. Матухно М. О. Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість / М. О. Матухно // Вісник Дніпропетровського університету. – 2013. – № 4. – С. 184 –192.

47. Миголов Н. С. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ / Н. С. Миголов, М. Р. Пинская // Финансовый журнал. – 2014. – № 4. – С. 36–46.

48. Микитюк А. Правові засади побудови ризикоорієнтованої системи податкового аудиту державної податкової служби / А. Микитюк // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 6. – С. 95–98.

49. Милоголов Н. С. Налоговая политика России в контексте участия в проекте BEPS ОЭСР/G20: проблемы и перспективы / Н. С. Милоголов // Финансы и кредит. – 2016. – № 15. – С. 34–44.

50. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Electronic resource]. - Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

51. Мишкін Б. В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности. дис...канд..юр.наук. / Б. В. Мишкін. – М., 2004.

52. Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 16. – С. 12–16

53. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / [под ред. Сутырина С. Ф.]. – СПб. : Полиус, 1998. – 577 с.
54. Налогообложение контролируемых иностранных компаний. Правила КИК в России // Бизнес-развитие (18.11.2014) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://razvivay.com/nalogooblozhenie-kontroliruemym-inostrannyh-kompanij-pravila-kik-v-rossii>
55. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [Electronic resource]. – Mode of access : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-apat-12-departament-mijna-rodnih-zvyazkiv/povidomlennya/80820.html>
56. Науменко М. Оптимізація оподаткування як засіб запобігання ухиленню від сплати ПДВ / М. Науменко // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право). – 2003. – № 4 (22). – С. 81–82.
57. Невмержицький Є. В. Правові проблеми боротьби з економічною злочинністю і корупцією : навч. посіб. / Невмержицький Є. В. – К. : АПСВ, 2011. – 415 с.
58. Новицька Н. В. Методичні підходи до статистичної оцінки ефектів агресивного податкового планування / Н. В. Новицька // Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. – 2017. – Вип. 1. – С. 138–146.
59. Новицька Н. В. Методичні підходи до оцінки ефектів агресивного податкового планування / Новицька Н. В., Коротун В. І. // [„Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції”] : зб. наук. праць за матер. VIII науково-практичної інтернет-конференції, 1–15 грудня 2016 р. / Національний університет ДПС України, Науково-дослідного інституту фіскальної політики. – Ірпінь, 2016. – С. 254–256.
60. Омелянович Л. О. Податкова система: навч. посіб. / Омелянович Л. О., Орлова В. О., Веретенникова О. В. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2008. – 352 с.
61. Онищук Н. Ю. Правове регулювання протидії уникненню оподаткування: порівняльно-правовий аспект / Н. Ю. Онищук // Фінансове право. – 2014. – № 2 (28). – С. 25–27.
62. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В., Волкова О. Г.]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса : ВМВ, 2014. – 418 с.
63. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2013 № 73

[Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

65. Предпринимательство в сфере финансов. Текущие научные проблемы Восточной Европы : монография / [ред. Эльжбеты Милош]. – Люблин, 2014. – 177 с.

66. Пригоцький В. А. Мінімізація податків – об’єктивна реальність / В. А. Пригоцький // Мінімізація сплати податків : зб. тез.– Ірпінь Національний університет ДПС України, 2010 – С. 69–71.

67. Пригоцький В. А. Щодо співвідношення оптимізації оподаткування та ухилення від оподаткування / В. А. Пригоцький // Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект : зб. тез. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 72. – С. 110–112.

68. Про банки та банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 № 2121-III [Electronic resource]. – Mode of access : www.rada.gov.ua

69. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

70. Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Конвенція [Electronic resource]. – Mode of access : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325

71. Про внесення змін до деяких законів України щодо відомостей про кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи : Закон України від 21.05.2015 № 475 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/475-19>

72. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

73. Про забезпечення алгоритму контролю при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ : розпорядження ДФС України від 14.08.2015 № 254-р. [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.profiwins.com.ua>

74. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : наказ Державної фіскальної служби України від 28.07.2015 № 543. [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>

75. 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 : Розпорядження Кабінету

Міністрів України від 16.09.2015 № 977-р [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80>

76. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07. 2017 № 480 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п>

77. Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.08.2013 № 843-р [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80>

78. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська заборгованість” : наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

79. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 „Зобов’язання” : наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

80. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 „Фінансові інвестиції” : наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>

81. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 „Фінансові інструменти” : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 № 559 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>

82. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

83. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

84. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти” : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 №205 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

85. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 „Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” : наказ Міністерства фінансів

України від 18.06.2001 № 303 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>

86. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

87. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 „Фінансова звітність за сегментами” : наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>

88. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 „Інвестиційна нерухомість” : наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

89. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

90. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

91. Про затвердження порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2012 № 1247 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/-z2171-12>

92. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>

93. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>

94. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

95. Про підписання Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених

Штатів Америки для підвищення рівня дотримання міжнародного податкового законодавства й виконання положень Закону Сполучених Штатів Америки „Про податкові вимоги до іноземних рахунків” (FATCA) : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.04.2015 № 401-р. [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>

96. Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць : Закон України від 06.09.2012 № 5205-VI [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5205-17>

97. Про страхування : Закон України від 07.03.1996 № 85/96- ВР [Electronic resource]. – Mode of access : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр

98. Проблеми системного підходу в економіці : зб. наук. праць [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2008-3/Volkov_308.html

99. Проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні) від 07.11.2016 № 5368 [Electronic resource]. – Mode of access : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443

100. Проскура К. П. Основні методи мінімізації податкового навантаження в Україні / К. П. Проскура, О. Є. Сушкова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечнікова. – 2016. – Т. 21. – Вип. 3. – С. 168–175.

101. Проскура К. П. Оцінення ефективності протидії схемам мінімізації податків в Україні / К. П. Проскура, О. Є. Сушкова / Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського. – 2016. – Вип. 11. – С. 770–777.

102. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : [монографія] / Проскура К. П. – К. : Емкон, 2014. – 376 с.

103. Проскура К. П. Тонка капіталізація: сутність і правила застосування в системі руху глобальних фінансових потоків / К. П. Проскура // Незалежний аудитор. – 2016. – № 15. – С. 29–37.

104. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / [С. С. Брехов, В. І. Коротун, О. Є. Сушкова, Н. В. Новицька та ін.]. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. – 108 с. – (Препринт / Науководослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України).

105. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) [Electronic resource]. – Mode of access : https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_

106. Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість : наказ ДФСУ від 28.07.2015 № 543 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>

107. Реформування податкової системи України : теорія, методологія, практика : монографія / [Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Мярковський А. І. та ін.] ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

108. Римар О. Г. Шляхи оптимізації діючого механізму оподаткування в контексті податкової реформи в Україні / О. Г. Римар // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2010. – Вип. 6. – Т. 2. – С. 137–141.

109. Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України, Генеральним директором податкової та митної адміністрації Нідерландів та Генеральним директором податкової і митної політики та законодавства Нідерландів про спонтанний обмін інформацією [Electronic resource]. – Mode of access : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/528_010

110. Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>

111. Сандерленд Дж. Налоговое планирование. Основы / Сандерленд Дж. – М. : Новое Бюро, 2007. – 201 с.

112. Сделка за \$ 43 млрд ради оптимизации налогов // Форбс Украина [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://forbes.net.ua/business/1373208-sdelka-za-43-mlrd-radi-optimizacii-nalogo>

113. Семир'янов Д. Я. Стратегічна та тактична визначеність податкової політики як умова її конкурентоспроможності / Д. Я. Семир'янов // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 23 березня 2012 р. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2012. – С. 157–160.

114. Серебрянський Д. М. Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: висновки для України : науково-аналітична доповідь / Д. М. Серебрянський, П. О. Селезень. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 39 с.

115. Серебрянський Д. М. Протидія уникненню оподаткування в Європейському Союзі: QUO VADIS? / Д. М. Серебрянський, П. О. Селезень // Інтернет-портал – ГО „Інститут податкових реформ” [Electronic resource]. – Mode of access : <http://ngoiipr.ua>

116. Соколовская Е. В. Виды льгот с позиций их применения / Е. В. Соколовская // Налоговые льготы. Теория и практика применения в экономике : монография. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – С. 183–194.

117. Соловйов І. Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения / І.Н.Соловйов // Налоговый вестник. – 2001. – № 9.

118. Справочник финансиста / под ред. проф. Уткина Э. А. – М. : Ассоциация авторов и издателей „Тандем”, Издательство ЭКМОС, 1998. – 496 с.

119. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора : пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. – К. : Основи, 1998. – 703 с.

120. Сьомченков О. А. Переваги дивідендів над заробітною платою для управлінців – співвласників підприємств [Electronic resource] / О. А. Сьомченков // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. – Mode of access : www.magazine.faaf.org.ua

121. Телюк Н. М. Современные тенденции налогового планирования при осуществлении внешнеэкономической деятельности : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14 / Телюк Наталья Михайловна. – М., 2014. – 215 с.

122. Тимченко Л. Д. Угода про асоціацію між Україною та ЄС у контексті прямого оподаткування: концептуальний та нормативний аспект / Тимченко Л. Д., Селезень П. О., Лепетюк О. В. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 39 с.

123. Тищук Т. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу [Electronic resource] / Т. Тищук, О. Іванов. – Mode of access : www.niss.gov.ua.

124. Трансфертне ціноутворення: українська судова система, як і раніше, використовує формальний підхід [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.bnwes.info/buhgalteriya/novosti-sayta-2015/transfertne-tsinoutvorennya-ukrayinska-sudova-sistema-yak-i-ranishe-vikoristovue-formalniy-pidhid-19353.html>

125. Трансформація акцизної політики України : монографія / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.] ; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2015. – 404 с.

126. Харко Д. О. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації // Вісник Львів. ун-ту. – 2011. – Вип. 52. – С. 351–357.

127. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (редакція від 30.09.2015) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

128. Чирухін П. Боротьба проти ухилення від сплати податків [Electronic resource] / П. Чирухін, І. Вільцанюк // Політика. Право. Життя. – Mode of

access : www.polpravozhit.in.ua

129. Шиков И. В. Агрессивное налоговое планирование шагает по планете / И. В. Шиков // Главная книга. – 2014. – № 11. [Электронный ресурс] – Режим доступа : www.glavkniga.ru

130. Щодо протидії прихованому відпливу капіталу з України через контрольовані іноземні компанії : аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.niss.gov.ua/articles/843/>

131. Щодо схем мінімізації сплати податків : лист Міністерства фінансів України від 25.04.2008 № 31-20010-3-8/3337 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://ua-info.biz/legal/baseww/ua-emwgre.htm>

132. Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання : лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 [Electronic resource]. – Mode of access : <https://online.dtkr.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9%20608-2014.epub/navPoint-19>

133. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version) [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing, 2013. – 104 p. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru>

134. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page11

135. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8– 10 – 2015 Final Reports [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

136. Anti-tax evasion measures approved by EU finance ministers [Electronic resource] // Guardian. Mode of access : <http://www.theguardian.com/world/2016/apr/23/tax-avoidance-eu-finance-ministers-approve-measures-netherlands>

137. Argentina – Response To BEPS [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.mondaq.com/Argentina/x/516452/withholding+tax/Argentina+response+to+BEPS>

138. ATAF consultative conference on new rules of the global tax agenda / Johannesburg, South Africa: 18–19 March 2014. – The African Tax Administration Forum, 2014. – 4 p.

139. Automatic Exchange of Financial Account Information background information brief Updated: January 2016 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>
140. Bankman Joseph. The Economic Substance Doctrine [Electronic resource] / Bankman J. – Mode of access : <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/scal74&div=11&id=&page=>
141. Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>
142. Belgian „Excess Profit” tax scheme – Statement by Commissioner Margrethe Vestager [Electronic resource]. – Mode of access : http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-16-44_en.htm
143. BEPS Action implementation by country: Action 13 – Country by Country Reporting [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-matrix.pdf>
144. Bermuda: The OECD Base Erosion And Profit Shifting (BEPS) Project, Multinational Enterprises And CbC Reporting [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=518510&email_access=on
145. CCH VAT Driefing, Iss. 31 – Oct., 2003.
146. Chai J. Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union / J. Chai, R. Goyal // IMF WP/08/257. – IMF, 2008. – 35 p.
147. Cobham A. Measuring Misalignment: the Location of US Multinationals’ Economic Activity Versus the Location of their Profits / Alex Cobham and Petr Janský // Institute of Development Studies in November : ICTD Working Paper 42. – 2015. – November. – 30 p.
148. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation, COM/2016/024 final, 28 January 2016 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>
149. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>
150. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing. – OECD, 2011 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>
151. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal

market [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

152. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0096>

153. Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States [Electronic resource]. – Mode of access : http://hb.betterregulation.com/external/ouncil%20Directive%202014_86_E_U.pdf

154. Council Resolution of 8 June 2010 on coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalisation rules within the European Union 2010/C 156/01 [Electronic resource]. – Mode of access : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616(01))

155. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1

156. Country-by-Country reporting (CbCR): Emerging themes from the G20/OECD and the UK [Electronic resource]. – Mode of access : <https://deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/cbcr-g20-oecd-recommendations.html>

157. Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.pdf>

158. Соколовская Е. В. Экономическая природа недобросовестной налоговой конкуренции / Е. В. Соколовская // Научные труды ДонНТУ. – 2014. № 2. – С. 85–93.

159. Davies R. B. Knocking on Tax Haven S Door: Multinational Firms and Transfer Pricing. 2015 [Electronic resource] / Davies R. B., Martin J., Parenti M., Toubal F. – Mode of access : http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2666947

160. Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf>

161. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1

162. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1

163. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. – Mode of access : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf

164. Exchange of information on request: handbook for peer reviews 2016-2020. Third Edition [Electronic resource]. – Paris: OECD 2016. – 267 p. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>

165. Final commission recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning [Electronic resource]. – Mode of access : www.ec.europa.eu.

166. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA>

167. Fundamentals of International Tax Planning [edc. by R. Russo]. – Amsterdam : IBFD Publications BV, 2007. – 210 p.

168. General Anti-Avoidance Rules [Electronic resource]. – Mode of access : www.amchamindia.com

169. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015 [Electronic resource]. – Paris : OECD Publishing 2015. – 94 p. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>

170. Global Transfer Pricing Review [Electronic resource]. – Mode of access : <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-transfer-pricing-review-2016.pdf>

171. Instructions for Form 8975 and Schedule A (Form 8975) (June 2017) Country-by-Country Report [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8975.pdf>

172. International Taxation: A Dialogue with Developing Countries / IMF, The

World Bank, 2015. – 82 p.

173. International Transfer Pricing 2015/16 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>

174. Jeffrey O. Substance over form: taxpayer guidance under the „predominant character” analysis and PPL Corp. v. Commissioner [Electronic resource] – Mode of access : <http://go.galegroup.com.vlib.interchange.at/ps/i.do?id=GALE%7CA417569869&v=2.1&u=wash89460&it=r&p=AONE&sid=AONE&inPS=true&linkSource=interlink>

175. James S. The Effectiveness of Tax Incentives in Attracting Investment: Panel Data Evidence from the CFA Franc Zone / S. James, S. Van Parys // International Tax and Public Finance. – 2010. – Vol. 17/4. – pp. 400–429.

