

В. М. Мельник

доктор економічних наук, професор, директор НДІФП Університету державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, melnik_viktor@ukr.net

Т. В. Кошук

кандидат економічних наук, провідний науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, tvkoshchuk@gmail.com

ПІДВИЩЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПРОЗОРОСТІ ДЛЯ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ

Анотація. Проаналізовано законодавчі ініціативи Європейської комісії щодо розкриття великими компаніями інформації про оподаткування їхнього прибутку, розроблені на основі рекомендацій ОЕСР із запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (плану BEPS) за напрямом 13 – оптимізація вимог до документування трансфертного ціноутворення і звітності за країнами, а також світовий досвід забезпечення податкової прозорості. Надано пропозиції щодо протидії агресивному податковому плануванню в Україні з урахуванням тенденцій запровадження звітування за країнами перед податковими органами в державах ЄС, ініціатив Єврокомісії та практики розкриття компаніями податкової інформації (для виконання обов'язкових вимог і на добровільних засадах). Підкреслено важливість подання до податкових органів звітів великих підприємств України про оподаткування їхнього прибутку в цілому й у розрізі країн їхньої економічної активності, оприлюднення зазначених звітів після введення нових вимог до податкової прозорості в ЄС, обов'язкового розкриття такими підприємствами інформації про їхній сукупний дохід, оподатковуваний дохід, сплачений податок на прибуток, а також надання ними податковим органам низки додаткових узагальнених показників.

Ключові слова: прибуток, оподаткування прибутку, агресивне податкове планування, запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, податкова прозорість.

Табл. 1. Літ. 19.

Viktor Melnyk

Dr. Sc. (Economics), Professor, University of State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, melnik_viktor@ukr.net

Tetiana Koshchuk

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, tvkoshchuk@gmail.com

IMPROVING TAX TRANSPARENCY FOR COUNTERACTING AGGRESSIVE TAX PLANNING

Abstract. The article analyzes the legislative initiatives of the European Commission regarding the disclosure by large companies of the information about taxation of their profits based on the OECD recommendations on preventing the base erosion and profit shifting (BEPS), action plan 13 – guidance on transfer pricing documentation and

country-by-country reporting, as well as the world experience in ensuring tax transparency through the establishment of mandatory requirements for it and the disclosure of information on a voluntary basis. It is shown that public control can improve the effectiveness of tax policy measures to curb tax avoidance (at the national and international levels), increasing the corporate social responsibility of companies and encouraging them to contribute to welfare through tax payments in countries where they are economically active. In addition, public control will contribute to better awareness of fiscal weaknesses. Proposals on counteracting aggressive tax planning in Ukraine have been developed, taking into account the trends of implementation of country-by-country reporting, OECD recommendations in the EU, initiatives of the European Commission to enhance transparency in the corporate income taxation and the practice of the disclosure of tax information by companies. The authors emphasize the importance of submitting to the tax authorities reports of large enterprises of Ukraine on taxation of their profits in general and in terms of countries of their economic activity, the publication of these reports after introducing new requirements for tax transparency in the EU, the mandatory disclosure of information by large enterprises about their total income, taxable income, tax payable, as well as providing tax authorities with a number of additional generalized tax indicators by representatives of Ukrainian big business. It is stressed that it is important to implement these measures along with other measures to limit tax avoidance provided by the BEPS action plan.

Keywords: profit, corporate income taxation, aggressive tax planning, preventing the base erosion and profit shifting, tax transparency.

JEL classification: H20, H26.

В. Н. Мельник

доктор економічних наук, професор, директор НІІФП Університета державної фіскальної служби України, Ірпень, Україна

Т. В. Кошук

кандидат економічних наук, ведучий научний співробітник відділу фінансових інституційних секторів економіки НІФІ ГУНУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна

ПОВЫШЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ПРОЗРАЧНОСТИ ДЛЯ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ АГРЕССИВНОМУ НАЛОГОВОМУ ПЛАНИРОВАНИЮ

