

Сергій Сергійович БРЕХОВ

кандидат економічних наук,
завідувач науково-дослідної лабораторії
наукових експертиз,
Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України

Катерина Петрівна ПРОСКУРА

доктор економічних наук,
доцент, професор кафедри аудиту,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Олена Євгеніївна СУШКОВА

кандидат економічних наук,
доцент, в. о. завідувача кафедрою митної справи,
провідний науковий співробітник,
Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України

СИСТЕМА ІНДИКАТОРІВ РИЗИКІВ АГРЕСИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Брехов, С. С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / Сергій Сергійович Брехов, Катерина Петрівна Проскура, Олена Євгеніївна Сушкова // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. – Том 27. – № 1. – С. 107-119. – ISSN 1993-0259.

Анотація

У статті розкрито підхід до визначення ризиків застосування платниками податків схем агресивного податкового планування та встановлення рівня ймовірності здійснення такої діяльності з урахуванням специфіки адміністрування податкових платежів в Україні. На підставі узагальнення міжнародної та вітчизняної практики агресивного податкового планування сформовано систему індикаторів наявності ризиків мінімізації сплати податків та сформовано методику їх визначення.

Ключові слова: податки; адміністрування податків; агресивне податкове планування; ухилення від сплати податків; індикатори; податкова звітність; фінансова звітність; податковий контроль; податкові правопорушення.

Serhiy Serhiyovych BREKHOV

PhD in Economics,
Associate Professor,
Head,
Research Laboratory Scientific Expertise
Research Institute of Fiscal Policy,
University of State Tax Service of Ukraine

Kateryna Petrivna PROSKURA

Doctor of Sciences (Economics),
Associate Professor,
Professor,
Department of Audit,
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman,

Olena Yevheniyivna SUSHKOVA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Acting Head,
Department of Customs,
Research Institute of Fiscal Policy,
University of State Tax Service of Ukraine

SYSTEM OF RISK INDICATORS OF AGGRESSIVE TAX PLANNING

Abstract

In this article the approach as for the determination of risk of usage of aggressive tax planning schemes and the level of probability of such activities realization by taxpayers is described. It is defined with the consideration of the specifics of administration of taxes in Ukraine. On the basis of generalization of international and domestic practice of aggressive tax planning schemes the authors have formed the system of risk indicators that shows the presence of tax minimization schemes of taxpayers. The authors have also formed the methodology for calculation of indicators of taxpayers. This methodology uses the aggressive tax planning schemes and evaluation criteria of their values.

Keywords: taxes; tax administration; aggressive tax planning; tax evasion; indicators; tax information report; financial statement (report); tax control; tax offenses.

JEL classification: H2

Вступ

Під терміном «агресивне податкове планування» (далі – АПП) прийнято розуміти особливий вид податкового планування, що має на меті отримання різного роду податкових переваг через використання прогалин, недоліків однієї або декількох податкових систем. Відповідно схеми АПП можуть реалізовуватись також і в міжнародному аспекті. АПП може набувати різноманітних форм, наприклад, подвійні вирахування (той самий збиток вираховується як у державі-джерелі, так і у державі проживання), відсутність подвійного оподаткування (дохід не оподатковується ні в державі – джерелі утворення, ні у державі отримання) тощо.

Одним із найбільш складних завдань для формування ефективної системи протидії АПП, з яким, як правило, стискаються розвинуті країни, є визначення індикаторів ризиків схем АПП. При цьому проблематика агресивного податкового планування в Україні лише нещодавно почала обговорюватись у наукових колах та серед експертів у сфері оподаткування.

Найбільші втрати АПП у світі формуються переважно за рахунок практик переміщення боргу, операцій з нематеріальними активами та інтелектуальною власністю, а також трансфертного ціноутворення. Можна говорити, що система протидії АПП в Україні поки сформована фрагментарно і переважно в частині контролю за трансфертним ціноутворенням. Це відповідно зумовлює необхідність проведення науково-практичних досліджень за багатьма аспектами АПП, у тому числі – в частині підвищення ефективності контрольно-аналітичної роботи ДФС України щодо виявлення схем АПП.

Серед вітчизняних науковців проблематику моніторингу платників податків та ідентифікації податкових ризиків розглядали О. Десятнюк [6], Н. Євтушенко [7], Г. Коломієць [8], К. Соколова [9] та ін.