176. James S. Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications / James S. – The World Bank, 2013. – 57 p.

177. Joint Transfer Pricing Forum [Electronic resource]. – Mode of access : http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-en-context/joint-transfer-pricing-forum_en

178. Lanz R. Intra-Firm Trade: Patterns, Determinants and Policy Implications (2011), OECD Trade Policy Working Papers, No. 114, OECD Publishing [Electronic resource] / R. Lanz, S. Miroudot. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/5kg9p39lrwnn-en>

179. Larin G. Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions [Electronic resource] / Larin G. – Mode of access : www.usherbrooke.ca

180. Li Jinyan. The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective [Electronic resource] / Li J. – Mode of access : https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf

181. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>

182. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en

183. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015 Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en

184. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

185. Medtronic's Ireland Move Results in Lower Taxes // The Wall Street Journal [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.wsj.com/articles/medtronic-to-book-500-million-restructuring-charge-1443476397>

186. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS / OECD [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

187. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projectview // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page1

188. OECD Questionnaire: OECD Questionnaire on transfer pricing aspects of BEPS Global Forum on Transfer Pricing / OECD, 2014.

189. OECD Secretary-General Report to G20 Leaders, July 2017, Hamburg [Electronic resource]. – Mode of access : <http://oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>

190. Organization for Economic Co-operation and Development ; [Washington, D.C. : OECD Publications and Information Centre [distributor], 1987 – 112 p.

191. Peter C. Tax Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters [Electronic resource] / C. Peter, A. Canellos. – Mode of access : <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/smulr54&div=12&id=&page=>

192. Pfizer takeover: what is a tax inversion deal and why are they so controversial? // The Guardian Guardian [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.theguardian.com/business/2015/nov/23/pfizer-takeover-tax-inversion-questions>

193. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status,

Action 7 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1

194. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, September 2014 – Paris ; OECD Publishing, 2014. – 112 p. [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org>

195. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 / – 2015 Final Report Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1

196. Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>

197. Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines 22 July 2010 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/dataoecd/22/54/45690216.pdf>

198. Report on Transfer Pricing Risk Management [Electronic resource]. – Mode of access : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_007_2013_en.pdf

199. Report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries. Part I and Part II / OECD, 2014. – 68 p.

200. Rigsby Stephen. The Business Purpose Doctrine in Corporate Divisions [Electronic resource] / Rigsby S. – Mode of access : <http://ideaexchange.uakron.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2057&context=akronlawreview>

201. Special meeting of the OECD task force on tax and development1 on base erosion and profit shifting (BEPS) and developing countries and summary of the BEPS consultations / OECD, 2014. – 3 p.

202. Spillovers in international corporate taxation / IMF Policy Paper. – IMF, 2014. – 85 p.

203. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters [Electronic resource]. – Paris : OECD Published on July 21, 2014 – 311 p. Mode of access : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters->

9789264216525-en.htm

204. Study into the Role of Tax Intermediaries/ OECD [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

205. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report/TAXATION PAPERS Taxation and Customs Union Working Paper. – № 61 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Tax_Planning.pdf

206. Summary of compliance ratings for jurisdictions that have undergone Phase 2 peer reviews [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>

207. Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting. – London : HM Treasury, 2015. – 45 p.

208. Tanzi A. V. Primer on Tax Evasion / A. V. Tanzi // Bulletin for International Fiscal Documentation. – 1994. – № 48 (6/7). – P. 328–337.

209. The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm#events>;

210. The Leaders' Declaration issued following the 7-8 June 2015 G7 Summit [Electronic resource]. – Mode of access : www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?blob=publicationFile

211. Transfer pricing and developing countries. Final report / EuropeAid – Implementing the Tax and Development policy agenda. – PwC, 2014. – 119 p.

212. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015. Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en

213. Uckmar V. International Tax Avoidance and Evasion. General Report, 1983 IFA Congress, Kluwer, Deventer, 1983; OECD, International Tax Avoidance and Evasion, Paris, 1987.

214. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>

215. Valente P. Enhanced Cross-border Cooperation against Aggressive Tax

Behaviours. An Outlook on International Tax Initiatives [Electronic resource] / Valente / The 5th European Conference on Tax Advisers' Professional Affairs. – London, 7 dec. 2012. – Mode of access : www.cfe-eutax.org

216. Wood R. W. Trending Now: Inversions & Hating Them [Electronic resource] / R. W. Wood // Forbs. – Mode of access : <http://www.forbes.com/sites/robertwood/2014/08/13/trending-now-inversions-hating-them/>

ДОДАТКИ

Визначення термінів „оптимізація податків” та „мінімізація податків” у науковій літературі

| № з/п | рік | Автор | Поняття |
|-------|------|----------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| | | | „оптимізація податків” |
| 1 | 1998 | Уткина О.А. | Оптимізація – це порівняння різних варіантів ділової активності та використання ресурсів з метою виявлення найнижчого рівня податкових зобов’язань, які виникають при цьому. Податкова оптимізація базується на вивченні чинних законів та інструкцій та на роз’ясненні податкових законів, а також на аналізі податкової політики, що проводяться урядом” Бібліопис: <i>Справочник финансиста / под ред. проф. Уткина О. А. – М. : Ассоциация авторов и издателей „Тандем”, Издательство ЭКМОС, 1998. – 496 с.</i> |
| 2 | 2000 | Алексеевко Л.М | Оптимізація – це вибір найкращого (оптимального) варіанту з множини можливих; наприклад, оптимізація процесів управління, інвестування тощо. Бібліопис: <i>Алексеевко Л. М. Економічний словник : банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Алексеевко Л. М., Олексієнко В. М., Юркевич А. І. – К. : Видавничий будинок „Максимум”; Тернопіль : „Економічна думка”, 2000. – 592 с. – С. 144.</i> |
| 3 | 2001 | Соловйов І. Н. | Оптимізація оподаткування є проявом норми закону про конфлікт інтересів, за якою всі суперечності актів законодавства про податки мають тлумачитися на користь платника. Бібліопис: <i>Соловйов І.Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения / И.Н.Соловйов // Налоговый вестник. – 2001. – № 9.</i> |
| 4 | 2003 | Науменко М. | Податкова оптимізація – це дії платника, спрямовані на зменшення власних податкових зобов’язань, але за умови, що такі дії повністю відповідають діючому законодавству [17]. Бібліопис: <i>Науменко М. Оптимізація оподаткування як засіб запобігання ухилення від сплати ПДВ / М. Науменко // Науковий вісник Національної академії ДПС України (економіка, право) : НАДПСУ. – 2003. – № 4 (22). – С. 78–85.</i> |
| 5 | 2004 | Мишкін Б.В. | Податкова оптимізація (легальне зменшення податків) – це зменшення розміру податкових зобов’язань шляхом цілеспрямованих правомірних дій платників податків, що включають повне використання всіх передбачених законодавством пільг, інших законних прийомів і засобів, з урахуванням інтересів держави. Бібліопис: <i>Мишкін Б. В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности. дис...канд.юр.наук. / Б. В. Мишкін. – М., 2004.</i> |

Продовження додатка А

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|-------|----------------|---|
| 6 | 2007 | Сандерленд Дж. | <p>Податкова оптимізація – це вибір такого варіанту ведення господарської діяльності (з безліч альтернатив), який забезпечує найкращий фінансовий результат за рахунок раціональної податкової політики підприємства й ефективного використання податкових інструментів у межах чинного законодавства.</p> <p><i>Бібліопис: Сандерленд Дж. Налоговое планирование. Основы. – М.: Новое Бюро, 2007. – 201 с.</i></p> |
| 7 | 2009 | Лермонтов Ю. | <p>Податкова оптимізація – це система різних схем і методик, поєднання яких дозволяє обрати оптимальне рішення для конкретного випадку господарської діяльності організації. При цьому, застосування повністю правомірних оптимізаційних схем дозволяє спрогнозувати стабільне становище підприємства на внутрішньому чи зовнішньому ринку, а також уникнути можливих збитків у процесі здійснення господарської діяльності і таким чином збільшити суму законно отриманого прибутку.</p> <p><i>Бібліопис: Лермонтов Ю. Рекомендації по підрахунку і сплати податків / Ю. Лермонтов // Податковий вісник. – 2009. – № 6. – С. 39–47.</i></p> |
| 8 | 2010 | Афонська Т. | <p>Оптимізація та мінімізація податкових зобов'язань – це тотожні поняття, а податкове планування – це порівняно більш правомірна та фінансово необхідна діяльність в будь-якій організації чи установі [4 с.131].</p> <p><i>Бібліопис: Які кроки по „законній мінімізації” податків сьогодні це можуть вважатися допустимими? / Економічний простір/ №28/2. 2010. – С. 128–133</i></p> |
| 9 | 2011. | Харко Д.О., | <p>Оптимізація податків – це організаційні заходи в рамках чинного законодавства, пов'язані з вибором часу, місця і видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних схем і договірних взаємин.</p> <p><i>Бібліопис: Харко Д.О. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації // Вісник Львів.ун-ту, серія юрид. Вип. 52, 2011. – С.351–357.</i></p> |
| 10 | 2013 | Антіпов О.М. | <p>Податкова оптимізація заснована на сучасних методах поєднання спеціальних податкових режимів із загальним режимом оподаткування та спрямовані на легальне зменшення своїх податкових платежів, засновані на праві всіх суб'єктів податкових відносин захищати свої права.</p> <p><i>Бібліопис: Антіпов О.М. Податкове планування як засіб оптимізації сплати ПДВ та податку на прибуток О.М. Антіпов, О.О. Новоточинова // Наукові вісті Далівського університету. – 2013. – № 10. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvdu_2013_10_3.pdf.</i></p> |
| 11 | 2013 | Греца Я.В | <p>Податкова оптимізація – це система засобів, за допомогою яких платник податків забезпечує правомірне зменшення податкового навантаження, вибір зручних форм ведення обліку, складання звітності, сплати податків і зборів, зменшення податкових ризиків щодо застосування до нього заходів державного примусу.</p> <p><i>Бібліопис: Греца Я.В. Свідношення понять „податкове планування”, „податкова оптимізація” та „мінімізація”: правові аспекти / Порівняльно-аналітичне право. 2013.– № 1. – С. 188–191.</i></p> |

Продовження додатка А

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|------|------------------|--|
| | | | „мінімізація податків” |
| 1 | 1983 | Кашин В. А. | Мінімізація податків – це специфічні форми планування діяльності й розміщення засобів платника податків з метою максимального скорочення податків, що при цьому виникають. <i>Бібліюс: Кашин В. А. Международные налоговые соглашения / В. А. Кашин. – М. : ИМО, 1983. – 182 с.</i> |
| 2 | 1998 | Стігліц Дж. Е. | Мінімізація сплати податків – це використання певних положень податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, а під ухиленням – незаконний відхід від сплати податків. <i>Бібліюс: Стігліц Джозеф Е. Экономика державного сектора : пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. – К. : Основи, 1998. – 703 с.</i> |
| 3 | 2009 | Горобінська І.В. | Мінімізація оподаткування – це сукупність заходів, спрямованих на зменшення бази оподаткування. <i>Бібліюс: Горобінська І. В. Економічні форми мінімізації оподаткування в розширенні фінансових ресурсів підприємств / І. В. Горобінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Upsal/2009_6/09givfre.pdf</i> |
| 4 | 2009 | Микитюк А. | Мінімізація податкових платежів виступає як синонім оптимізації, яка є складовою частиною податкового планування щодо зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою законних дій платника податку, які включають повне використання всіх наданих за законом пільг, звільнення від податкових навантажень та інших законних способів та прийомів. <i>Бібліюс: Микитюк А. Правові засади побудови ризикоорієнтованої системи податкового аудиту державної податкової служби / А. Микитюк // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 6. – С. 95 – 98.</i> |
| 5 | 2010 | Пригоцький В. | Податкова мінімізація – це цілеспрямовані дії платника податків щодо збереження своїх фінансових ресурсів, автор зазначає, що платник податків діє умисно, заздалегідь усвідомлюючи характер своїх дій, бажаючи настання певного результату і свідомо допускаючи його. <i>Бібліюс: Пригоцький В. А. Мінімізація податків – об'єктивна реальність / В. А. Пригоцький // Мінімізація сплати податків : зб. тез.– Ірпін'я Національний університет ДПС України, 2010 – С. 69–71.</i> |
| 6 | 2013 | Греца Я.В | Податкова мінімізація – це зменшення податкового тиску за допомогою правомірних засобів, які не суперечать закону, або протиправно <i>Бібліюс: Греца Я.В. Співвідношення поняття „податкова планування”, „податкова оптимізація” та „мінімізація”: правові аспекти / Порівняльно-аналітичне право. 2013.– № 1. – С. 188–191.</i> |

Порівняльна характеристика методів визначення ринкової ціни країн-членів ОЕСР, США та України

| Недоліки методу | Переваги методу | Сфера застосування | | | | | | Недоліки в ПКУ |
|---|---|--------------------|--------|---------|----------------------|----------|---|--|
| | | товари | роботи | послуги | Нематеріальні активи | Internet | | |
| Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). Застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов'язаній з продавцем (покупцем) особою, у порівняних умовах | | | | | | | | |
| – неможливість застосування через відсутність на ринку ідентичних (однорідних) товарів (робіт, послуг) або всіх необхідних даних для застосування методу; – трудомісткість. | – розроблено методіку його застосування; – найбільшою мірою відповідає „принципу витягнутої руки”. | +/- | +/- | +/- | +/- | - | - | – некоректне застосування методу щодо робіт, послуг, а також нематеріальних активів на основі критеріїв ідентичності; – використання термінів без відповідного визначення або встановлення їх істотних ознак. |
| Метод ціни перепродажу (або метод торговельної націнки (gross margin)). Звичайна ціна = договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третьої особи – відповідна націнка – витрати, пов'язані із збутом | | | | | | | | |
| – засосовується тільки у разі перепродажу; – не використовується щодо робіт і послуг, а також у ситуації, коли товар значно змінює споживчі властивості; – переоцінка трансфертної ціни. | – можливість застосування навіть за відсутності інформації про порівняннях угодах. | + | - | - | + | - | - | – не розроблено методіку застосування; – використання термінів без відповідного визначення або встановлення їх істотних ознак. |
| Метод „витрати плюс”. Звичайна ціна = собівартість готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець + відповідна націнка, звичайна для відповідного виду діяльності за співставних умов | | | | | | | | |
| – різноманітні стандарти бухгалтерського обліку витрат у різних країнах; – труднощі в розподілі деяких видів витрат між асоційованими компаніями; – недооцінка трансфертної ціни. | – застосовується щодо робіт і послуг, а також у разі зміни товаром споживчих властивостей; – застосовується за відсутності подальшої реалізації. | + | + | + | +/- | - | - | – не розроблено методіку застосування; – використання термінів без відповідного визначення або встановлення їх істотних ознак. |
| Метод розподілення прибутку. Визначається прибуток від операції, який розподіляється на економічно обґрунтованій основі між її учасниками. | | | | | | | | |

Продовження додатка Б

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - необхідна оцінка не однієї угоди, а сукупності угод пов'язаних осіб, щоб визначити справедливу частку прибутку кожного з них; - припускає обов'язкове одержання прибутку. | <ul style="list-style-type: none"> - використовує тільки внутрішню інформацію платника, що обумовлює незалежність від наявності порівнянних угод; - не повною мірою відповідає „принципу витягнутої руки” оскільки не використовує інформацію про непов'язану особу (осіб): „трансфертне ціноутворення є питанням цін, а не доходів”. | + | + | + | + | + | <ul style="list-style-type: none"> - не розроблено методу застосування; - використання термінів без відповідного визначення або встановлення їх істотних ознак. |
| <p>Метод чистого прибутку (або метод чистої маржі (net profit margin)). Порівняння показників рентабельності операцій, які розраховуються на підставі відповідної бази (витрати, обсяг реалізації, активи тощо), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах. ОЕСР рекомендує використовувати коефіцієнт рентабельності як відношення операційного прибутку до величини оборотних активів. У TNMM розглядається не просто прибуток підприємства, а прибуток з угоди, для якої визначається трансферна ціна. Це основна відмінність даного методу від CPM.</p> | | | | | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - припускає обов'язкове одержання прибутку; - відсутність інформації від незалежних компаній щодо методики розподілу прибутку. | <ul style="list-style-type: none"> - велике число ступенів свободи, якими володіє платник податків (вибір незалежних фірм для порівняння, показника рівня рентабельності та ін.); - складність із виокремленням прибутку за угодою із загального прибутку. | + | + | + | + | + | <ul style="list-style-type: none"> - не розроблено методу застосування. |
| <p>„Глобальний підхід” або метод універсального розподілу як альтернатива методам, що використовують принципи „витягнутої руки”. Фіксована формула розрахунку розподілу прибутку на основі часток участі філій в доході ТНК, що визначаються на основі таких показників, як: фонд оплати праці, вартість основних фондів, обсяг продажів тощо. Вибір конкретного фінансово-економічного показника обумовлюється специфікою галузі, в якій здійснює діяльність платник податків.</p> | | | | | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - не дотримується „принципу витягнутої руки”; - передбачає залучення податкових органів різних країн; - труднощі в досягненні глобального консенсусу. | <ul style="list-style-type: none"> - стандартні формули можуть застосовуватися до внутрішніх операцій. | + | + | + | + | + | - |