Аннотация. Проанализированы законодательные инициативы Европейской комиссии по раскрытию крупными компаниями информации о налогообложении их прибыли, разработанные на основе рекомендаций ОЭСР по предотвращению размывания налоговой базы и выведения прибыли из-под налогообложения (плана BEPS) по направлению 13 – оптимизация требований к документированию трансфертного ценообразования и отчетности по странам, а также мировой опыт обеспечения налоговой прозрачности. Представлены предложения по противодействию агрессивному налоговому планированию в Украине с учетом тенденций внедрения отчетности по странам для налоговых органов в государствах ЕС, инициатив Еврокомиссии и практики раскрытия компаниями налоговой информации (для выполнения обязательных требований и на добровольных началах). Подчеркнута важность представления в налоговые органы отчетов крупных предприятий Украины о налогообложении их прибыли в целом и в разрезе стран их экономической активности, обнародования данных отчетов после введения новых требований к налоговой прозрачности в ЕС, обязательного раскрытия такими предприя-

тиями информации об их совокупном доходе, облагаемом доходе, уплаченном налоге на прибыль, а также предоставления ими налоговым органам ряда дополнительных обобщенных показателей.

Ключевые слова: прибыль, налогообложение прибыли, агрессивное налоговое планирование, предотвращение размывания налоговой базы и выведения прибыли из-под налогообложения, налоговая прозрачность.

Поширення агресивного податкового планування, котре часто набуває нових форм після унеможливлення (обмеження) використання старих, є одним із найбільших викликів при формуванні й реалізації податкової політики на рівні як національних урядів, так і міждержавних утворень. Для посилення протидії цьому прояву недобросовісної податкової конкуренції розробляються інноваційні “гібридні” ініціативи – управлінські рішення на основі комбінування рекомендацій міжнародних організацій у цій сфері та практики розкриття інформації про діяльність великих компаній для ефективного просування їхніх бізнес-стратегій шляхом переконання громадськості в дотриманні ними високих стандартів корпоративної соціальної відповідальності.

У червні 2015 р. Європейська комісія розпочала масштабну роботу з розгляду можливостей запровадження нових вимог до обов'язкового розкриття фінансової інформації транснаціональними корпораціями (ТНК), у т. ч. щодо посилення правил прозорості в оподаткуванні прибутку, без порушення умов конкуренції. Такі заходи є ініціативою ЄС для реалізації Плану дій ОЕСР із запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (плану BEPS) за напрямом 13 – оптимізація вимог щодо документування трансфертного ціноутворення та звітності за країнами. Тільки якщо рекомендації ОЕСР передбачають надання звіту з відповідною інформацією за країнами податковим органам, Єврокомісія йде далі – пропонує зробити цю інформацію загальнодоступною. Очікується, що нові вимоги щодо підвищення податкової прозорості ТНК знайдуть відображення у новій директиві Європейського Парламенту та Ради [1].

Окреслена проблематика є особливо актуальною для України, адже боротьбу з агресивним податковим плануванням визначено одним із пріоритетів національної податкової політики. Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки передбачено розроблення заходів із запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування – на виконання рекомендацій ОЕСР щодо платників податку, які беруть участь у контрольованих операціях, операціях з пов'язаними особами – нерезидентами, котрі зареєстровані в юрисдикціях із низьким рівнем оподаткування. Одним із напрямів реформування системи управління державними фінансами визначено також удосконалення й посилення контролю трансфертного ціноутворення, зокрема шляхом запровадження деталізованої звітності для міжнародних груп компаній (подання спеціального звіту в розрізі країн) [2].

У цій статті ми продовжуємо досліджувати питання впровадження ефективних механізмів запобігання уникненню оподаткування та підви-

щення відповідальності вітчизняного бізнесу перед суспільством, висвітлені, зокрема, в працях [3–6]. Метою статті є розроблення пропозицій щодо протидії агресивному податковому плануванню в Україні на основі рекомендацій ОЕСР і світового досвіду забезпечення прозорості оподаткування прибутку суб'єктів господарювання шляхом встановлення обов'язкових вимог до транспарентності та розкриття інформації на добровільних засадах.

Зауважимо, що ідея обов'язкового складання й розкриття звітності за країнами низкою компаній уже втілена на території ЄС. Так, главою 10 “Звіт про платежі державі” Директиви 213/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради “Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС” від 26.06.2013 (*дали* – Директива 2013/34/ЄС) регламентовано обов'язкове оприлюднення підприємствами добувної галузі та суб'єктами господарювання, які займаються заготівлею природного лісу, інформації про їхні платежі державі (за країнами) в розрізі визначених видів платежів і всіх рівнів влади [7]. Йдеться про підприємства з часткою власності держави та великі компанії приватного сектору.