Питанням сутності і змісту агресивного податкового планування присвячували роботи П. Валенте [20], Дж. Ларін [14], Дж. Слемруд [18], І. Шиков [10], окремим практикам агресивного податкового планування – Г. Купер [12], М. Руф [17], Дж. Фарар [13] та багато інших. Дослідження більш прикладного характеру, що дозволяють ідентифікувати агресивну податкову поведінку підприємств [11; 19], лише нещодавно почали проводитися групами експертів за ініціативою урядів окремих країн та наддержавних структур (ОЕСР, ЄС, ООН). Специфіка національних податкових та соціально-економічних систем зумовлює необхідність вивчення механізмів протидії АПП, зокрема в частині вдосконалення підходів щодо виявлення фактів застосування суб'єктами господарювання схем агресивного податкового планування, що враховують такі особливості.

Мета статті

Метою статті є розробка підходу до визначення індикаторів ризиків застосування схем агресивного податкового планування та встановлення рівня ймовірності здійснення платниками такої діяльності з урахуванням специфіки адміністрування податкових платежів в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження

Агресивне податкове планування є проблемою для багатьох країн світу, що призводить до суттєвого недоотримання бюджетних надходжень у вигляді податків, загалом ускладнює економічний розвиток країни, знижує ефективність виконання державою своїх функцій. На сьогодні, враховуючи рівень розвитку міжнародних економічних відносин, переміщення товарів та фінансових ресурсів між країнами, стає неможливим вирішення проблем АПП лише в окремо взятій країні без налагодження ефективної системи взаємодії між контролюючими органами різних країн та наддержавними інституціями. Також це потребує спільної методології трактування податкових норм та координованого задіяння механізмів протидії агресивному податковому плануванню.

Питання, пов'язані із зазначеними проблемами, активно обговорювались та досліджувались останніми роками, що пов'язано з прийняттям у 2013 році на рівні ОЕСР плану BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) [11], який має на меті розробку комплексної, збалансованої та ефективної стратегії боротьби країн з проблемою заниження бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. Також до цілей прийняття цього плану слід віднести вирівнювання умов оподаткування та здійснення господарської діяльності в різних країнах світу, що планується досягти шляхом гармонізації норм податкового законодавства та їх практичного застосування; реалізації узгоджених норм у межах міжнародної податкової системи; підвищення прозорості здійснюваних фінансово-господарських операцій.

Глобалізована економіка, сучасний рівень розвитку ІТ-технологій, доступність офшорних інструментів, відмінність національних податкових систем лише загострюють проблематику недобросовісної податкової поведінки середнього та великого бізнесу в міжнародній фінансово-економічній діяльності.

На сьогодні загальні передумови формування ефективної системи заходів щодо протидії АПП в Україні зводяться до наступного:

- визначення заходів щодо протидії агресивному податковому плануванню як особливого напрямку адміністрування податків із створенням відповідного нормативного та інфраструктурного забезпечення;
- врахування міжнародного досвіду та координація дій з наддержавними інституціями (ОЕСР, ООН, ЄС) щодо протидії АПП;
- забезпечення керованості ризиками агресивного податкового планування [3].
- Основними компонентами системи заходів щодо протидії агресивному податковому плануванню, що нині є предметом дискусій вітчизняної кваліфікованої спільноти, є:
- вдосконалення трансфертного ціноутворення, оптимізація критеріїв визнання операцій контрольованими з урахуванням міжнародного досвіду та особливостей вітчизняної практики;
- регулювання тонкої капіталізації та протидія мінімізації податкового навантаження через гібридні фінансові інструменти;
- посилення міжнародної співпраці щодо протидії практикам АПП та недопущення зловживань нормами міжнародних угод щодо уникнення подвійного оподаткування [4].

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 побудову дієвої системи протидії агресивному податковому плануванню в пріоритетне завдання державної податкової політики, у разі успішної реалізації якого буде значно зменшено рівень тінізації економіки країни та отримано додаткові податкові надходження до бюджету. У довгостроковій перспективі це сприятиме підвищенню рівня забезпеченості держави фінансовими ресурсами, не

посилюючи податкового тиску на більшість платників податків – представників малого та середнього бізнесу.

При формуванні системи протидії агресивному податковому плануванню на рівні держави слід пам'ятати про те, що ця система має охоплювати всі напрями та максимально можливу кількість схем мінімізації податків. Упровадження системи заходів протидії АПП з недоліками у цьому контексті буде призводити до переорієнтації платників податків до переходу на інші способи мінімізації податків.