Застосування угод про ціноутворення у країнах світу

| Країна | Показник | Країна | Показник |
|----------------|--|---------------|---|
| | Можливість укладення договору про ціноутворення | | Можливість укладення договору про ціноутворення |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Австралія | Односторонні, двосторонні, багатосторонні | Нідерланди | Так, у т.ч. для малих підприємств |
| Австрія | Ні | Нова Зеландія | Односторонні та двосторонні |
| Аргентина | Ні | Норвегія | Ні |
| Бельгія | Так | Перу | Міжнародні |
| Бразилія | Ні | Польща | Так |
| Великобританія | Так | Португалія | Так |
| Угорщина | Так | Росія | Односторонні, двосторонні та багатосторонні |
| Венесуела | Односторонні та двосторонні | Сінгапур | Односторонні та двосторонні |
| В'єтнам | Ні | США | Односторонні, двосторонні та багатосторонні |
| Німеччина | Так | Тайвань | Так |
| Данія | Так | Таїланд | Двосторонні |
| Ізраїль | Так | Туреччина | Так |
| Індія | Ні | Філіппіни | Ні |
| Ірландія | Так | Фінляндія | Так |
| Іспанія | Так | Франція | Двосторонні та багатосторонні |
| Італія | Міжнародні | Чехія | Так |
| Казахстан | Так | Чилі | Ні |
| Канада | Міжнародні односторонні, двосторонні та багатосторонні | Швейцарія | Так |
| Китай | Так | Швеція | Так |
| Колумбія | Так | Еквадор | Ні |
| Корея | Односторонні та двосторонні | ПАР | Ні |
| Малайзія | – | Японія | Односторонні і двосторонні (в пріоритете) |
| Мексика | Односторонні та двосторонні | Україна | Односторонні |

Продовження додатка В

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----------------|--|---------------|---|
| Австралія | – | Нідерланди | – |
| Австрія | – | Нова Зеландія | Збір не справляється за двосторонні договори. Мінімальний збір за односторонні договори |
| Аргентина | – | Норвегія | – |
| Бельгія | – | Перу | – |
| Бразилія | – | Польща | 1% від вартості угоди |
| Великобританія | – | Португалія | – |
| Угорщина | 1 % від вартості угоди | Росія | – |
| Венесуела | – | Сінгапур | За розгляд заяви сплачується держмитом у розмірі 1,5 млн. рублів |
| В'єтнам | – | США | Від 22000 до 50000 дол. при подачі першої заяви. 50000 дол. за оновлення в прискореному порядку; 35000 дол. за оновлення в загальному порядку |
| Німеччина | – | Тайвань | – |
| Данія | 1800 датських крон | Таїланд | – |
| Ізраїль | – | Туреччина | – |
| Індія | – | Філіппіни | – |
| Ірландія | – | Фінляндія | – |
| Іспанія | – | Франція | – |
| Італія | – | Чехія | 50000 чеських крон (приблизно 2235 дол. США) |
| Казахстан | – | Чилі | – |
| Канада | Невідшкодовуваний збір (залежить від складності ситуації) за прийняття заяву для покриття витрат, пов'язаних з розглядом заяви | Швейцарія | – |
| Китай | – | Швеція | – |
| Колумбія | – | Еквадор | – |
| Корея | – | ПАР | – |
| Малайзія | – | Японія | – |
| Мексика | Приблизно 360 дол. при подачі заяви, 72 дол. – | Україна | – |

Продовження додатка В

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----------------|--|---------------|--|
| | при поданні річного звіту під час терміну дії договору. Сума збору періодично коригується з урахуванням інфляції | | - |
| Австралія | Від 3 до 5 років | Нідерланди | 4–5 років. Більший термін допускається у разі довгострокових контрактів. Застосування до минулих періодів можливе, якщо істотні факти і умови не змінилися або можливо зробити точні коригування |
| Австрія | До 5 років | Нова Зеландія | - |
| Аргентина | | Норвегія | - |
| Бельгія | До 5 років | Перу | Рік затвердження угоди + наступні 3 роки |
| Бразилія | - | Польща | 5 лет |
| Великобританія | 3–5 років; можливе застосування до минулого періоду | Португалія | - |
| Угорщина | Не встановлено | Росія | 3 роки; можливе застосування до минулих періодів |
| Венесуела | - | Сінгапур | Від 3 до 5 років. Застосування до минулого періоду може бути дозволено в індивідуальному порядку |
| В'єтнам | - | США | Зазвичай до 5 наступних років; можливе застосування до минулих періодів |
| Німеччина | Від 3 до 5 років | Тайвань | Від 3 до 5 років (перевага віддається найменшому терміну). Допускається подовження терміну до 5 років |
| Данія | Не встановлено | Таїланд | Не встановлено |
| Ізраїль | - | Туреччина | Максимум 3 роки |
| Індія | - | Філіппіни | - |
| Ірландія | Встановлюється шляхом переговорів | Фінляндія | - |
| Іспанія | До 4 років, наступних за роком підписання угоди, + 1 рік укладення угоди та в деяких випадках + 1 рік, що передує укладенню угоди. Максимальний термін – 6 років | Франція | Від 3 до 5 років |
| Італія | 3 роки | Чехія | - |
| Казахстан | Не встановлено | Чилі | - |

Продовження додатка В

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----------|--|-----------|--|
| Канада | Залежно від заявки, галузі та здійснюваних операцій строк зазвичай складає від 3 до 5 років, але може змінюватися залежно від обставин кожного конкретного випадку. За згодою всіх сторін можливе застосування до минулих періодів | Швейцарія | Встановлюється під час переговорів, зазвичай 3–5 років з моменту підписання договору |
| Китай | Формальних строків не встановлено. На практиці до 3 років + рік подачі заяви | Швеція | – |
| Колумбія | До 3 років + рік подачі заяви | Еквадор | – |
| Корея | Строк не обмежене. Платник податків може вказати кількість років, протягом яких буде діяти договір | ПАР | – |
| Малайзія | – | Японія | Строки варіюються. Зазвичай 3–5 років; можливе застосування до минулого періоду |
| Мексика | 3 роки, + 1 попередній рік і 1 рік підписання угоди | Україна | Не встановлено. Визначається великим платником у заяві та вказується у договорі |

Порівняльна характеристика окремих аспектів трансфертного ціноутворення у державах-членах ЄС

| Країна | Аудит ТЦ | Опції та труднощі АРА | Бази даних та інші відомості |
|----------------|--|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Австрія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 14-денний строк | Односторонні АРА, плата за це варіюється від 1500€ до 20000€ | Податковими органами використовується Orbis, але може бути використана будь-яка загальнодоступна база даних. Низький рівень взаємодії з митницею. |
| Бельгія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 30-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, плата відсутня | У 2015 р. було розпочато близько 300 перевірок ТЦ. Податковими органами звичайно використовуються Amadeus та Belfirst (локальна база даних) |
| Болгарія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 14-денний строк, якщо це не зроблено, ПА може розцінити це як відсутність документації та провести власний аналіз | АРА не доступне | У податкових органах немає доступу до Amadeus, проте порівнювані дані з цієї бази даних приймаються. |
| Великобританія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 45-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, плата відсутня | Податкова адміністрація має доступ до Fame (щодо британських компаній) та Amadeus (щодо європейських компаній). |
| Греція | За запитом податкових органів документація має бути подана у 30-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, є плата | На практиці використовуються пан'європейські бенчмаркінгові дослідження, які повинні покривати останні 3 роки та потім бути оновленими на ще 2 роки. Високий рівень взаємодії між податковою та митними службами. |
| Данія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 60-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, плата застосовується лише для односторонніх договорів у розмірі 50€ | Немає вимог до баз даних, проте найчастіше податкові органи використовують Amadeus, Orbis та RoyaltyStat; для фінансових трансакцій – Moody's Risk Calc, Bloomberg та Thompson Reuters LPC Loan Connector. |
| Естонія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 60-денний строк | АРА не доступне | Немає вимог до баз даних. Зростає кількість перевірок ТЦ, особливо, що фокусуються на фінансових трансакціях (гарантованих позиках та вкладах) між естонським платником податку та пов'язаною особою. |

Продовження додатка Г

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|------------|---|---|---|
| Ірландія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 28-денний строк. Також, якщо компанія відібрана для перевірки дотримання трансфертного ціноутворення (Transfer Pricing Compliance Review), документація має бути подана у 3-місячний термін. Якщо вона буде підготовлена неналежним чином, може проводитись аудит Податковою адміністрацією. | Односторонні, двосторонні АРА, плата відсутня | |
| Іспанія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 10-денний строк | Односторонні, двосторонні АРА, плата відсутня | Податковими органами використовується Amadeus |
| Італія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 10-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, плата відсутня | Відсутні преференції щодо баз даних, проте для внутрішніх порівнянь найчастіше застосовується Aida, а для зовнішніх – Amadeus та Orbis. |
| Кіпр* | - | - | - |
| Латвія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 30-денний строк | Односторонні, плата скаладає 7144€ | Відсутні преференції щодо баз даних і податкові органи використовують Amadeus |
| Литва | За запитом податкових органів документація має бути подана у 30-денний строк | Односторонні, двосторонні АРА, плата відсутня | Відсутні преференції щодо баз даних і податкові органи використовують Amadeus |
| Люксембург | За запитом податкових органів документація має бути подана у 28-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, є плата від 3000€ до 10000€. | |
| Мальта* | - | - | - |
| Нідерланди | За запитом податкових органів документація має бути подана у 30-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, плата відсутня | Преференції надаються використанню Amadeus, але для фінансових та ліцензійних операцій можуть бути використані інші бази даних. |
| Німеччина | За запитом податкових органів документація має бути подана у 30-денний строк | Двосторонні, багатосторонні, є плата | Податкова адміністрація може використовувати секретні порівняння, але вони мають меншу доказову цінність у судах. Податкові органи надають перевагу локальним порівнянням; у неї є ліцензійний доступ до Amadeus. Співпраця Податковою адміністрацією з митницею є на низькому рівні. |
| Польща | За запитом податкових органів документація має бути подана у 7-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, є плата, що | Є преференція щодо використання внутрішніх порівнянь. Можуть використовуватись наступні |

Продовження додатка Г

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|------------|--|---|---|
| | | розраховується як відсоток від операції | бази даних Tegiel (польська база даних), Amadeus, Monitor Polski "B" |
| Португалія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 10-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, є плата. | Надається перевага внутрішнім порівнянням. Використовується SABI (щодо іберійських компаній) та Amadeus (щодо європейських компаній). Можуть використовуватись інші бази даних для специфічних категорій. Зростає кількість перевірок з огляду на реалізацію урядом стратегічного платну щодо протидії шахрайству та ухилення від оподаткування в 2015–2017 рр. |
| Румунія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 90-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, є плата | Надається перевага внутрішнім порівнянням, інші можуть бути не визнані податковими органами. Застосовуються відкриті бази даних, найчастіше – Amadeus. |
| Словаччина | За запитом податкових органів документація має бути подана у 15-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, є плата | Податкові органи використовують Amadeus. |
| Словенія | За запитом податкових органів документація має бути подана у 30-денний строк | | Надається перевага внутрішнім порівнянням та використанню таких баз даних: Amadeus, Orbis, ktMine. Є спеціальний відділ з 15-20 осіб, що займаються перевітками ТЦ і мають міжнародну підготовку, та сфокусовані на перевірці компаній, що кілька років поспіль мали збитки. |
| Угорщина | За запитом податкових органів документація має бути подана у 3-денний строк | Односторонні, двосторонні та багатосторонні АРА, плата не застосовується і залежить від типу договору та використовуваного методу (для односторонніх з традиційними методами – 1700€ - 17500€, для багатосторонніх – до 35000€) | Відсутні переваги щодо баз даних, але часто використовується Amadeus. При податкових перевірках значна увага приділяється бенчмаркінгу, перевірці управлінських витрат та роялті, а також фінансовим транзакціям. Податковими органами надається перевага внутрішнім порівнянням. |

Порівняльна характеристика основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування в Україні

| Характеристика | Юридичні особи | | Фізичні особи-підприємці | |
|--|--|---|---|---|
| | Загальна система оподаткування | Спрощена система оподаткування | Загальна система оподаткування | Спрощена система оподаткування |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Види діяльності | Не обмежені (за умови отримання відповідних дозвільних документів) | Обмежені (п.291.5 ПКУ) | Не обмежені (за умови отримання відповідних дозвільних документів) | Обмежені (п. 291.5 ПКУ). |
| Обсяг доходу (у розрахунку на рік) | Не обмежений | До 5 000 тис. грн | Не обмежений | 1-а група – до 300 тис. грн 2-а група – до 1 500 тис. грн 3-а група – до 5 000 тис. грн |
| Чисельність найманих працівників | Не обмежена | Не обмежена | Не обмежена | 1-а група – без найманих працівників 2-а група – не перевищує 10 осіб 3-а група – не обмежений |
| Форма розрахунків з контрагентами | Не обмежено (безготівкова, готівкова, бартер) | Грошова (готівкова, безготівкова) | Грошова (готівкова, безготівкова), негрошова. Використання РРО при проведенні готівкових розрахунків. | Грошова (готівкова, безготівкова) Не обов'язково використання РРО при проведенні готівкових розрахунків. |
| Резидентство | Не має значення. | Нерезиденти не можуть бути платниками єдиного податку. | Не обмежено. | Нерезиденти не можуть бути платниками єдиного податку. |
| Обмеження переходу з боку органів доходів і зборів | — | Обмеження для осіб, які на дату подання заяви мають податковий борг (крім безнадійного внаслідок форс-мажору). | — | Обмеження для осіб, які на дату подання заяви мають податковий борг (крім безнадійного внаслідок форс-мажору). |
| Групи платників | — | 3-я і 4-а (сільськогосподарські виробники) групи платників єдиного податку | — | 1-а, 2-а та 3-я групи платників єдиного податку |
| Ставки податку | 18% податку на прибуток підприємств | 3-я група – 3% (при сплаті ПДВ); 5% (без сплати ПДВ); Ставка в 2-кратному розмірі у разі: 1) перевищення граничного розміру доходу. 2) отримання доходу не в грошовій формі. 3) одержання доходу від видів діяльності, заборонених для застосування спрощеної системи. | 18% податку на доходи фізичних осіб | 1-а група – від 1 до 10% прожиткового мінімуму; 2-а група – від 2 до 20% мінімального розміру зарплати; 3-я група – 3 або 5% (без або зі сплатою ПДВ); Ставка 15% застосовується у випадках: 1) перевищення граничного розміру доходу. 2) отримання доходу не в грошовій формі. 3) одержання доходу від видів діяльності, заборонених для застосування спрощеної системи. |
| База оподаткування | Чистий оподатковуваний дохід | Виручка, що надійшла на розрахунковий рахунок або в касу + позареалізаційні доходи | Чистий оподатковуваний дохід = дохід – витрати (підтвержені) | 1-а і 2-а – фіксована ставка 3-а група – виручка + позареаліз. доходи. |