При цьому для України пильна увага до глави 10 Директиви 2013/34/ЄС зумовлена не лише доцільністю посилення відповідальності перед суспільством підприємств, діяльність котрих пов'язана з експлуатацією невідновлюваних і важковідновлюваних природних ресурсів. Згідно з Угодою про асоціацію з ЄС, наша держава зобов'язалась імплементувати ці положення в національне законодавство протягом трьох років від дати набрання Угодою чинності (з 1 листопада 2014 р. – початку тимчасового застосування низки її норм) [8]. Тому вимоги до обов'язкової транспарентності платежів державі підприємств добувної й лісозаготівельної галузей в Україні слід запровадити якнайшвидше. Разом із тим важливо розуміти, що Директива 2013/34/ЄС визначає “мінімальні межі” прозорості, що їх країна може розширювати для розв'язання специфічного спектра національних проблем розвитку добувної галузі та лісового господарства.

У п. 5 ст. 41 Директиви 2013/34/ЄС міститься перелік платежів державі, що повинні оприлюднюватися. Серед них – податки на доходи, виробництво або прибуток підприємств, окрім податків на споживання, таких як ПДВ, податку на доходи фізичних осіб чи податків з продажу. Зауважимо, що у відповідних звітах компаній “British Petroleum” і “Shell” [9; 10] наведено лише ті податкові платежі, оприлюднення котрих безпосередньо передбачене Директивою. Зокрема, майнові й екологічні податки компаніями віднесено до таких, котрі не пов'язані з виробництвом (вони не беруться до уваги). В умовах серйозних проблем із забезпеченням відповідальності перед суспільством добувних і лісозаготівельних підприємств України цю норму ст. 41 можна трактувати за принципом “краще більше, а не менше”, передбачивши розкриття всіх податків та зборів, виключення яких прямо не передбачене європейським законодавством. До таких вітчизняних платежів

належать: податок на прибуток, рентна плата (в розрізі всіх її видів), податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плата за землю, транспортний податок, екологічний податок, місцеві збори.

Фахівці Єврокомісії вважають, що запровадження на території ЄС подібного механізму та мінімальних вимог до забезпечення обов'язкової прозорості в оподаткуванні прибутку міжнародних груп компаній (представників усіх галузей економіки й видів економічної діяльності) обмежить можливості для уникнення оподаткування.

Розвиток Єдиного ринку потребує розбудови справедливої, ефективної, сприятливої для економічного зростання системи оподаткування прибутку на засадах сплати компаніями податку в країнах, де генерується їхній прибуток. Утім, агресивне податкове планування вступає в антагоністичну суперечність із цими засадами. Компанії, які не використовують схеми агресивного податкового планування, опиняються в гірших конкурентних умовах порівняно з тими, котрі це роблять. Щорічні сукупні втрати держав ЄС від поширення практики уникнення сплати податку на прибуток становлять близько 50–70 млрд євро (при цьому глобальні втрати сягають 100–240 млрд дол. США). Компанії, що вдаються до міжнародного агресивного податкового планування, можуть сплачувати на 30 % менше податку на прибуток, ніж суб'єкти господарювання, які є економічно активними в одній країні з порівняно високою ставкою корпоративного податку [1; 11]. Особливо потерпають від такого явища малі й середні підприємства.

Протидія ухиленню від сплати податків і агресивному податковому плануванню – як на європейському, так і на світовому рівні – є політичним пріоритетом Єврокомісії. Розширюючи межі стратегії розбудови справедливої й ефективної системи оподаткування прибутку на території ЄС, громадський контроль може сприяти забезпеченню оподаткування прибутку в країнах, де він реально формується. Громадський контроль здатний зміцнити суспільну довіру та посилити корпоративну соціальну відповідальність компаній, спонукати їх робити власний внесок у добробут за рахунок сплати податків у країні їхньої економічної активності, а також сприяти кращій поінформованості для проведення демократичної дискусії щодо недоліків податкового законодавства [12].

Оприлюднення відомостей з оподаткування прибутку дасть змогу громадянськості оцінити внесок великих компаній у формування бюджету країни їхнього резидентства та бюджетів держав, де вони проводять підприємницьку діяльність. Аналіз низки показників підприємства та їх порівняння з аналогічними даними подібних компаній допоможе виявити, чи застосовує воно схеми агресивного податкового планування. Відповідно, громадяни зможуть визначитися, чи купувати товари (користуватися послугами) цього підприємства. Крім того, така інформація може порівнюватися з даними податкових органів для виявлення фактів податкових зловживань.