Також слід зазначити, що система протидії схемам АПП не може бути ефективною без здатності їх моніторингу, ідентифікації та протидії як на міжнародному, так і на внутрішньому, державному рівнях. Отже, в основі моніторингу мають лежати індикатори АПП, що характерні як для міжнародних, так і адаптованих до особливостей вітчизняного законодавства схем мінімізації податків. Одним з ключових питань при впровадженні у вітчизняній практиці податкового адміністрування механізмів протидії застосування схем агресивного податкового планування є правильна ідентифікація застосовуваних платниками схем мінімізації податкового навантаження та відповідна їх правова класифікація. Така ідентифікація є необхідною передумовою ефективного адміністрування ризиків АПП на всіх етапах податкового контролю – попереднього (законодавчий), поточного та наступного.

Міжнародними експертами серед основних індикаторів АПП визначено наступні показники [15]:

- високий рівень концентрації прямих іноземних інвестицій у країні порівняно з ВВП;
- різниця між нормою прибутку компанії порівняно з ефективною ставкою оподаткування;
- різниця 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;
- концентрація високого рівня надходжень роялті порівняно з витратами на наукову, науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність компанії;
- співвідношення витрат на виплату процентів з доходами в афілійованих структурах ТНК в юрисдикціях з високим рівнем оподаткування.

Для визначення доцільності проведення ретельного аналізу ризиків щодо здійснення трансфертного ціноутворення в посібнику ОЕСР рекомендується акцентувати увагу на таких питаннях: значні операції з пов'язаними особами, зареєстрованими у країнах зі спрощеним режимом оподаткування; передача нематеріальних активів пов'язаним особам; реструктуризація бізнесу; специфічні види платежів; збитковість; незадовільні фінансові результати; чинна ставка оподаткування; невідповідність/відсутність документації, надмірні суми заборгованості [16].

Наведений вище перелік ознак АПП не є вичерпним та охоплює лише основні з них. Крім того, їх визначення може бути складним для контролюючого органу. Також існує потреба у визначенні ризиків за внутрішньодержавними схемами АПП.

Сучасний рівень розвитку ДФС України має передумови до встановлення широкого переліку індикаторів податкових ризиків різного ступеня інформативності, в тому числі і тих, що вказують на вірогідність використання схем АПП. З метою оцінки ризику вага індикаторів визначається з урахуванням ступеня ризику, щодо якого визначено ці індикатори. Показники можна розрізняти за способом їх зв'язку з ризиком (прямий чи опосередкований), за характером ризику (індивідуальні, загальні та операційні) [2].

Узагальнення вітчизняної практики застосування схем АПП платниками податку дозволяє сформулювати систему індикаторів, в основу яких покладені як такі, що застосовуються в міжнародній практиці, так і ті, використання яких доцільне з урахуванням вітчизняної практики ухилення від сплати податків. Отже, для організації процесів виявлення платників податків, які здійснюють АПП, пропонується використовувати систему індикаторів, в основі якої лежить поділ їх на групи за сферами виникнення (табл. 1).

Таблиця 1. Система індикаторів наявності ризиків застосування платниками податків схем АПП

Індикатори	Група індикаторів	Характер індикатора групи
	Фінансово облікова група	–
Податкова група		Формальний (загальний) – є показником, що визначається внаслідок аналізу відповідності показників податкової звітності до інформації податкових баз даних, інформації від третіх осіб, усередненим зіставним показникам інших платників податків
Організаційно-правова група		Індивідуальний – є відображенням галузевої специфіки, особливостей організації правової форми та бізнес-процесів платника податків, що теоретично роблять можливими здійснення схем мінімізації податків

* Власна розробка

Як видно з табл. 1, нами здійснено поділ індикаторів на фінансово-облікову, податкову та організаційно-правову групи, відповідно такі індикатори проявляються при здійсненні фінансово-господарських операцій, опрацюванні податкової інформації контролюючим органом та побудові моделі бізнес-процесів платників податків. Крім цього, індикатори можуть прямо або опосередковано вказувати на податковий ризик. Тобто мається на увазі здатність індикатора вказати на характер або спосіб здійснення мінімізації податку.