Продовження додатка Д

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------------|--|--|--|--|
| | = дохід – витрати | | документально). | крім пасивних і доходу від продажу основних фондів та майна, |
| Визнання доходу | Операційний дохід визнається за фактом передачі права власності на товар або підписання акта виконаних послуг. Інші види доходу визнаються згідно з вимогами НКУ і НСБО. | Фактично отримані кошти на рахунок або в касу (касовий метод), а також позареалізаційні доходи (відсотки на залишок грошей на рахунку, списана кредиторська заборгованість, різниця між виручкою і балансовою вартістю проданих основних засобів, безоплатно отримані товари / послуги та інше). | Касовий метод (п. 177.2 ПКУ). | Касовий метод |
| Терміни сплати податку | Авансовий платіж з податку на прибуток підприємств | Протягом 10-ти календарних днів після закінчення граничного строку подання декларації за квартал | Авансовими платежами щокварталу (до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада) по 25%, але не менш як 100% річної суми ПДФО за минулий рік (у співставних умовах). | 1-а і 2-а – авансовими платежами не пізніше 20-го числа поточного місяця. 3-а група – протягом 10-ти днів після закінчення граничного строку подання декларації за квартал. |
| Звітність | 1. Декларація з ППП (раз у рік). 2. Декларація з ПДВ (якщо є платником ПДВ) – щомісяця. В окремих випадках – щоквартально. 3. Звіт по ЄСВ – щомісяця (якщо нараховується зарплата або доходи фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру). 4. Форма 1-ДФ (якщо підприємство є податковим агентом – нараховує зарплату, утримує ПДФО з інших виплат) – щоквартально. 5. Фінансова звітність – щорічно; скорочено – щокварталу). 6. Реєстраційна форма 6 – щорічно. 7. Інші статистичні та податкові звіти – залежно від виду діяльності і складу господарських операцій. | 1. Податкова декларація платника єдиного податку – щоквартально. 2. Податкова декларація з ПДВ (якщо є платником ПДВ) – щомісяця. В окремих випадках – щоквартально. 3. Звіт по ЄСВ (якщо нараховується зарплата або доходи фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру) – щомісяця. 4. Форма 1-ДФ (якщо є податковим агентом – нараховує зарплату, утримує ПДФО з інших виплат) – щоквартально. 5. Фінансова звітність (щорічно; скорочено – щокварталу). 6. Реєстраційна форма 6 – щорічно. 7. Інші статистичні та податкові звіти – залежно від виду діяльності і складу господарських операцій. | 1. Декларація (щорічно) – протягом 40 календарних днів після закінчення звітного року. Якщо протягом кварталу було здійснено перехід на загальну систему – необхідно подати першу декларацію за квартал. 2. Податкова декларація з ПДВ (якщо ФОП є платником ПДВ) – щомісяця. 3. Звіт по ЄСВ – щомісяця (якщо нараховується зарплата або доходи фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру). 4. Форма 1-ДФ (якщо ФОП виступає податковим агентом – нараховує зарплату, утримує ПДФО з інших виплат) – щоквартально. | 1. Податкова декларація платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця: для платників 1-ї та 2-ї груп – щорічно, для платників 3-ї групи – щоквартально; протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу/року. 2. Податкова декларація з ПДВ (якщо є платником ПДВ) – щомісяця. 3. Звіт по ЄСВ – щомісяця (якщо нараховується зарплата або доходи фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру). 4. Форма 1-ДФ (якщо є податковим агентом – нараховує зарплату, утримує ПДФО осіб з інших виплат) – щоквартально. |

Джерело: складено на основі ³²⁴, ³²⁵.

³²⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

³²⁵ Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В., Волкова О. Г.]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса: БМВ, 2014. – 418 с.

Основні елементи облікової політики, які використовуються платниками податків у схемах мінімізації податків

| Елементи облікової політики | Напрями застосування з метою зменшення податкових зобов'язань |
|---|---|
| 1 | 2 |
| П(С)БО 7 „Основні засоби”³²⁶ | |
| 1. Амортизаційна політика | <p>Платник податків самостійно визначає чотири складові розрахунку амортизації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) первісна вартість об'єкта (на підставі первинних документів з урахуванням п. 8 – 12 П(С)БО 7); 2) ліквідаційну вартість об'єкта (на цю суму відповідно до абзацу третього п. 138.2 ПКУ³²⁷ буде зменшено фінансовий результат до оподаткування у разі ліквідації або продажу такого об'єкта; 3) строк корисного використання (з урахуванням обмежень, встановлених п. 138.3.3 ПКУ); 4) метод нарахування амортизації (п. 26 П(С)БО 7 з урахуванням обмежень щодо застосування «виробничого методу» згідно п. 138.3.1 ПКУ). <p>Також відповідно до п. 27 П(С)БО 7 платник податків має можливість обрати один із варіантів амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – у розмірі 100%-вої їх вартості в першому місяці використання об'єкта; – у розмірі 50%-вої їх вартості в першому місяці використання об'єкта та 50%-вої їх вартості в останньому місяці використання об'єкта. <p>Варіювання зазначеними складовими дозволяє суб'єкту господарювання забезпечити максимально швидке (в максимальних розмірах для відповідного звітного періоду) перенесення первісної вартості об'єкта необоротних чи нематеріальних активів на собівартість, що призводить до мінімізації бази оподаткування податком на прибуток підприємств.</p> |
| 2. Порядок списання витрат на ремонт, оновлення необоротних активів | <p>Платник податків має можливість класифікувати витрати, що збільшують очікувані економічні вигоди від використання активу та відповідно до п. 14 П(С)БО відносяться до збільшення первісної вартості об'єкта, як витрати, що підтримують об'єкт основного засобу у робочому стані та відповідно до п. 15 П(С)БО 7 відносяться до складу витрат звітного періоду.</p> |
| 3. Порядок проведення переоцінки активів | <p>Відповідно до ст. 138 ПКУ³²⁸ фінансовий результат платника податків збільшується/зменшується на суму переоцінки об'єктів необоротних активів. Згідно п. 16 П(С)БО 7, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, суб'єкт господарювання може провести переоцінку вартості цього об'єкта. При цьому гранична межа „суттєвої відмінності” встановлюється платником податків самостійно</p> |

³²⁶ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

³²⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

³²⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Продовження додатка Е

| 1 | 2 |
|---|--|
| П(С)БО 9 „Запаси”³²⁹ | |
| 4. Метод списання запасів | Платник податків самостійно визначає : 1) первісну вартість запасів (на підставі первинних документів з урахуванням п. 9 – 14 П(С)БО 9); 2) метод вибуття запасів із п'яти можливих (ФІФО, ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості; нормативних затрат; ціни продажу). |
| | Варіювання зазначеними складовими дозволяє суб'єкту господарювання збільшити собівартість та значно зменшити прибуток до оподаткування. Так, з метою мінімізації ПППП платник податків може віддати перевагу методу середньозваженої собівартості в умовах зростання цін придбання запасів або методу ФІФО за умови зниження цін придбання запасів. |
| П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”³³⁰, П(С)БО 11 „Зобов'язання”³³¹ | |
| 5. Порядок формування забезпечення та страхових резервів | Відповідно до п. 8 П(С)БО 10 величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів: 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів; 2) застосування коефіцієнта сумнівності – величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності. Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами: – визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; – класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; – визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років |
| | Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 платник податків має право створювати забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: 1) виплату відпусток працівникам; 2) додаткове пенсійне забезпечення; 3) виконання гарантійних зобов'язань; 4) реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; 5) виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО 7) |

³²⁹ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

³³⁰ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська заборгованість” : наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

³³¹ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 „Зобов'язання” : наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

Продовження додатка Е

| 1 | 2 |
|--|---|
| П(С)БО 12 „Фінансові інвестиції”³³², П(С)БО 32 „Інвестиційна нерухомість”³³³ | |
| 6. Порядок обліку інвестицій | <p>Платник податків самостійно визначає критерії „суттєвого впливу” – повноважень брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об’єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) володіння 20% або більше акцій (статутного капіталу) підприємства; 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; 3) участь у прийнятті рішень; 4) взаємообмін управлінським персоналом; 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією. |
| | <p>Відповідно до п. 8 – 11 П(С)БО 12 платник податків відображає фінансові інвестиції на дату балансу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) за справедливою вартістю; 2) за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій; 3) за методом участі в капіталі. |
| | <p>Платник податків самостійно здійснює оцінку об’єктів інвестиційної нерухомості за одним із методів, визначених в П(С)БО 32:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити; 2) за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення |
| П(С)БО 15 „Дохід», П(С)БО 16 „Витрати” , П(С)БО 18 „Будівельні контракти” , П(С)БО 13 „Фінансові інструменти” | |
| 7. Порядок визнання доходів і витрат | <p>Дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Згідно з п. 11 П(С)БО 15 оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може проводитись платником податків одним із цих методів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вивченням виконаної роботи; 2) визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; 3) визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв’язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. |

³³² Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 „Фінансові інвестиції” : наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

³³³ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 „Інвестиційна нерухомість” : наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

Продовження додатка Е

| 1 | 2 |
|---|---|
| | <p>Згідно з нормами П(С)БО 16 платник податків самостійно обирає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) методи калькулювання виробничої собівартості; 2) перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості перелік; 3) і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; 4) базу розподілу загальновиробничих змінних і розподілу постійних загальновиробничих витрат (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо). <p>Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються згідно норм П(С)БО 18 з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначитися за одним з наведених методів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи; 2) співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом. <p>Загальновиробничі витрати розподіляються платником податків між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності :</p> |
| | <ol style="list-style-type: none"> 1) пропорційно прямим витратам; 2) обсягам доходів; 3) прямим витратам на оплату праці; 4) відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо. |
| | <p>Відповідно до п. 27 П(С)БО 13 підприємство обирає один із варіантів обґрунтованої бази розподілу витрат, пов'язаних з кількома операціями з інструментами власного капіталу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) кількість акцій; 2) сума операції тощо. |
| <p>(С)БО 23 „Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін”³³⁴, П(С)БО 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”³³⁵, П(С)БО 29 „Фінансова звітність за сегментами”³³⁶</p> | |
| 8. Порядок відображення | Відповідно до норм П(С)БО 23 платник податків самостійно визначає перелік пов'язаних сторін: |

³³⁴ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 „Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” : наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>.

³³⁵ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

³³⁶ Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 „Фінансова звітність за сегментами” : наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.

Продовження додатка Е

| 1 | 2 |
|-----------------------------------|--|
| інформації у фінансовій звітності | <p>1) підприємства, що знаходяться під контролем або суттєвим впливом інших осіб;</p> <p>2) підприємства та фізичні особи, які прямо чи опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.</p> <p>Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін обирається підприємством з таких методів:</p> <p>1) порівнянної неконтрольованої ціни;</p> <p>2) ціни перепродажу;</p> <p>3) „витрати плюс“;</p> <p>4) балансової вартості.</p> |
| | <p>Відповідно до норм П(С)БО 25 суб'єктом господарювання самостійно визначається вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції:</p> <p>1) на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів;</p> <p>2) за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду</p> <p>Згідно п. 8 П(С)БО 25 суб'єкти малого підприємництва можуть:</p> <p>1) обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до</p> |
| | <p>справедливої вартості;</p> <p>2) не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнавати відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;</p> <p>3) поточну дебіторську заборгованість включати до підсумку балансу за її фактичною сумою.</p> |
| | <p>Відповідно до норм П(С)БО 29 платник податків самостійно обирає вид сегменту:</p> <p>1) географічний виробничий;</p> <p>2) географічний збутовий;</p> <p>3) господарський</p> |

Джерело: складено на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Критерії відбору платників податків – юридичних осіб для проведення документальних планових перевірок ³³⁷

| Ступінь ризику діяльності | Критерії відбору |
|---------------------------|--|
| 1 | 2 |
| <i>Високий</i> | <ul style="list-style-type: none"> – рівень зростання податку на прибуток нижчий за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; – рівень сплати податку на прибуток нижчий за рівень сплати податку по відповідній галузі; – рівень сплати ПДВ нижчий за рівень сплати податку по відповідній галузі; – наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку, або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій досягає понад 5 % загального обсягу постачання; – наявність інформації про невідповідності реального здійснення операцій з придбання із сумою ПДВ понад 5 % загального обсягу податкового кредиту; – наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту за відсутності заяви платника податків щодо порушення платником ПДВ (контрагентом) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних; – здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів - засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямыми поставками у сумі операцій понад 5 % обсягів постачання; – декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом одного податкового (звітного) періоду; – наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів органів ДФС щодо взаємовідносин із платниками податків: <ul style="list-style-type: none"> а) які мають ознаки фактивності; б) які є учасниками конвертаційних центрів; в) реєстрацію яких скасовано у судовому порядку; г) стосовно яких розпочато досудове розслідування; д) стосовно яких заведено оперативного розшуку справу; е) стосовно яких встановлено факт неподання податкової звітності; є) які знаходяться у розшуку; ж) які визнані банкрутами; – обсяги операцій із пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 20 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; – формування податкового кредиту за рахунок взаємовідносин з постачальниками, які зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування (сільгоспвиробники) із незначною кількістю працюючих (менше 10 осіб), незначною площею сільськогосподарських угідь або земельно-водного фонду (менше 100 га), у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту; <ul style="list-style-type: none"> – виплата доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах; – декларування чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на рівні або нижче собівартості реалізованої продукції. |
| <i>Середній</i> | <ul style="list-style-type: none"> – формування платником ПДВ податкового кредиту у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту за рахунок податкових накладних, які не зареєстровані у Єдиному реєстрі податкових накладних; – сума інших витрат перевищує 30 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; – здійснення експортних операцій товарів, нетипових для основного виду діяльності підприємства (нетиповий експорт), усумі операцій понад 5 % обсягів постачання; – декларування залишку від'ємного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та |

³³⁷ Про затвердження порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27196.html

Продовження додатка Ж

| 1 | 2 |
|------------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> – сумою податкового кредиту, який після бюджетного відшкодування включаться до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту; – наявність відхилень між значеннями основних показників фінансової та податкової звітності понад 10 %; – сума адміністративних витрат перевищує 80 % задекларованого валового прибутку, що може свідчити про наявність „безтоварних” послуг (консалтингові, супроводжувальні); – подання покупцем заяви зі скаргою на порушення платником ПДВ (постачальником товару) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та невключення ним сум ПДВ до податкових зобов’язань; – нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними довідником ознак доходів, наведеним у додатка до Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування; – зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди більше ніж на 20 % загальної суми нарахованого єдиного внеску за останніх 12 місяців, що передують звітному; – порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів; – сума витрат на збут перевищує 80 % задекларованого валового прибутку від реалізації продукції, що може свідчити про наявність „безтоварних” послуг (маркетингові дослідження, дослідження ринків збуту, супроводження товару); – наявність інформації щодо здійснення платником податків операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких перебувають у переліку (списку) емітентів, що мають ознаки фіктивності, які визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України; – здійснення відшкодування ПДВ на рахунок платника у банку за результатами камеральних перевірок упродовж проміжку часу, що настає за періодом, охопленим останньою документальною плановою перевіркою; – наявність відносин із платниками податків, які обрали спрощену систему оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками цього підприємства, у сумі операцій понад 5 % загального обсягу постачання; – здійснення коригування платником спеціального режиму оподаткування ПДВ у бік зменшення податкового кредиту за спецдекларацією з одночасним коригуванням у бік збільшення податкового кредиту за загальною декларацією з ПДВ; – роздроблення податкового кредиту або зобов’язань з ПДВ за окрему звітну дату з одним контрагентом на декілька накладних із сумою ПДВ менше 10 тис. грн за відсутності реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних; – декларування фінансових витрат у сумі понад 5 % загальної суми витрат з одночасним декларуванням витрат, пов’язаних із придбанням цінних паперів; – сума витрат з факторингу, задекларованих у додатка ІВ до декларації з податку на прибуток, перевищує дохід за факторингом, задекларований у додатка ІД до декларації з податку на прибуток; – наявність інформації про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання спирту етилового та біоетанолу, легких та важких дистилатів. |
| <i>Незначний</i> | <ul style="list-style-type: none"> – проведення протягом місяця більше 3-х ремонтів одного реєстратора розрахункових операцій, не пов’язаних із плановим технічним обслуговуванням; – наявність в організ ДФСУ інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій у платників податків, які провадять діяльність, що підлягає патентуванню та ліцензуванню; – зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди від 10 до 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останніх 12 місяців, що передують звітному. |