Хоча наразі не ухвалено міжнародних документів, які зобов'язували б усі великі компанії оприлюднювати інформацію щодо їх оподаткування подат-

ком на прибуток, досвід окремих країн і низки великих корпорацій з розкриття їхньої податкової інформації є. Так, у Австралії щороку публікуються звіти з відповідними показниками всіх компаній країни: сукупний дохід (*total income*), оподатковуваний дохід (*taxable income*), сплачений податок на прибуток (*tax payable*). Розкриття зазначених відомостей є обов'язковим. Звіт за 2013–2014 рр. охоплює понад 2000 компаній, серед котрих 1530 великих корпорацій і 545 підприємств середнього й малого бізнесу [13].

Більше показників щодо оподаткування прибутку оприлюднюють великі ТНК, причому кожна з них сама визначає, яку саме інформацію розкривати. Цікаво, що найчастіше такі дії продиктовані не вимогами національних законодавств (у більшості країн із розвинутою ринковою економікою вони не прописані, за винятком стандартів фінансової звітності) – насамперед ТНК прагнуть посісти високе місце в рейтингах із корпоративної соціальної відповідальності, що можливо в разі достатнього розкриття податкової інформації. Щоправда, не всі компанії вважають це за доцільне. Зокрема, тільки 58 % підприємств Нідерландів, що включені в рейтинг із корпоративної соціальної відповідальності за підсумками 2015 р., надали окремі відомості з питань податків [14]. Відома компанія “Cooperative Radobank”, яка посіла восьму позицію в згаданому рейтингу, опублікувала такі показники: поточні й відкладені податкові активи та податкові зобов'язання, операційний прибуток до оподаткування, податок на прибуток, сплачений податок на прибуток [15].

Ще більше податкових показників розкриває в загальнодоступних звітах про свою діяльність компанія “Coca Cola” (США), а саме: прибуток до оподаткування; податок на прибуток, сплачений за номінальними національними ставками; додаткові місцеві податки в іноземних юрисдикціях; пільги внаслідок податкових канікул у іноземних юрисдикціях; витрати, не враховані при визначенні бази оподаткування; дохід, що не є об'єктом оподаткування; вплив змін податкового законодавства на величину сплаченого податку на прибуток; невизначені податкові збитки в поточному році; визнання раніше не визнаних податкових збитків; податок на прибуток [16]. Ця компанія за власною ініціативою підвищила прозорість у оподаткуванні прибутку, щоб, продемонструвавши свою непричетність до схем агресивного податкового планування, забезпечити збільшення обсягів реалізації власної продукції.

Якби подібну інформацію були зобов'язані оприлюднювати всі великі ТНК, ті з них, що не вдаються до недобросовісної податкової конкуренції, отримали б конкурентні переваги порівняно з компаніями, котрі активно застосовують схеми агресивного податкового планування. Крім того, це сприяло би поліпшенню конкурентних умов господарювання для малого й середнього бізнесу.

Отже, впровадження рекомендацій плану BEPS за напрямом 13 передбачає, що податкові органи отримуватимуть від великих компаній звіт про оподаткування їхнього прибутку в розрізі всіх країн, де вони є економічно активними. При цьому, як сподівається Єврокомісія, громадський контроль

слугуватиме допоміжним механізмом, котрий підвищить ефективність заходів із забезпечення суворого дотримання податкового законодавства великими компаніями, рекомендованих ОЕСР.

Згідно з ініціативою ЄС, компанії (передусім ТНК) із сукупним обсягом реалізації продукції (оборотом) понад 750 млн євро щороку оприлюднюватимуть на своїх офіційних сайтах інформацію, пов'язану з оподаткуванням їхнього прибутку в цілому та в розрізі всіх країн економічної активності цих компаній. Зазначена вимога поширюватиметься не лише на компанії держав Європейського Союзу, а й на ТНК, які проводять економічну діяльність, зареєструвавши в ЄС дочірні компанії або філії (материнські компанії, що не є резидентами держав-членів).