Деталізований перелік індикаторів фінансово-облікової групи щодо наявності ризиків застосування платниками схем АПП наведено в табл. 2.

Наведені фактори дозволяють ідентифікувати потенційні ризики застосування платником податків схем мінімізації в результаті оцінки його фінансового стану, об'єктивної спроможності і доцільності продовжувати господарську діяльність. На нашу думку, важливим ознаками ризиків мінімізації є: залучення кредитів без певного визначеного об'єкта фінансування, неефективна структура балансу (висока концентрація дебіторської або кредиторської заборгованості, не розкриті в примітках до фінансової звітності та 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).

Також про наявність ризиків застосування схем мінімізації податкового навантаження свідчать окремі юридичні аспекти організації і функціонування бізнесу [5].

Таблиця 2. 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'язань над власним капіталом	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 позичок, 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

* Складено авторами [2, с. 37-39]

При цьому слід наголосити, що можливість доступу до різноманітних баз даних, офіційних реєстрів, іншої інформації, що формується офіційними державними органами, а також можливість отримати на запит інформацію від офіційних органів інших країн дає широкі можливості для контролюючих органів ідентифікувати ризики застосування платником податків схем мінімізації податків за юридичними та формальними ознаками. Орієнтовний перелік індикаторів ризиків застосування АПП податкової та організаційно-правової груп наведено у табл. 3 та табл. 4 відповідно.

Далі спробуємо формалізувати процес оцінювання ризиків застосування платниками АПП, визначивши методики розрахунку показників та критерії оцінювання їх значень. Вихідними джерелами інформації для розрахунку індикаторів є фінансова звітність платників податків, подані ними до фіскальних органів декларації з податку на прибуток підприємств, дані публічних реєстрів, облікові дані, інша інформація, що є доступною для фіскальних органів.

Таблиця 3. Податкові індикатори наявності ризиків застосування платниками податків схем АПП

Індикатор	Зв'язок з ризиком	Характер індикатора	Рівень (вага) індикатора
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 в 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 щодо змісту та повноти розкриття інформації	прямий	формальний	середній
Інформація із зовнішніх джерел	Прямий / опосередкований (залежно від контексту)	формальний	середній і вище

*Складено авторами [2, с. 37-39]

Таблиця 4. Індикатори ризиків наявності схем АПП організаційно-правової групи

Індикатор	Зв'язок з ризиком	Характер індикатора	Рівень (вага) індикатора
Індикатори організаційно-правової структури			
Наявність двох або більше дочірніх підприємств (частка володіння в зареєстрованому капіталі більше 50 %)	опосередкований	індивідуальний	середній
Наявність значної кількості (більше трьох) пов'язаних суб'єктів господарювання	опосередкований	індивідуальний	середній
Приналежність 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, що розміщені в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях	прямий	індивідуальний	високий
Реєстрація як фізичних осіб – підприємців управлінського персоналу або працівників підприємства;	опосередкований	індивідуальний	середній
Здійснення операцій, нетипових 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 електронної комерції	опосередкований	індивідуальний	середній

*Складено авторами [2, с. 37-39]

У процесі формування системи індикаторів ми дотримувались принципу максимальної простоти їх

розрахунку та прозорості результатів. Ці показники спрямовані саме на ідентифікацію наявності ризику у платника податків, з тим, щоб далі відібрані платники податків більш детально відпрацьовувались фіскальними органами за місцем їх реєстрації в процесі контрольно-перевірочної роботи. Визначення та врахування індикаторів схем АПП дозволить фіскальним органам країни концентрувати увагу на ризикових категоріях платників податків, раціонально організувати роботу підрозділів адміністрування та контролю, підвищувати ефективність податкових перевірок та загалом – ефективність адміністрування податків.

У табл. 5 наведено методику розрахунку індикаторів ризику застосування платниками схем АПП та критерії оцінювання отриманих значень показників.

Запропонований набір критеріїв має невичерпний характер, може бути розширений або доповнений додатковими показниками залежно від специфіки та виду діяльності платника, регіону, обсягів обороту від реалізації тощо. Нами наведено певною мірою випадковий набір критеріїв, що може містити елементи суб'єктивного судження авторів дослідження, сформованого на основі практичного досвіду проведення перевірок платників податків. Тому існує необхідність комбінованої оцінки рівня ризиковості щодо застосування платником податків практик АПП (табл. 6)

Платник податків належить до тієї категорії ризику, в якій колонці найбільша кількість заповнених клітинок. Якщо кількість заповнених клітинок однакова, перевага надається більш високому ступеню ризику.