Критерії відбору платників податків – фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів для проведення документальних планових перевірок ³³⁸

| Ступень ризику | Критерії відбору |
|------------------|--|
| 1 | 2 |
| | <i>Банківські установи</i> |
| <i>Високий</i> | <ul style="list-style-type: none"> – декларування від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток протягом одного податкового (звітного) періоду; – сума страхового резерву за рахунок витрат становить більше 50 % суми витрат, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування; – перевищення прибутку до оподаткування у фінансовому обліку над прибутком, що підлягає оподаткуванню в податковому обліку; – наявність операцій факторингу (відступлення права вимоги); – наявність інформації щодо здійснення банківською установою операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких перебувають у переліку (списку) емітентів, що мають ознаки фіктивності, які визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України; – здійснення операцій з цінними паперами, обіг яких скасовано, зупинено за рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України. |
| <i>Середній</i> | <ul style="list-style-type: none"> – обсяг податкових пільг з податку на прибуток та ПДВ перевищує 0,2 % мінімального розміру статутного капіталу для банківської діяльності; – рівень сплати податку на прибуток банківської установи нижчий за рівень сплати податку у відповідній галузі; – сума страхового резерву за рахунок витрат становить більше 30 % суми витрат, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування; – декларування оборотів за операціями з купівлі-продажу цінних паперів понад 20 % мінімального розміру статутного капіталу для банківської діяльності; – декларування від’ємного фінансового результату за операціями з цінними паперами попереднього податкового (звітного) періоду; – здійснення правочинів з цінними паперами емітентів, щодо яких винесено постанову суду про припинення юридичної особи або визнання юридичної особи банкрутом; – наявність інформації від структурних підрозділів органів ДФСУ, правоохоронних органів щодо взаємовідносин із платниками податків, які мають ознаки фіктивності або реєстрацію яких скасовано у судовому порядку, або щодо яких порушено кримінальну справу, або які знаходяться у розшуку, або не подають податкову звітність, або визнані банкрутами. |
| <i>Незначний</i> | <ul style="list-style-type: none"> – сума інших витрат перевищує 30 % суми витрат, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування; – здійснення правочинів з цінними паперами емітентів, щодо яких є відомості про відсутність за місцезнаходженням юридичної особи або відсутнє підтвердження відомостей про юридичну особу; – виплата доходів (відсотки, роялті, лізинг) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах; – коригування платником податків податкової звітності з податку на прибуток у бік зменшення податкових зобов’язань. |

³³⁸ Про затвердження порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27196.html

Продовження додатка 3

| 1 | 2 |
|---|--|
| <i>Небанківські установи</i> | |
| <i>Високий</i> | <ul style="list-style-type: none"> – декларування від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток протягом одного податкового (звітного) періоду; – перевищення прибутку до оподаткування у фінансовому обліку над прибутком, що підлягає оподаткуванню в податковому обліку; – наявність операцій факторингу (відступлення права вимоги); |
| | <ul style="list-style-type: none"> – здійснення операцій з цінними паперами, обіг яких скасовано, зупинено за рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України; – наявність інформації щодо здійснення небанківською установою операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких перебувають у переліку (списку) емітентів, що мають ознаки фіктивності, які визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України. |
| <i>Середній</i> | <ul style="list-style-type: none"> – рівень сплати податку на прибуток небанківської установи (крім неприбуткових установ і організацій) нижчий за рівень сплати податку у відповідній галузі; – декларування небанківськими установами обсягів операцій з цінними паперами понад 50 % зареєстрованого статутного капіталу; – декларування від’ємного фінансового результату за операціями з цінними паперами попереднього податкового (звітного) періоду; – здійснення правочинів з цінними паперами емітентів, щодо яких винесено постанову суду про припинення юридичної особи або визнання юридичної особи банкрутом; – наявність інформації від структурних підрозділів органів ДФСУ, правоохоронних органів щодо взаємовідносин із платниками податків, які мають ознаки фіктивності або реєстрацію яких скасовано у судовому порядку, або щодо яких порушено кримінальну справу, або які знаходяться у розшуку, або не подають податкову звітність, або визнані банкрутами. |
| <i>Незначний</i> | <ul style="list-style-type: none"> – сума інших витрат перевищує 30 % суми витрат, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування; – здійснення правочинів з цінними паперами емітентів, щодо яких є відомості про відсутність за місцезнаходженням юридичної особи або відсутнє підтвердження відомостей про юридичну особу; – виплата доходів (відсотки, роялті, лізинг) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах; – коригування платником податків податкової звітності з податку на прибуток у бік зменшення податкових зобов’язань (понад 10 %); – відсутність у неприбуткових установ і організацій інших доходів, які підлягають оподаткуванню. |
| <i>Постійні представництва та представництва нерезидентів</i> | |
| <i>Високий</i> | <ul style="list-style-type: none"> – рівень зростання податку на прибуток нижчий за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування; – наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій досягає понад 5 % загального обсягу постачання; – наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого співставлення податкового зобов’язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту за відсутності заяви платника податків щодо порушення платником ПДВ (контрагентом) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних; – відсутність витрат, понесених представництвом, при декларуванні доходів, звільнених від оподаткування на підставі міжнародного договору; – наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів ДФСУ, що свідчить про ухилення від оподаткування, та щодо |

Продовження додатка 3

| 1 | 2 |
|------------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> – взаємовідносин із платниками податків, щодо яких: реєстрацію скасовано у судовому порядку; заведено оперативно-розшукову справу; порушено кримінальну справу. |
| <i>Середній</i> | <ul style="list-style-type: none"> – обсяги витрат становлять 70 % або більше доходів при декларуванні допоміжного виду діяльності; – формування платником ПДВ податкового кредиту у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту за рахунок податкових накладних, які не зареєстровані у Єдиному реєстрі податкових накладних; – коригування платником податків податкової звітності з податку на прибуток та/або ПДВ у бік зменшення податкових зобов'язань (понад 10 %); – наявність відхилень між значеннями основних показників фінансової та податкової звітності понад 10 %; – показники податкової звітності, які характеризують діяльність постійних представництв та представництв нерезидентів, свідчать про можливість зниження податкових зобов'язань або ризику несплати податків. |
| <i>Незначний</i> | <ul style="list-style-type: none"> – надання іншими структурними підрозділами органів ДФС інформації про факти порушення податкового законодавства, схеми мінімізації та ухилення, що використовувались таким платником податків, та можливі втрати бюджету внаслідок несплати податків; – повторна реєстрація підприємства платником ПДВ у разі анулювання реєстрації платника ПДВ за ініціативою територіального органу ДФС. |

Критерії відбору фізичних осіб - підприємців, самозайнятих осіб для проведення документальних планових перевірок ³³⁹

| Ступень ризику діяльності | Критерії відбору |
|---------------------------|--|
| 1 | 2 |
| <i>Високий</i> | <ul style="list-style-type: none"> – перевищення суми доходів, отриманих платником податків за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 127 (інші доходи) та/або 157 (дохід, виплачений самозайнятій особі), суми доходу від провадження господарської діяльності на 10 % та більше; – перевищення обсягів експортних операцій над задекларованою сумою доходу на 10 % та більше; – заниження податкового зобов'язання в обсязі, що становить 10 % та більше суми задекларованих податкових зобов'язань з ПДВ за календарний рік та/або завищення податкового кредиту з ПДВ в обсязі, що становить 5 % та більше суми задекларованого податкового кредиту з ПДВ; – декларування сум доходу на рівні або менше рівня витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; – розмір інших витрат, у тому числі вартість виконаних робіт, наданих послуг становить 30 % або більше задекларованої в податковій звітності вартості документально підтверджених витрат, пов'язаних з господарською діяльністю платника податків; – наявність розбіжностей між сумою чистого оподаткованого доходу, відображеною в декларації про майновий стан і доходи, та сумою доходу, зазначеною у звіті про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску, на 5 % та більше; – нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску; – порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів; – невідповідність обсягів імпорتنних операцій задекларованому доходу або обсягам постачання на 20 % та більше; – наявність інформації, що свідчить про ухилення від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом; |
| <i>Середній</i> | <ul style="list-style-type: none"> – кількість найманих працівників менше за кількість зареєстрованих реєстраторів розрахункових операцій (окремо на господарську одиницю); – декларування від'ємного значення з ПДВ при здійсненні імпорتنних операцій; – декларування податкових зобов'язань з ПДВ на рівні податкового кредиту; – наявність розбіжностей між задекларованою сумою загального оподаткованого доходу або податкових зобов'язань з ПДВ та сумою розрахункових операцій, проведених із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (книги обліку розрахункових операцій) в обсязі, що перевищує 10 %; – загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) особою, яка не зареєстрована платником ПДВ, протягом останніх 12 календарних місяців, перевищує обсяг, визначений ст. 181 розділу V ПКУ, більше як на 2%; – невідповідність обсягів імпорتنних операцій задекларованій сумі загального |

³³⁹ Про затвердження порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27196.html

Продовження додатка К

| 1 | 2 |
|------------------|--|
| | <p>оподаткованого доходу або обсягам постачання з ПДВ у розмірі, що перевищує 20 %;</p> <ul style="list-style-type: none"> – наявність відносин із контрагентами, які знаходяться в розшуку або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій досягає понад 10 % загального обсягу постачання; – ввезення на митну територію України підакцизних товарів в обсягах понад 50 % задекларованої суми доходу за рік; – порушення встановлених строків сплати єдиного внеску менше ніж на 365 днів |
| <i>Незначний</i> | <ul style="list-style-type: none"> – зниження податкового зобов'язання в обсязі, що становить менше 10 % суми задекларованих податкових зобов'язань з ПДВ за календарний рік та/або завищення податкового кредиту з ПДВ в обсязі, що становить менше 5 % суми задекларованого податкового кредиту з ПДВ; – обсяг операцій із пов'язаними особами перевищує 20 % задекларованої в податковій звітності вартості документально підтверджених витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; – декларування сум ПДВ до відшкодування з бюджету. |

**Критерії відбору платників податків – юридичні особи, які задіяні у
схемах мінімізації та ухилення від сплати податку на доходи фізичних
осіб та єдиного внеску³⁴⁰**

| Ступень ризику | Критерії відбору |
|-----------------|--|
| 1 | 2 |
| <i>Високий</i> | <ul style="list-style-type: none"> – несплата податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та/або єдиного внеску або його сплата у розмірі менше 1 % доходу за попередній звітний період платником податку - юридичною особою, дохід якої становить понад 1 млн грн; – нарахування заробітної плати у сумі менше законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за наявності доходу за попередній звітний період у сумі 1 млн. грн та більше; – нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) у сумі понад 40 мінімальних зарплат без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску; – відсоток утриманої суми податку на доходи фізичних осіб нижче за 10 % суми виплаченого доходу у вигляді заробітної плати; – наявність кредиторської заборгованості з ПДФО у сумі понад 10 % суми сплаченого податку на доходи фізичних осіб у попередньому звітному періоді, але не менше 100 тис. грн; – збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди більше ніж на 20 % загальної суми нарахованого єдиного внеску за останніх 12 місяців, що передують звітному; – порушення більше ніж на 30 календарних днів встановлених строків подання звітності з єдиного внеску за 6 або більше звітних періодів протягом календарного року; – порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів; |
| <i>Середній</i> | <ul style="list-style-type: none"> – нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) у сумі від 20 до 40 мінімальних зарплат без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску; – виплата громадянам протягом попереднього звітного кварталу доходів від продажу сільськогосподарської продукції (ознака доходу 148) у сумі понад 40 мінімальних зарплат без утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб; – кількість найманих працівників на сільськогосподарських підприємствах менше 5 осіб за наявності у власності та/або оренді земельних ділянок площею понад 10 га, доходу за попередній звітний період у сумі понад 1 млн. грн; – кількість найманих працівників на підприємствах будівельної галузі менше 5 осіб за наявності відведених у поточному та/або попередньому звітному роках земельних ділянок площею понад 0,5 га; – наявність кредиторської заборгованості з податку на доходи фізичних осіб у сумі понад 10 % суми сплаченого податку на доходи фізичних осіб у попередньому звітному періоді, але не менше 50 та не більше 100 тис. грн; – збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого єдиного внеску за |

³⁴⁰ Про затвердження порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27196.html

Продовження додатка Л

| 1 | 2 |
|------------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> – попередні періоди на 10 – 20 % суми нарахованого єдиного внеску за останніх 12 місяців, що передують звітному; – порушення встановлених строків сплати єдиного внеску на 180–365 днів; |
| <i>Незначний</i> | <ul style="list-style-type: none"> – нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) у сумі від 5 до 20 мінімальних зарплат без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску; – кількість найманих працівників менше кількості зареєстрованих реєстраторів розрахункових операцій (окремо на господарську одиницю); – наявність кредиторської заборгованості з ПДФО у сумі понад 10 % суми сплаченого податку на доходи фізичних осіб у попередньому звітному періоді, але не менше 10 та не більше 50 тис. грн; – збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди менше 10 % суми нарахованого єдиного внеску за останніх 12 місяців, що передують звітному |

Додаток М

Таблиця М.1

Показники контрольно-перевірочної роботи ДФСУ за 2014–2016 роки

| Показник | 2014 р. | 2015 р. | 2016 |
|---|---------|---------|--------|
| Контрольно-перевірочні заходи, в т.ч.: | | | |
| планові документальні перевірки | 6 198 | 4 453 | 4 219 |
| позапланові документальні перевірки | 33 129 | 21 217 | 16 119 |
| зустрічні звірки | 65 732 | 50 398 | 22 798 |
| Донараховано податкових зобов'язань, млрд. грн | 23,2 | 36,5 | 28,4 |
| з них узгоджені податкові зобов'язання | 8,0 | 4,6 | 6,3 |
| в % до загальної суми | 34,3 | 15,6 | 22 |
| Надійшло за актами документальних перевірок, млрд. грн. | 3,3 | 2,9 | 3,2 |

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних ДФС (ДПС, Міндоходів) України : Звіти про виконання Планів роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua

Таблиця М.2

Динаміка показників результативності контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового контролю юридичних осіб, млн грн

| Показник | Значення по роках | | | | | | | |
|---|-------------------|---------|---------|---------|------|------|------|------|
| | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
| Донараховано узгоджених податкових зобов'язань за актами перевірок | 4241,6 | 7290,5 | 4252,4 | 4500,0 | 7180 | 7963 | 4650 | 6300 |
| з них надійшло до бюджету: | | | | | | | | |
| у млн грн | 2897,7 | 3114,1 | 2979,7 | 3195 | 6244 | 3300 | 2900 | 3200 |
| у % до донарахованих сум | 68,3 | 42,7 | 70,1 | 71,0 | 87,0 | 41,4 | 63,5 | 50,1 |
| Зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток | 9133,9 | 13316,3 | 16401,4 | 15750,0 | - | 3900 | 9800 | 7444 |
| Упереджено несплату податку на прибутку наступних податкових періодах | 1898,6 | 3329,1 | 4067,5 | 4275,2 | - | 700 | 1900 | 1340 |