Обов'язковому розкриттю підлягатиме така інформація [17]:

- види діяльності (короткий опис);
- чисельність працюючих;
- обсяг реалізації продукції (оборот), котрий включає оборот пов'язаних сторін (дочірніх компаній, філій);
- сума прибутку/збитку за звітний період до оподаткування;
- сума нарахованого податку на прибуток за поточний рік;
- сума сплаченого податку на прибуток;
- накопичений прибуток.

Варто наголосити, що ініціатива ЄС передбачає розкриття зазначеної інформації, зокрема, в розрізі юрисдикцій, які не дотримуються міжнародних стандартів ефективного управління у сфері оподаткування (низькоподаткових юрисдикцій), а також консолідованого звіту стосовно всіх юрисдикцій, котрі не є членами ЄС. На основі таких звітів Єврокомісія формуватиме (оновлюватиме) списки юрисдикцій, що не дотримуються згаданих міжнародних стандартів, а також посилюватиме заходи щодо обмеження використання схем агресивного податкового планування (оскільки останні можна буде простіше ідентифікувати) [12].

Громадськості й фінансовим аналітикам стануть доступними звіти ТНК щодо оподаткування їхнього прибутку в цілому та в розрізі країн економічної активності цих корпорацій, на підставі чого складатимуться та широко обговорюватимуться у ЗМІ "чорні списки" ТНК, котрі вдаються до недобросовісної податкової конкуренції. Посилення податкової прозорості дасть змогу громадянам споживчим попитом "проголосувати" проти корпорацій із поганою податковою репутацією. Крім того, зросте значимість податкової інформації як критерію оцінювання компаній при складанні рейтингів із корпоративної соціальної відповідальності, що дестимулюватиме застосування схем агресивного податкового планування.

Станом на 7 липня 2017 р. подання до податкових органів звітів великих підприємств про оподаткування їхнього прибутку (за рекомендаціями ОЕСР) запровадили всі члени ЄС за винятком Болгарії, Литви, Чехії (відповідний законопроект розроблено, але не ухвалено), а також Греції, Латвії, Румунії (оголосили про намір запровадити таку податкову новацію). Польща

та Швеція одними з перших започаткували звітування, передбачене планом BEPS за напрямом 13, а також підписали угоду про обмін відповідною інформацією з іншими державами [18]. Тому є всі підстави сподіватися, що впровадження обов'язкового розкриття звітів з оподаткування прибутку за країнами на території ЄС відбудеться найближчим часом.

Вплив запровадження зазначеної ініціативи ЄС щодо підвищення податкової прозорості на діяльність ТНК та формування податкової політики країн ЄС узагальнено в таблиці.

Таблиця. **Зміни, очікувані в результаті посилення вимог до прозорості оподаткування прибутку на території ЄС**

Наразі	Після посилення вимог
Застосування низкою компаній схем агресивного податкового планування	Зобов'язання компаній демонструвати громадськості, що вони сплачують податок на прибуток у країнах, де він генерується
Недобросовісна конкуренція підприємств, які уникають оподаткування, з тими, що сплачують податки на загальних підставах	Посилення корпоративної соціальної відповідальності компаній щодо їхнього внеску в поліпшення добробуту країни шляхом сплати податків
Перманентне використання недоліків податкового законодавства з метою податкової мінімізації	Поліпшення поінформованості для проведення демократичної дискусії з питань удосконалення оподаткування податком на прибуток
Зменшення податкових надходжень; виникнення потреби в компенсації фіскальних втрат за рахунок інших платників податків	Запровадження заходів, котрі забезпечать справедливіше оподаткування на території ЄС

Складено за: Public Country-by-Country Reporting / European Commission. URL: http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/docs/country-by-country-reporting/160412-factsheet_en.pdf.

У постсоціалістичних країнах проблема поширення агресивного податкового планування часто постає гостріше, ніж у економічно розвинутих. Україна не тільки не є винятком, а навпаки, демонструє “важку стадію ураження інфекцією”. Наведемо окремі дані. Частка прямих іноземних інвестицій (ПІІ), що надходять до нашої держави з низькоподаткових юрисдикцій (згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.09.2015 № 977-р), становить 36,3% (19,5 млрд дол. США), а вихідних ПІІ – 86,2% (8,1 млрд дол.). Найбільшим інвестором і кредитором вітчизняних підприємств є Кіпр із часткою 50% у загальній заборгованості за негарантованими довгостроковими кредитами перед нерезидентами, 30% за залученими ПІІ та 74% за наданими [11].