Подальша формалізація процесу оцінювання рівня ризику полягає у створенні матриці ризиків та автоматизованому зіставленні індикаторів ризиків платника податків з критичними значеннями показників матриці. Це обумовлено тим, що кожна техніка чи схема мінімізації податків проявляється через певну комбінацію ознак (індикаторів) стану фінансово-господарської діяльності, змісту господарських операцій, кола афілійованих осіб, організаційно-правову структуру. Тому більш глибока ідентифікація ризиків схем АПП можлива лише у разі предметного дослідження окремих схем мінімізації податків, визначення характерних для них комбінацій індикаторів ризику.

Отже, важливими для фіскальних органів кожної країни є систематизація та аналіз притаманних для таких країн схем АПП з метою виокремлення відповідних індикаторів ризику та врахування їх при організації та здійсненні моніторингу за діяльністю платників податків.

Очевидним є те, що ідентифікація та оцінка ризику на основі індикаторів ризиків не є самоціллю в боротьбі з АПП. Цей процес вимагає подальших дій фіскальних органів та, за необхідності, правоохоронних органів. Залежно від рівня прийнятності ризику, наявності інструментарію та способів його мінімізації, приймається 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 тематична податкова перевірка платника податків з високим рівнем ризику, пов'язаних з ним осіб, ризикових контрагентів, надсилання запитів до фіскальних органів країн, де зареєстровані пов'язані особи – нерезиденти та ризикові контрагенти, а також застосовування в межах повноважень контролюючого органу непрямих методів контролю.

Наступні етапи протидії АПП мають полягати в ефективному усуненні наслідків застосування схем АПП платниками податків – стягненні в бюджет несплачених податків та фінансових санкцій, застосуванні адміністративних, фінансових та кримінальних заходів впливу щодо керівництва таких платників податків, а також створення дієвої системи профілактики та запобігання правопорушенням у сфері оподаткування, зокрема застосування схем мінімізації та ухилення від сплати податків.

Висновки та перспективи подальших розвідок

На підставі проведеного дослідження можемо констатувати, що в Україні спостерігається початок становлення системи протидії АПП. Проте недоліки, які зазвичай притаманні цьому процесу, обумовлюють необхідність пошуку власних підходів до визначення індикаторів ризиків застосування схем агресивного податкового планування та розробки відповідних механізмів, які б враховували національну специфіку законодавства та практики ведення підприємницької діяльності.

Запропонована методика дозволяє визначити платників, відносно яких існує ймовірність здійснення ними АПП. У її основі лежить система індикаторів, визначення яких здійснюється через оцінку змін у показниках податкової та фінансово звітності платників податків, що розкривають інформацію відносно його фінансово-економічного стану та особливостей організаційно-правової структури. Побудова на підставі цього автоматизованої системи відбору платників податків з високим ступенем ризику застосування схем АПП дозволить органам ДФС України підвищувати ефективність податкових перевірок зокрема та податкового контролю загалом.

Отже, удосконалення практики застосування фіскальними органами механізмів протидії АПП в Україні є надзвичайно актуальним, однак потребує покрокового та окремого впровадження спеціалізованих правил та методик, які уніфікують та автоматизують застосовувані підходи на всіх етапах протидії АПП, на чому повинні бути зосереджені подальші наукові дослідження та практичні розробки.