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних ДФС (ДПС, Міндоходів) України : Звіти про виконання Планів роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua

Порядок комплексного відпрацювання органами ДФС України схем мінімізації сплати ПДВ

| Етапи | Інформаційне забезпечення | Завдання, що вирішуються | Результат |
|--|---|--|---|
| <p>Етап 1. Рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з ПДВ)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ Єдиний реєстр податкових накладних; ■ інші ресурсу інформаційно-аналітичного забезпечення | <ul style="list-style-type: none"> ■ виявлення фактів реєстрації податкових накладних в ЄРІПН платниками податків, які формують податковий кредит з ознаками ризику іншим платникам податків; ■ виявлення фактів маніпулювання показниками звітності в поданих деклараціях, уточнюючих розрахунках з ПДВ та розрахунках коригування (додатку 1 до декларації з ПДВ) за минулі періоди. | <ul style="list-style-type: none"> ■ щоденно Департаментом розвитку ІТ формується електронний перелік платників податків, що здійснюють ризикові операції ■ напрацьована оперативними підрозділами доказова база щодо протиправного створення та діяльності суб'єктів господарювання вноситься до реєстру „Суб'єкти фіктивного підприємництва” |
| <p>Етап 2. Електронний контроль ризиків (після граничного терміну подання звітності з ПДВ)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ дані податкової звітності з ПДВ; ■ інші ресурсу інформаційно-аналітичного забезпечення | <ul style="list-style-type: none"> ■ упродовж 5 робочих днів проводиться аналіз рівня адекватності декларування податку такими платниками та встановлення причин підвищення економічної активності з метою визначення вигодотворюючих суб'єктів („податкових ям”); | <ul style="list-style-type: none"> ■ формуються переліки „Платники ПДВ, які різко підвищують економічну активність” та платників, у яких виявлено ознаки маніпулювання звітністю |
| <p>Етап 3. Податковий контроль ризиків (після граничного терміну сплати грошових зобов'язань з ПДВ)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ показники уточнюючих розрахунків та поданої з порушенням граничних термінів звітності з ПДВ; ■ інші ресурсу інформаційно-аналітичного забезпечення | <ul style="list-style-type: none"> ■ протягом 5 робочих днів після граничного терміну сплати податкових зобов'язань Координаційно-моніторинговим департаментом та Департаментом розвитку ІТ ДФСУ відтворюються ймовірні схеми ухилення від оподаткування ПДВ; | <ul style="list-style-type: none"> ■ напрацьована доказова база щодо ознак фіктивності суб'єкта, підтвердження неможливості здійснення ним операцій передається оформлення матеріалів перевірок чи узагальноної податкової інформації при неможливості проведення перевірок, оподаткування юридичних осіб (щодо платників ПДВ, які декларують суми ПДВ до відшкодування) |

Ознаки, які можуть свідчити про ризик щодо трансфертного ціноутворення (за даними міжнародних експертів³⁴¹)

| Ознака | Короткий опис |
|---|---|
| Істотні операції з пов'язаними сторонами в низькоподаткових юрисдикціях | Там, де операції відбуваються у низькоподаткових юрисдикціях і з пов'язаними особами, існує ризик щодо неправильної оцінки надприбутків, які відносяться до юрисдикцій, які характеризуються низьким оподаткуванням |
| Передача нематеріальних активів пов'язаним сторонам | Щодо операцій такого роду виникають труднощі оцінки, особливо у тих випадках, коли нематеріальні активи є унікальними і, отже, існує брак інформації для порівняння |
| Господарські реструктуризації | Аспекти трансфертного ціноутворення реструктуризації у суб'єктів господарювання були предметом окремого дослідження ОЕСР, котрі у липні 2010 році були опубліковані і включені в якості нового розділу, а саме IX Настанов (Керівництва) з трансфертного ціноутворення ³⁴² |
| Конкретні види платежів | Виплата відсотків, страхових премій та гонорарів пов'язаним сторонам, і, отже, існує ризик того, що платежі не відображають справжнє значення, яке надається пов'язаною стороною |
| Збиткові операції | Збитковий рік, коли не було зроблено ніяких спроб щодо змін у господарських операціях або у фінансуванні. Стійкі втрати можуть бути свідченням того, що отримані результати не відображають справжню вартість бізнесу |
| Погані фінансові результати | Аналогічним чином результати, які не узгоджуються з галузевими нормами або з функціями, виконуваними на підприємстві у відповідній країні можуть бути доказом того, що операції з пов'язаними сторонами не були вірно оцінені. |
| Ефективна податкова ставка | Значні відмінності між ефективними податковими ставками, які звітуються на рівні групи, і номінальних ставок може бути результатом об'єкту трансфертного ціноутворення, через що надто багато прибутку перерозподіляється до низькоподаткових юрисдикцій. |
| Надмірний борг | Боргові зобов'язання, які виникають у підприємства, що перевищують той розмір, який підприємство може запозичити, якби воно було незалежним, або процентні ставки, які виникають у результаті обслуговування цього боргу, можуть бути на рівні вищому, ніж ринковий рівень. |

³⁴¹ Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf>

³⁴² Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines 22 July 2010 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd.org/dataoecd/22/54/45690216.pdf>

Пропозиції щодо імплементації у вітчизняне законодавство загального правила проти уникнення оподаткування

(ввести ст. 4-1 Податкового кодексу України у наступній редакції):

Стаття 4-1. Загальне правило, спрямоване на боротьбу з уникненням сплати податків

4-1.1. З метою боротьби з практикою агресивного податкового планування, що виходить за межі конкретних правил щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, застосовується загальне правило, спрямоване на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

4-1.2. З метою виконання підпункту 4-1.1 використовується таке положення:

Штучний механізм або ряд штучних механізмів, які були введені в дію з метою уникнення оподаткування та результатом яких є отримання податкової вигоди, не враховуються. Для цілей оподаткування ці механізми розглядаються через їх економічний зміст.

4-1.3. Для цілей підпункту 4-1.2 механізм означає будь-яку транзакцію, схему, дію, операцію, угоду, допомогу, домовленість, обіцянку, зобов'язання чи подію. Механізм може охоплювати більше одного етапу або частини.

4-1.4. Для цілей підпункту 4-1.2 механізм або ряд механізмів є штучним, якщо відсутній комерційний зміст. При визначенні, чи є механізм або ряд механізмів штучним, ураховуються чи містять вони одну або більше обставин:

- правова природа окремих кроків, з яких складається відповідний механізм, є несумісною з правовим змістом механізму в цілому;
- механізм або низка механізмів реалізується таким способом, який би не застосувався, як правило, у тому випадку, якщо мало б місце розумне ведення бізнесу;
- механізм або ряд механізмів містить елементи, які призводять до взаємної нейтралізації або скасування;
- укладені угоди мають циклічний характер;
- механізм або ряд механізмів призводить до значних податкових вигод, але це не відображається в бізнес-ризиках для платника податків або його грошових потоків;
- очікуваний прибуток до оподаткування є незначним порівняно з розміром очікуваних податкових пільг.

4-1.5. Для цілей підпункту 4-1.2 мета механізму або ряду механізмів полягає в тому, щоб уникнути оподаткування, якщо, незважаючи на будь-які суб'єктивні наміри платника податків, таке оподаткування нівелює предмет, сутність і мету податкових положень, які б застосовувалися в іншому випадку.

4-1.6. Для цілей підпункту 4-1.2 дана мета вважається основною, якщо будь-яка інша мета, що стосується або може стосуватися механізму або ряду механізмів, більшою мірою є незначною, зважаючи на всі обставини справи.

4-1.7. При визначенні того, чи призвів (-ели) механізм (-и) до отримання податкових вигод, як зазначено у підпункті 4-1.2, сума податку, що підлягає сплаті платником податків, з урахуванням такого (-их) механізму(-ів) зрівнюється з сумою, яку той самий платник податків повинен сплатити за тих самих обставин за відсутності механізму (-ів). У цьому контексті потрібно розуміти існування одного або більше наслідків:

- сума не входить до бази оподаткування;
- платник податків отримує вигоду від вирахування;
- понесені збитки для цілей оподаткування;
- обов'язок сплати прибуткового податку відсутній;
- податок, сплачений за кордоном, компенсується.

Джерело: складено на основі : EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. – Mode of access : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf

Приклади схем агресивного податкового планування



Рис. Р.1. Схема податкової інверсії (APIS.H1)

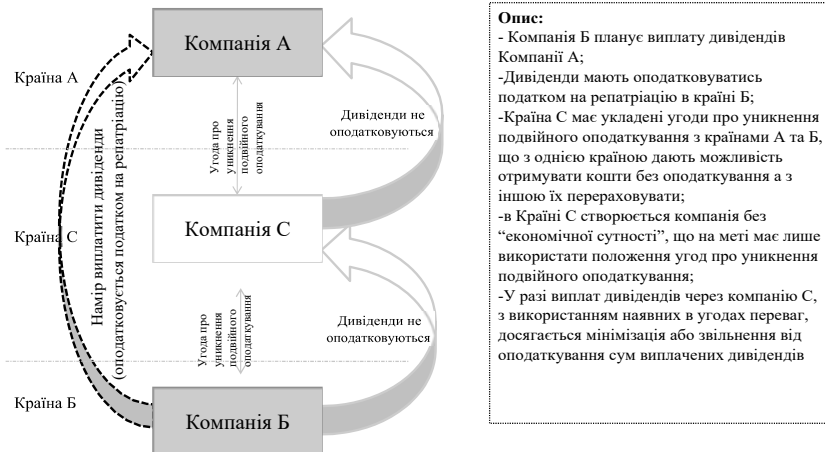


Рис. Р.2. Схема „податкового шопінгу” – зловживання податковими конвенціями (APIN.A:T2)

Продовження додатка Р

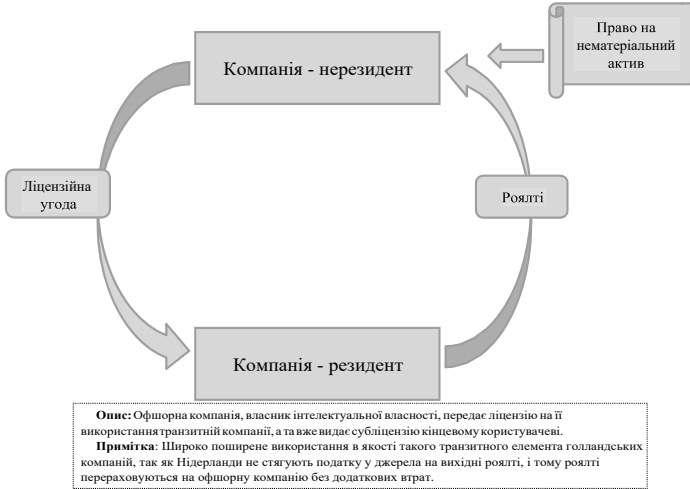


Рис. Р.3. Схема з нематеріальними активами (APIT.L1)



Рис. Р.4. Схема сільськогосподарського агрохолдингу (Україна) з мінімізації податку на прибуток та ПДВ (AVNS.D:T1/ APNS.D:T1)

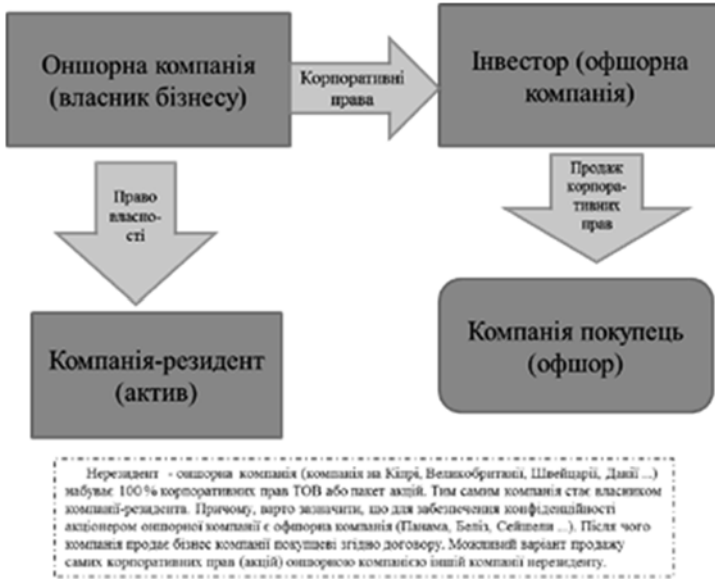


Рис Р.5. Мінімізація прибутку при продажу корпоративних прав (APIG.J1)



Опис: створюються класична офшорна і оншорні компанії. Офшорна компанія видає кредит оншорній компанії. Оншорна компанія придбає необхідне обладнання або товар і укладає лізинговий договір з українською компанією (застосовується договір про уникнення подвійного оподаткування).

Після передачі обладнання в лізинг, українська компанія виплачує регулярні лізингові платежі кіпрській компанії. Оншорна компанія перераховує гроші в офшорну компанію у вигляді погашення кредиту і відсотків за кредитом. Українська компанія отримує офіційний канал перерахування грошових коштів в офшор. Лізингові платежі відносяться на собівартість, що істотно може знизити податкові виплати цього підприємства.