Таким чином, запровадження Україною вимог щодо подання до податкових органів звіту про оподаткування прибутку великих підприємств у розрізі країн, де вони проводять економічну діяльність (мають зареєстровані дочірні підприємства, філії), а також обов'язкового оприлюднення цими суб'єктами господарювання певної податкової інформації може бути одним із заходів обмеження практики агресивного податкового планування.

З огляду на зазначене пропонуємо ввести щорічне подання до податкових органів звітів великих підприємств України про оподаткування їхнього прибутку в цілому та в розрізі країн економічної активності цих підприємств. Таке звітування має відбуватися відповідно до рекомендацій ОЕСР

та з урахуванням найкращої практики країн ЄС, за винятком встановлення граничного сукупного обсягу реалізації продукції для подання звіту (значення показника слід обґрунтувати на підставі аналізу статистичних даних щодо розміру вітчизняних суб'єктів господарювання; відповідні дослідження зараз проводяться фахівцями ДННУ “Академія фінансового управління”). Поріг у 750 млн євро є занадто високим, щоб охопити більшість вітчизняних підприємств, які використовують схеми агресивного податкового планування. При цьому податкові органи різних держав повинні отримати доступ до згаданих звітів підприємств України, що дасть змогу ефективніше планувати податкові перевірки груп компаній, котрі є активними в багатьох країнах. Також вважаємо за доцільне запровадити обов'язкове щорічне оприлюднення зазначеними підприємствами звітів щодо оподаткування прибутку після набрання чинності новими вимогами до податкової прозорості в ЄС.

Крім того необхідно передбачити обов'язкове розкриття підприємствами України, обсяг реалізації продукції яких перевищує 300 млн грн (можливе встановлення іншого порогу за результатами аналізу статистичних даних), інформації про їхній сукупний дохід, оподатковуваний дохід, сплачений податок на прибуток.

Інші рекомендації для України, які можна реалізувати одночасно із переліченими заходами чи раніше за них, сформулюємо на основі вивчення практики добровільного розкриття податкової інформації низкою ТНК. Ідеться, зокрема, про вимогу щорічного подання до податкових органів звітів великих підприємств України в розрізі країн їхньої економічної активності, де будуть відображені додаткові узагальнені показники (сукупні доходи; витрати; прибуток до оподаткування; податок на прибуток з прибутку, що був оподаткований за номінальними ставками; сплачений податок на прибуток; нарахований податок на прибуток; ефективна ставка податку на прибуток; витрати, які не враховуються при визначенні бази оподаткування (пільги); кількість дочірніх компаній, філій; інші сплачені податки (крім податку на прибуток), збори та внески до державних соціальних фондів). Порогове значення показника обсягу реалізації продукції підприємства як критерію встановлення вимоги для додаткового обов'язкового звітування потрібно обґрунтувати за результатами вивчення статистичних даних щодо розміру вітчизняних суб'єктів господарювання. Ця інформація також дасть можливість зрозуміти, чи застосовує компанія схеми агресивного податкового планування (насамперед за показником ефективної ставки оподаткування прибутку шляхом її порівняння з номінальною чи ефективними ставками подібних підприємств). Аналіз таких звітів допоможе визначитися із заходами, необхідними для обмеження практики уникнення оподаткування не лише з використанням низькоподаткових юрисдикцій, а й на основі експлуатації недоліків вітчизняного податкового законодавства.

Вимога обов'язкового звітування щодо додаткових показників для великих компаній передбачає збільшення витрат на податкове адміністрування як платників податків, так і податкових органів. Однак ці витрати є виправданими з огляду на масштаби недобросовісної податкової конкуренції в Україні.

Цілком можливо, що великі вітчизняні підприємства, котрі не вдаються до агресивного податкового планування, оприлюднюватимуть додаткові фінансові й нефінансові показники, щоби продемонструвати дотримання ними високих стандартів корпоративної соціальної відповідальності. Такі прецеденти сприятимуть поширенню практики добровільного розкриття податкової інформації великим бізнесом (особливо якщо в Україні готуватимуться рейтинги підприємств із корпоративної соціальної відповідальності; до речі, вже започатковано практику складання Індексу прозорості сайтів 100 найбільших українських компаній [19]). Зазначене зменшуватиме популярність агресивного податкового планування.

Громадський контроль забезпечить підвищення ефективності заходів податкової політики з обмеження уникнення оподаткування, спонукаючи великі підприємства робити свій внесок у добробут українського суспільства за рахунок сплати податків. Буде досягнуто синергетичний ефект у застосуванні механізмів примусу й заохочення.

Насамкінець наголосимо, що запропоновані нами заходи важливо впроваджувати в Україні одночасно з іншими заходами протидії використанню схем агресивного податкового планування, які передбачені планом BEPS. Насамперед це:

- запровадження правил щодо контрольованих іноземних компаній (правил КІК), що передбачають збільшення доходу нерезидентів на суму прибутку іноземних компаній, котрі ними контролюються;
- декларування прав власності в іноземних компаніях та інших зарубіжних активів;
- визнання іноземних компаній резидентами України, якщо управління ними фактично здійснюється з неї;
- запровадження низки обмежень на витрати за фінансовими операціями з іноземними пов'язаними особами;
- посилення правил трансфертного ціноутворення.

Список використаних джерел

1. Public Country-By-Country Reporting / European Commission. URL: http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/country-by-country-reporting/index_en.htm.
2. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370>.
3. Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України / за ред. Т. І. Єфіменко ; ДННУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2015. 446 с.
4. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов та ін. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2017. 108 с.
5. Брехов С. С., Коротун В. І. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5249>.
6. Іваницька О. Нові стандарти соціальної відповідальності бізнесу. *Соціальна ринкова економіка: орієнтири для євроінтеграційних трансформацій України*. KAS Policy Paper. Видання Представництва Фонду Конрада Аденауера в Україні. 2015. С. 46–53.

7. Directive 2013/34/EU. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

8. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони : міжнар. док. від 27 черв. 2014 р. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

9. BP report on payments to governments, 2015. URL: <http://www.bp.com/content/dam/bp/pdf/sustainability/group-reports/bp-report-on-payments-to-governments-2015.pdf>.

10. Shell Report on payments to governments for the year 2016. URL: http://www.shell.com/sustainability/transparency/revenues-for-governments/_jcr_content/par/textimage_569728713.stream/1497344461477/2a405ab3befd1a4f3639369b63b9a6ae14c219354d96dbecf22ccd6006cfd6bb/rds-report-payments-to-governments-2016.pdf.

11. Концепція впровадження основних рекомендацій BEPS в Україні. 4 трав. 2016 р. URL: http://eimg.pravda.com/files/0/1/Konceptcija_vprovadzhennja_osnovnyh_rekomendacij_BEPSv_Ukraini.pdf.

12. European Commission proposes Public Tax Transparency Rules for multinationals : Press release / European Commission. Strasbourg, 2016, April 12. URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_en.htm?locale=en.

13. Australia. Corporate Tax Transparency. URL: <https://data.gov.au/dataset/corporate-transparency>.

14. Tax Transparency Benchmark 2015. A comparative study of 64 Dutch listed companies / VBDO. URL: http://www.vbdo.nl/files/news/VBDO_TaxTransparencyBenchmark2015.pdf.

15. Annual Report 2015 / Rabobank Group. URL: <https://www.rabobank.com/en/images/rabobank-annual-report-2015.pdf>.

16. Integrated Annual Report 2015 / Coca Cola HBC AG. URL: http://coca-colahellenic.com/media/2390/coca-cola-hbc_2015-integrated-annual-report.pdf.

17. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016PC0198>.

18. BEPS Action 13: Country implementation summary / KPMG. 2017, July 7. URL: <http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/taxwatch/pdf/2017/beps-action-13-country-implementation-summary.pdf>.

19. Презентовано шостий індекс прозорості і КСВ українських компаній. URL: <http://csr-ukraine.org/article/transparency-index-2016-2>.

References

1. European Commission. (n. d.). *Public Country-By-Country Reporting*. Retrieved from http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/country-by-country-reporting/index_en.htm.

2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Pro skhvalennya Stratehii reformuvannya sy'stemy` upravlinnya derzhavny`my` finansamy` na 2017–2020 roky`* [On the approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017-2020] (Order No. 142-p, February 8). Retrieved from <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370> [in Ukrainian].

3. Yefy`menko, T. I. (Ed.). (2015). *Udoskonalennya upravlinnya derzhavny`my` finansamy` ta reformuvannya podatkovoyi sy'stemy` Ukrainy`* [Improving public finance management and reforming Ukraine's tax system]. Ky`yiv: DNNU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].