Рис. Р.6 Лізингова схема (APIT.C1)

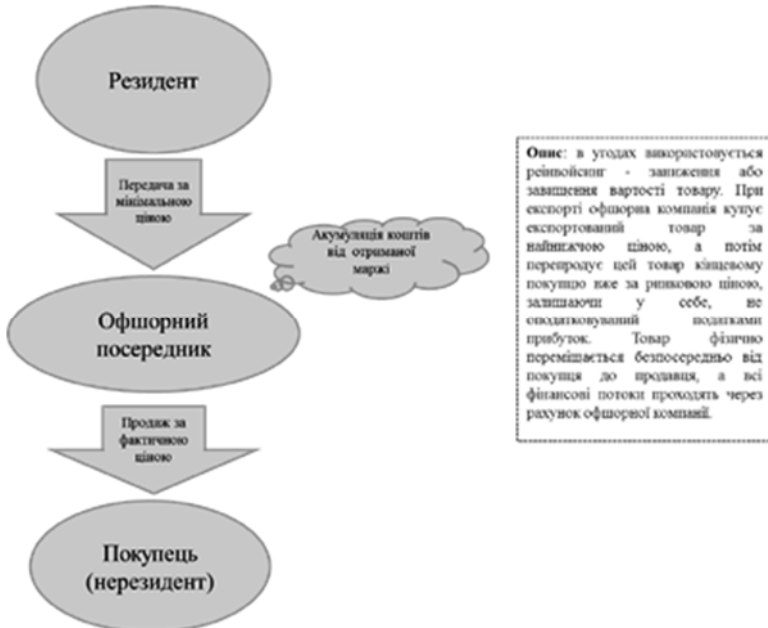


Рис. Р.7. Схема регулювання вартості експорту (APID.J2)

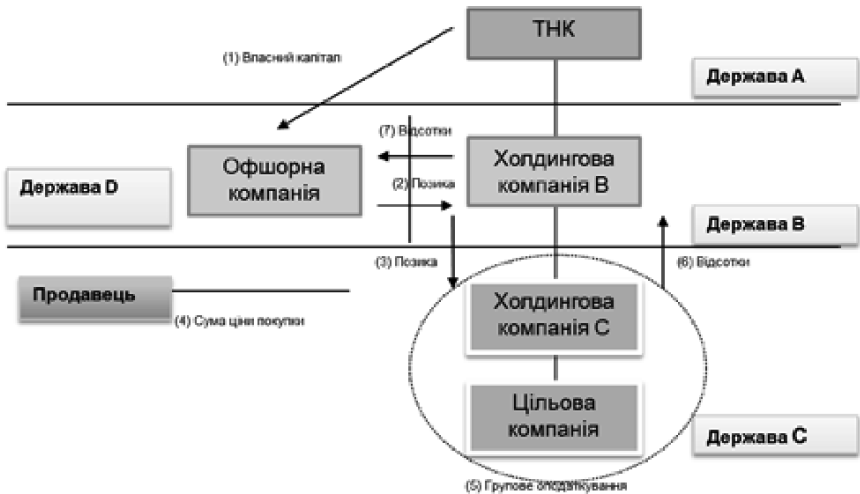


Рис. Р.8. Внутрішньофірмове, офшорне фінансування (APIT.J1)



Рис. Р.9. Схема використання різних підходів у визнанні доходів/витрат за борговими інструментами (АРІН.Д1)

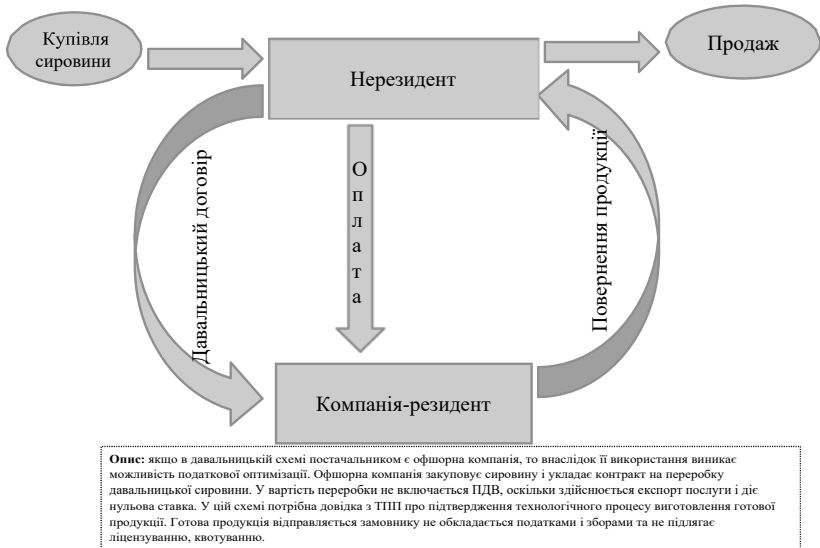


Рис. Р.10. Давальницька схема (АРІН.С1)

Основні структури агресивного податкового планування країн ЄС ³⁴³

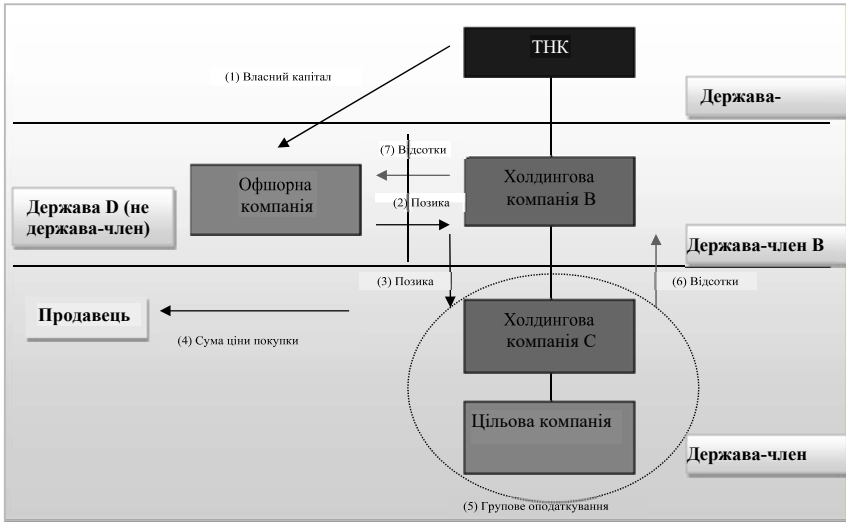


Рис. С.1. Схема структури АПП офшорного кредиту

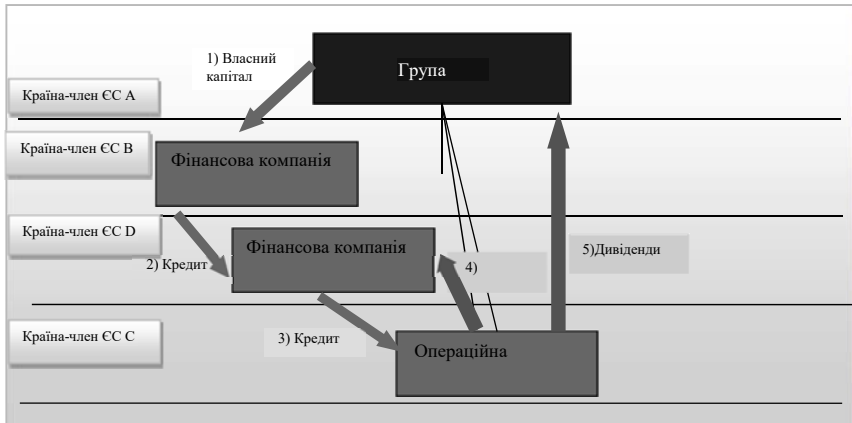


Рис. С. 2. Структура схеми АПП з безвідсотковим кредитом

³⁴³ Джерело: Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report/TAXATION PAPERS Taxation and Customs Union Working Paper. – 2015. – № 61 [Electronic resource]. – Mode of access : http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Tax_Planning.pdf

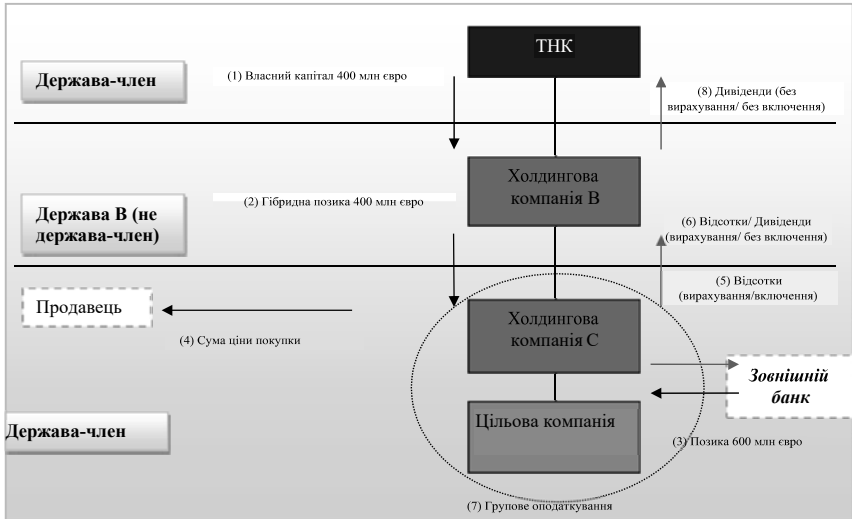


Рис. С.3. Схема структури АПП „гібридна позика”

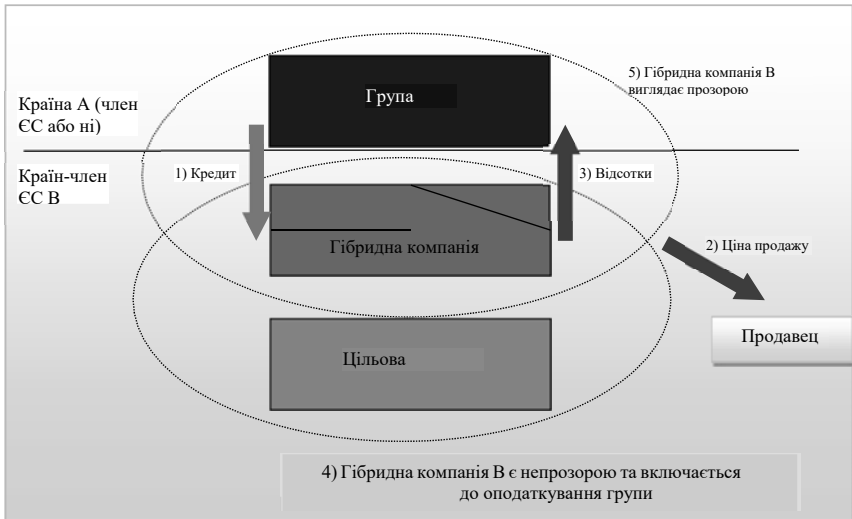


Рис. С.4. Схема гібридної структури АПП

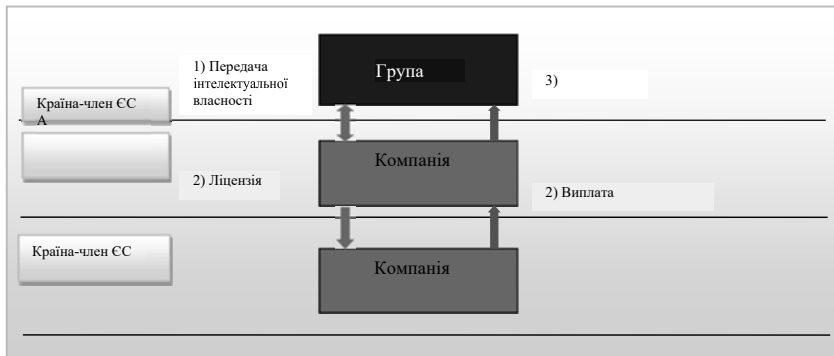


Рис. С.5. Структура схеми АПП „Патентна скринька”

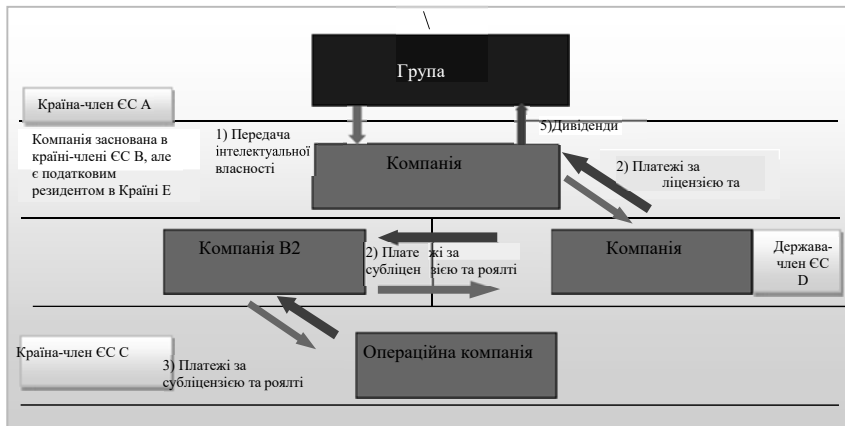


Рис. С.6. Дворівнева структура схеми АПП з правами інтелектуальної власності

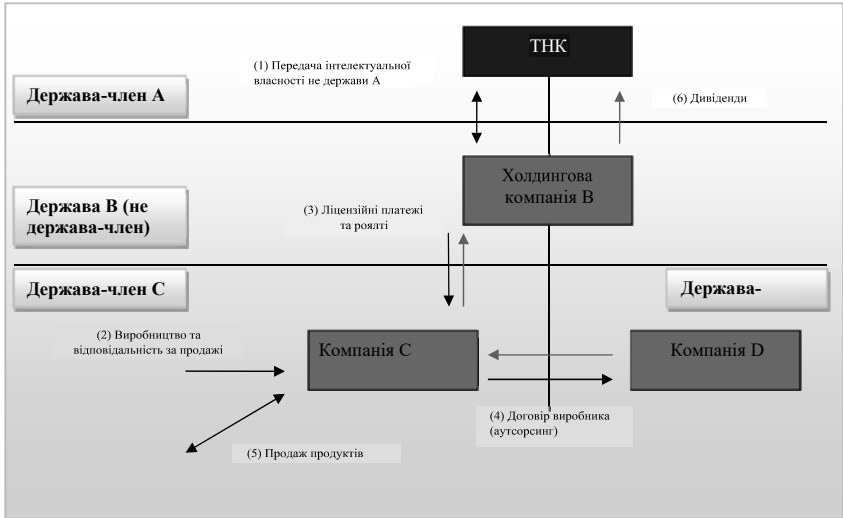


Рис. С.7. Структура схеми АІП „Видатки за угодами з інтелектуальною власністю”

Дорожня карта з впровадження механізмів протидії та становлення системи контролю за агресивним податковим плануванням в Україні

| Завдання/зaxід | Очікувані ефекти/мета заходу | Індикатор виконання | Орієнтир | Підтримка | Термін | Рівні відповідальності ³⁴⁴ |
|---|---|---|---|--|-----------|---------------------------------------|
| Напрямок 1. Інституційне становлення механізмів протидії АПП | | | | | | |
| 1.1 Впровадження пріоритетних механізмів протидії АПП | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1.1.1. Правила контрольованих іноземних компаній (КІК) | оподаткування доходів контрольованих резидентом компанії випадку, коли ефективна ставка оподаткування таких нерезидентів є меншою за вітчизняну | прийняття нових законодавчих норм | Директива ЄС [7] та резолюція [10], рекомендації BEPS (напрямок 3) [12] | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФУ, ДФС, КМУ |
| 1.1.2. Регулювання трансфертного ціноутворення | усунення недоліків у сфері регулювання трансфертного ціноутворення, що зумовлюють недостатню його ефективність | удосконалення чинних норм | Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб [23], Директива та рекомендації ЄС [17], рекомендації BEPS (напрями 8-10) [2] | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФС, МФУ, КМУ |
| 1.1.3. Правила тонкої капіталізації | обмеження рівня мінімізації оподаткування за операціями з внутрішньоборговим капіталом | удосконалення чинних норм | Директива ЄС [3] та резолюція [10], рекомендації BEPS (напрямок 4) [18] | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФУ, ДФС, КМУ |
| 1.1.4. Механізми протидії зловживанням податковими нормами: | | | | | | |
| протидія шкідливим податковим практикам | впровадження стандартів прозорості та звітності цільових податкових режимів | уточнення законодавчих норм щодо оподаткування та звітності за цільовими режимами | Рекомендації ЄС [154], рекомендації BEPS (напрямок 5) [11], Форум шкідливих податкових практик | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФС, МФУ, КМУ |
| запобігання зловживанню з податковими конвенціями | обмеження практики неналежного використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування | внесення змін до ПКУ, договорів про уникнення подвійного оподаткування, приєднання до угоди MLI | Директива ЄС [3] та рекомендації ЄС, рекомендації BEPS (напрямок 6) [24], Модельна конвенція ОЕСР | експертні оцінки; висновки ДФС; великі консалтингові компанії, наукові дослідження | 2018–2020 | ДФУ, ДФС, КМУ |
| нейтралізація гібридних механізмів | мінімізація зловживань внаслідок використання відмінностей національних правил тлумачення окремих видів правочинів в різних юрисдикціях | розробка внутрішніх правил для нейтралізації випадків гібридних інструментів, приєднання до угоди MLI | Директиви [57,9] та рекомендації ЄС, рекомендації BEPS (напрямок 2) [22], дані НДР | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФС, МФУ, КМУ |

*Рівні відповідальності мають бути переглянуті залежно від функціонального розподілу повноважень між центральними органами виконавчої влади.

Продовження додатка Т

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|---|---|--|--|--|-----------|---------------|
| запобігання штучному ухиленню від утворення постійного представництва | недопущення випадків ухилення від сплати податків нерезидентами з доходів отриманих від економічної діяльності, яка здійснюється на території України | уточнення правил та вимог реєстрації постійного представництва | Модельна конвенція ОЕСР з рекомендаціями і. План дій BEPS (напрямок 7) | висновки ДФС | 2018–2019 | ДФУ, ДФС, КМУ |
| визнання іноземних компаній резидентами України | визнання іноземної компанії резидентом, якщо фактичне місце її управління знаходиться в Україні | правила визнання резидентами та оподаткування іноземних компаній | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрямок 7) | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2019–2020 | ДФС, МФУ, КМУ |
| правила оподаткування цифрової економіки | оподаткування доходів компанії цифрової економіки за принципом присутності в країні отримання доходу | правила оподаткування цифрової економіки та електронної комерції | Директива та рекомендації СС, План дій BEPS, дані НДП | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2019–2020 | ДФС, МФУ, КМУ |
| впровадження норм з вихідного оподаткування | оподаткування активів при зміні резидентства | правила оподаткування при зміні резидентства | Директива та рекомендації СС, План дій BEPS [1], дані НДП | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2020 | ДФС, МФУ, КМУ |
| 1.2. Кодифікація податкових доктрин | | | | | | |
| кодифікація податкових доктрин | запровадження загальних і спеціальних правил і принципів/доктрин проти уникнення від оподаткування | закон про внесення змін до ГКУ, ПКУ, ЦКУ | Директиви СС [15-1], досвід країн ОЕСР, правила GAAR | експертні оцінки; висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2020 | ДФУ, КМУ |
| 1.3. Приведення у відповідність термінологічного та понятійного апарату до міжнародних правових норм | | | | | | |
| усунення суперечностей вітчизняної термінології у сфері АПП з міжнародним трактуванням | гармонізація законодавства у сфері ЗЕД та оподаткування | уточнення законодавчих норм | міжнародні конвенції, рекомендації [12] та директиви СС з впровадження норм протидії АПП [2] | експертні оцінки; висновки ДФС та МФУ; наукові дослідження | 2018–2020 | ДФС, МФУ |
| Напрямок 2. Інфраструктурне забезпечення | | | | | | |
| 2.1 Розвиток міжнародної взаємодії та автоматичного обміну інформацією | | | | | | |
| спонтанний обмін | ефективний обмін інформацією, що може вказувати на здійснення АПП | висновки глобального форуму про відповідність стандартам | Конвенція про взаємну адміністративну допомогу [1], Стандарт Exchange of Information on request (EOIR) [16] | Технічна допомога Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей в імplementації стандарту EOIR | 2017–2018 | ДФС, КМУ |
| автоматичний обмін | | приєднання до угоди MLI, функціонування системи автоматичного обміну | Стандарт Automatic Exchange of Information (AEOI) [22], Директива СС щодо заощаджень [6], Директива СС щодо автоматичного обміну інформацією [3], Директива СС 2015/849 від 20 травня 2015 р. [14] | експертні оцінки; висновки ДФС; технічна допомога Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей | 2018–2019 | ДФС, КМУ |
| інші інструменти обміну | | автоматичний обмін інформацією щодо податкових | Проект заходів, спрямованих | експертні оцінки; висновки ДФС | 2019 | ДФС, КМУ |

Продовження додатка Т

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|--|--|--|--|---|-----------|----------|
| | | погоджень (rulings), виданих державами-членами ЄС; публічне розкриття міжнародними бізнес-групами деяких відомостей податкової звітності; перегляд підходів щодо визначення «шкідливих податкових режимів», які порушують конкуренцію між державами ЄС | на досягнення прозорості у податкових питаннях (Transparency Package [27]) | | | |
| 2.2. Створення передумов та впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії АПП | | | | | | |
| організаційне забезпечення діяльності з протидії АПП | | створення структурного підрозділу на рівні ДФСУ | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | обґрунтування ДФС, висновки експертів | 2018–2019 | ДФС |
| правове регулювання діяльності з протидії АПП | | уточнення прав органів ДФСУ, видів перевірок та порядку здійснення контролю за АПП | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | обґрунтування ДФС, висновки експертів | 2018–2019 | ДФС |
| підготовка фахівців | | програми підвищення кваліфікації, навчань за кордоном та з залученням міжнародних експертів | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | Університет ДФС України, технічна підтримка ЄС, ОЕСР | постійно | ДФС |
| інформаційне забезпечення | | стандарт звітності | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрями 5, 11) [1, 2] | обґрунтування ДФС, висновки експертів | 2018–2019 | ДФС, КМУ |
| | | правила розкриття інформації | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 12) [20] | науково-прикладні дослідження | 2018–2019 | ДФС, КМУ |
| | | звіти по трансфертному ціноутворенню | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 13) [28] | висновки ДФС | 2018–2019 | ДФС, КМУ |
| адміністративно-правове забезпечення | | долучення до багатостороннього інструментарію MLI по зміні податкових угод | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 15) [15] | експертні оцінка, технічна допомога ОЕСР, комісії ЄС | 2018 | ДФС, КМУ |
| | | створення більш ефективних механізмів вирішення спорів | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 14) [19] | висновки експертних організацій, технічна допомога ОЕСР, комісії ЄС | 2020 | ДФС, КМУ |
| Напрям 3. Розвиток та вдосконалення моніторингу АПП | | | | | | |
| 3.1 Типологізація схем АПП | виокремлення структурних елементів схем АПП як передумови їх виявлення | прийняття стандарту класифікації схем АПП | НДР, рекомендації BEPS, досвід країн ОЕСР | експертні оцінки та висновки ДФС; наукові дослідження | 2018 | ДФС |
| 3.2 Створення бази ризиків АПП та їх індикаторів | отримання критеріїв виявлення схем АПП | затвердження методики визначення ризиковості платників податків з АПП | НДР, рекомендації ЄС [23, 26] | експертні оцінки та висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФС, МФУ |

Продовження додатка Т

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|--|--|--|---|--|-----------------------|----------|
| 3.3 Вдосконалення моніторингу за діяльністю платників податків | виокремлення ризиків АПП при здійсненні моніторингу платників податків | програмні алгоритми виявлення ризиків АПП | НДР, досвід країн ОЕСР, рекомендації СС [23, 26] | експертні оцінки та висновки ДФС; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФС, МФУ |
| 3.4 Розвиток моніторингу та контролю за АПП | підвищення ефективності адміністрування і контролю | створення репозитарію схем АПП | НДР, досвід країн ОЕСР | експертні висновки, внутрішні процедури ДФС/МФУ | 2018–2019 | ДФС, МФУ |
| | | методики проведення перевірок за напрямками АПП | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | експертні висновки; висновки ДФС, МФУ | 2018 та далі постійно | ДФС |
| Напрям 4. Набуття здатності до самостійного регулювання та розвитку | | | | | | |
| 4.1 Формування засад та становлення системи управління ризиками АПП | оперативне реагування на ризики АПП | методики адміністрування податкових ризиків, протоколи реагування | НДР, досвід країн ОЕСР | експертні висновки; висновки ДФС; МФУ; наукові дослідження | 2018–2019 | ДФС |
| | | горизонтальний моніторинг ризиків АПП в розрізі ВПП | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | експертні висновки; висновки ДФС; МФУ; наукові дослідження | 2020 | ДФС |
| | | регламент ініціювання законодавчих змін для підвищення ефективності протидії АПП | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | суб'єкти законодавчої ініціативи, експерти, ДФС | раз на 1–2 роки | КМУ, ДФС |
| 4.2 Періодичний контроль ефективності діяльності з протидії АПП | здатність до самостійного виявлення та усунення недоліків системи протидії АПП | методика встановлення критеріїв ефективності діяльності з протидії АПП | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS, вітчизняна практика | експертні оцінки; висновки ДФС; МФУ | 2019 | КМУ |
| | | форма звіту за основними напрямками протидії АПП, його представлення ВРУ, КМУ, публічному оприлюдненню | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | експертні оцінки та висновки ДФС; МФУ | 2019 | ДФС |
| | | періодичний аудит ефективності діяльності з протидії АПП | досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS | експертні висновки; міжнародних організацій, Рахункової палати України (РПУ) | раз на 1–2 роки | КМУ |

Список використаних джерел (для дорожньої карти)

1. Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Конвенція [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325
2. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>
3. Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

4. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation, COM/2016/024 final, 28 January 2016 [Electronic resource]. – Available at : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>

5. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Available at : <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

6. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. – Available at : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF>

7. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast) [Electronic resource]. – Available at : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0096>

8. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [Electronic resource]. – Available at : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>

9. Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States [Electronic resource]. – Available at : http://hb.betterregulation.com/external/Council%20Directive%202014_86_EU.pdf

10. Council Resolution of 8 June 2010 on coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalisation rules within the European Union 2010/C 156/01 [Electronic resource]. – Available at : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010G0616(01))

11. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>

12. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>

13. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>

14. Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC [Electronic resource]. – Available at : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0849>

15. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. – 6 p. – Available at : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf

16. Exchange of Information on Request HANDBOOK FOR PEER REVIEWS 2016-2020 [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>

17. Joint Transfer Pricing Forum [Electronic resource]. – Available at : http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en

18. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>

19. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>

20. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

21. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>

22. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at :

<http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>

23. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (Ukrainian version) [Electronic resource]. – Available at : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_9789264196438-uk#.V-DoNYiLTcs

24. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>

25. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>.

26. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report/TAXATION PAPERS Taxation and Customs Union Working Paper. – 2015. – № 6 [Electronic resource]. – Available at : http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Tax_Planning.pdf

27. Tax Transparency Package Report [Electronic resource]. – Available at : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_en

Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р. Її продовження є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

Редакційна колегія:

Пашко П. В., д.е.н. (голова)

Бережнюк І. Г., д.е.н.

Деркач Л. В., к.ю.н.

Крисоватий А. І., д.е.н.

Мазаракі А. А., д.е.н.

Тарангул Л. Л., д.е.н.

Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

- 2002
«Основи митної справи»
«Митний контроль та митне оформлення»
- 2003
«Таможенное оформление морских грузов»
«Основы таможенного дела в Украине»
«Митний контроль на автомобільному транспорті»
- 2004
«Митний контроль на залізничному транспорті»
«Митне оформлення автотранспортних засобів»
«Основи митної справи в Україні»
- «Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»
«Митний контроль на повітряному транспорті»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
«Коментар до Митного кодексу України»
- 2005
«Порядок заповнення вантажної митної декларації»
- 2006
«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»
«Історія митної справи в Україні»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
- 2008
«Основи митної справи в Україні»
- 2009
«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»
«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»
«Митне оформлення енергоносіїв»
«Митна безпека»
- «Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»
«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'ясень»
- 2010
«Святой Матфей. Митар. Апостол. Євангелист»
«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»
- 2011
«Митні інформаційні технології»
«Особливості митної класифікації товарів»
- «Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»
«Розподілені бази даних»
- 2012
«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»
«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»
«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»
«Архітектура комп'ютера»
«Комп'ютерна схемотехніка»
- 2013
«Актуальні питання теорії та практики митної справи»
«Історія митної діяльності»
«Механізми державного управління митною справою»
«Формування системи митного аудиту»
- 2014
«Митна енциклопедія, т. 1»
«Митна енциклопедія, т. 2»
«Митна енциклопедія, т. 3»
-

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:
2015

- «Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
 - «Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
 - «Митна політика держави та її реалізація митними органами»
 - «Механізми державного управління митною справою»
 - «Історія митної діяльності»
 - «Митне право України»
 - «Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
 - «Митна справа»
 - «Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
 - «Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
 - «Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
 - «Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
 - «Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
 - «Let Develor English skills»
 - «Кримінальний процес України»
 - «Європейська інтеграція»
 - «Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
 - «Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»
- 2016
- «Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
 - «Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
 - «Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
 - «Математика для економістів. Вища математика. Частина I. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
 - «Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
 - «Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
 - «Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
 - «Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
 - «Практикум з інформаційних систем в економіці»
 - «Практикум з WEB-програмування»
 - «Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
 - «Моделювання систем захисту інформації»
 - «Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
 - «Актуальні питання розвитку банківської системи України»
 - «Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
 - «Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
 - «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
 - «Правове забезпечення фінансової безпеки України»
 - «Grammar for Students of Economics (для економістів)»
-

2016

- «English Grammar for law Students (для юристів)»
- «Алгоритмізація та програмування»
- «Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
- «Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
- «Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
- «Інформаційні системи і технології»
- «Інформаційні системи і технології на підприємстві»
- «Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
- «Економічні перспективи підприємництва України»
- «Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

- «Теорія держави і права»
 - «Реформування податкової та митної систем України»
 - «Історія митної діяльності»
 - «Механізм державного управління митною справою»
 - «Митна політика держави та її реалізація»
 - «Митне право України»
 - «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
 - «Державні цільові фонди»
 - «Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
 - «Міжнародне фінансове право»
 - «Концитуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
 - «Тактика розслідування фінзлочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
 - «Інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
 - «Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
 - «Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
 - «Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
 - «Митна статистика України»
 - «Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
 - «Інформаційні системи і технології в податковій справі»
 - «Митна справа України»
 - «Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
 - «Актуальні проблеми приватного права»
 - «Антикризове управління фінансовими корпораціями»
 - «Запобігання корупції в органах ДФС України: науково-методичний та прикладний аспект»
-

Наукове видання

*Брехов Сергій Сергійович, Задорожня Ліна Адамівна, Коротун
Володимир Іванович, Новицька Надія Володимирівна, Кужелев Михайло
Олександрович, Панасюк Ольга Вікторівна, Пилипів Віталій
Володимирович, Проскура Катерина Петрівна, Скоромцова Тетяна
Олександрівна, Соколовська Олена Василівна, Стародуб Дмитро
Миколайович, Сушкова Олена Євгенівна*

ПРОТИДІЯ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВИКЛИКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Монографія

Відповідальний за випуск
Редактор
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Т. А. Габорак
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку **.**.2017 р. Формат 60 x84^{1/16}.
Папір офсетний. Гарнітура «Таймс». Друк офсетний.
Умовн.-друк. арк. ***

Видавництво «Алерта»

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta.pravovaednist@gmail.com, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.



У монографії обґрунтовано потребу в реалізації в Україні комплексу заходів, як стратегічного, так і тактичного характеру, із протидії агресивному податковому плануванню. Зокрема, визначено перспективи та напрями інституціонального становлення механізмів протидії агресивному податковому плануванню, надано пропозиції щодо інфраструктурного забезпечення реалізації таких механізмів, а також запропоновано заходи щодо вдосконалення процесів моніторингу та управління ризиками агресивного податкового планування.

ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ

Протидія агресивному податковому плануванню:
світовий досвід та виклики для України

Серія «Митна справа в Україні» запроваджено в 2011 р.

І продовженням є серія

«Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ

ДРУЖИНСЬКИЙ

2017

«Теорія держави і права»

«Формування податкової та митної системи України»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Митна політика держави та її реалізація»

«Митне право України»

«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку

та оподаткування в Україні»

«Фінансові цільові фонди»

«Аудиторсько-контрольні аспекти регулювання

фінансово-податкової діяльності суб'єктів економіки»

«Міжнародне фінансове право»

«Концентрація інституту укладання між економічними

операціями: проблеми забезпечення безпеки та створення

міжнародної території»

«Тактика розслідування фіскальних злочинів: аспекти використання

закордонних у зоні діяльності оподаткування компаній»

«Інститут митної цінності: імпорту товарів в Україні»

«Актуальні питання та вектори розвитку»

«Державна фінансова служба України: управління кадровим

потенціалом в умовах інституційних змін»

«Соціально-економічне значення та основні форми формування кошти військових

пенсій для мобільного суспільства змін»

«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної

компетентності»

«Податкова політика України»



ISBN: 978-617-566-464-3



9 786175 664643