4. Brekhov, S. S. et al. (2017). *Proty`diya ahresy`vnomu podatkovomu planuvannyyu v Ukraini`* [Counteraction to aggressive tax planning in Ukraine]. Irpin` : Universy`tet DFS Ukrainy` [in Ukrainian].

5. Brekhov, S. S., Korotun, V. I. (2016). *Konceptual'ni zasady` ta napryamy` rozvy`tku sy`stemy` proty`dii ahresy`vnomu podatkovomu planuvannu v Ukraini* [Conceptual foundations and directions of development counteraction system of aggressive tax planning in Ukraine]. *Efektyn`na ekonomika* [Effective economy], 11. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5249> [in Ukrainian].

6. Ivany`c`ka, O. (2015). *Novi standarty` social`noyi vidpovidal`nosti biznesu* [New standards of social responsibility of business]. In *Social`na ry`nkova ekonomika: oriyenty`ry` dlya yevrointehracijny`kh transformacij Ukrainy`* [Social market economy: benchmarks for the European integration transformation of Ukraine] (pp. 46–53). KAS Policy Paper. *Vy`dannya Predstavny`ctva Fondu Konrada Adenauera v Ukraini* [in Ukrainian].

7. European Commission. (2013, June 26). *Directive 2013/34/EU*. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

8. EU, Ukraine. (2014). *Uhoda pro asociaciyu mizh Ukrainoyu, z odniyeyi storony`, ta Yevropejs`ky`m Soyuzom, Yevropejs`ky`m spivtovary`stvom z atomnoyi enerhiyi i yikhnimy` derzhavamy`-chlenamy`, z inshoyi storony`* [Association agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European atomic energy community and its member states, of the other part]. Retrieved from http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344 [in Ukrainian].

9. BP p.l.c. (2016). *Report on payments to governments, 2015*. Retrieved from <http://www.bp.com/content/dam/bp/pdf/sustainability/group-reports/bp-report-on-payments-to-governments-2015.pdf>.

10. Shell Global. (n. d.). *Shell Report on payments to governments for the year 2016*. Retrieved from http://www.shell.com/sustainability/transparency/revenues-for-governments/_jcr_content/par/textimage_569728713.stream/1497344461477/2a405ab3befd1a4f3639369b63b9a6ae14c219354d96dbecf22ccd6006cfd6bb/rds-report-payments-to-governments-2016.pdf.

11. *Koncepciya vprovadzhennya osnovny`kh rekomendacij BEPS v Ukraini* [Concept of implementation of the main recommendations of BEPS in Ukraine]. (2016, May 6). Retrieved from http://eimg.pravda.com/files/0/1/Koncepcija_vprovadzhennja_osnovnyh_rekomendacij_BEPSv_Ukraini.pdf [in Ukrainian].

12. European Commission. (2016, April 12). *European Commission proposes Public Tax Transparency Rules for multinationals: Press release*. Strasbourg. Retrieved from http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_en.htm?locale=en.

13. Australian Government. (n. d.). *Corporate Tax Transparency*. Retrieved from <https://data.gov.au/dataset/corporate-transparency>.

14. VBDO. (2015, July). *Tax Transparency Benchmark 2015. A comparative study of 64 Dutch listed companies*. Retrieved from [http://www.vbdo.nl/files/news/VBDO_Tax TransparencyBenchmark2015.pdf](http://www.vbdo.nl/files/news/VBDO_Tax%20TransparencyBenchmark2015.pdf).

15. Rabobank Group. (2015, March). *Annual Report 2015*. Retrieved from <https://www.rabobank.com/en/images/rabobank-annual-report-2015.pdf>.

16. Coca Cola HBC AG. (n. d.). *Integrated Annual Report 2015*. Retrieved from http://coca-colahellenic.com/media/2390/coca-cola-hbc_2015-integrated-annual-report.pdf.

17. European Commission. (2016). *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches*. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016PC0198>.

18. KPMG. (2017, July 7). *BEPS Action 13: Country implementation summary*. Retrieved from <http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/taxwatch/pdf/2017/beps-action-13-country-implementation-summary.pdf>.

19. *Prezentovano shosty`j indeks prozorosti i KSV ukrayins`ky`kh kompanij* [The sixth index of transparency and CSR of Ukrainian companies is presented]. Retrieved from <http://csr-ukraine.org/article/transparency-index-2016-2/>.