Таблиця 5. 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 останніх роки	збитки протягом 3 останніх років	збитки отримані в 1 з 3 останніх років	чистий фінансовий результат прибуток протягом 3 останніх років
Низький рівень податкового навантаження з ППП	декларація з ППП	р. 17 / р. 01 декларації з ППП	< 0,1 %	0,1 % ≤ 1 %	> 1 %
Коригування податкової звітності на значні суми	дані ДФСУ	наявність уточнюючих розрахунків до декларації з ППП або подання додатку ВП у складі поточної декларації	≥ 2 коригувань протягом року	< 2 коригувань протягом року	коригування відсутні
Неузгодженість показників фінансової звітності та декларації з ППП	податкова декларація з ППП, ф. 2	перевірка ідентичності: 1) р. 01 декларації з ППП та Σ р. 2000, 2120, 2200, 2220, 2240 ф. 2 2) р. 02 декларації з ППП та р. 2290 (2295) ф. 2	не збігаються обидва показники	не збігається один з показників	показники збігаються
Негативна податкова історія щодо використання платником або його участі в схемах мінімізації податків	дані ДФСУ	наявність/відсутність податкових правопорушень	≥ 2 податкових правопорушень протягом останніх 3 років	< 2 податкових правопорушень протягом останніх 3 років	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
Різниця між середньогалузевим рівнем прибутковості та показниками прибутковості конкретного платника податків	ф. 2, статистична інформація щодо прибутковості за доходами відповідного КВЕД	[р. 2350 (2355) / Σ р. 2000, 2120, 2200, 2220, 2240 ф. 2] / показник прибутковості за доходами, розрахований для галузі діяльності платника податків	≤ 0,7		> 0,7
Фінансово-облікова група: прибутковість та власний капітал					
Непокріті 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	> 0,01	> 0,1
Наявність неоплаченого капіталу	ф. 1	р. 1425	наявність показника в р. 1425		значення відсутнє

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5	6
Питома вага чистого доходу від операційної діяльності в загальній сумі доходів	ф. 2	р. 2000 / \sum р. 2000, 2120, 2200, 2220, 2240 ф. 2	< 0,7	$0,7 \leq X \leq 0,8$	> 0,8
Співвідношення зобов'язань та власного капіталу в джерелах фінансування	ф. 1	(р. 1595+р. 1695) / р. 1495 ф. 1	> 3	$1 \leq X \leq 3$	< 1
Реалізація продукції (робіт, послуг) за цінами, нижчими, ніж ціни придбання	облікові дані	обороты 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	обороты рах. 72 і 73 / Загальна сума доходів (\sum р. 2050, 2130, 2150, 2180, 2250, 2255, 2270 ф. 2	питома вага нетипових операцій складає > 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
Наявність та висока 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 по 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 низько податкових юрисдикціях	облікові дані платника податків, ф. 1	залишки відповідною аналітикою по контрагентах 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	> 0,5		< 0,5
Питома вага кредиторської заборгованості постачальникам за товари, роботи, послуги у валюті балансу	ф. 1	р. 1615 / р. 1900 ф. 1	> 0,5		< 0,5

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5	6
Питома вага інших оборотних активів у валюті балансу	ф. 1	р. 1190 / р. 1300 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Питома вага інших поточних зобов'язань у валюті балансу	ф. 1	р. 1690 / р. 1900 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Питома вага витрат майбутніх періодів у валюті балансу	ф. 1	р. 1170 / р. 1300 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Питома вага доходів майбутніх періодів у валюті балансу	ф. 1	р. 1665 / р. 1900 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Відстрочені податкові активи (зобов'язання)	ф. 1	р. 1045, р. 1500 ф. 1	показники наявні, протягом 3 попередніх періодів не змінювались	показники наявні, у 2 з 3 попередніх періодів не змінювались	показники відсутні або протягом кожного періоду змінювались
Наявність та питома вага безнадійної поточної дебіторської заборгованості	облікові дані, договори, ф. 1	дебетове сальдо рах. 36, 37 за відповідними контрагентами / Σ р. 1125, 1130, 1135, 1155, 1170, 1190 ф. 1	показник складає > 0,2	показник складає \leq 0,2	безнадійна дебіторська заборгова-ність відсутня
Наявність та питома вага безнадійної поточної кредиторської заборгованості	облікові дані, договори, ф. 1	дебетове сальдо рах. 63, 68 за відповідними контрагентами / Σ р. 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1665, 1690 ф. 1	показник складає > 0,2	показник складає \leq 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 складає > 0,2	показник складає \leq 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 по рахунку 14 в розрізі окремих фінансових інвестицій	> 2-х ДП	< 2-х ДП	ДП відсутні
Наявність пов'язаних юридичних осіб	дані ЄДР, облікові дані	залишки по рах. 14, 40, 46 в розрізі окремих фінансових інвестицій або засновників	> 2-х пов'язаних юрид. осіб	\leq 2-х пов'язаних юрид. осіб	пов'язані юрид. особи відсутні
Наявність філій та відокремлених підрозділів	дані ЄДР, облікові дані	аналітичні процедури	> 2-х філій та відокремлених підрозділів	< 2-х 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

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5	6
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 по рах. 40 в розрізі окремих засновників платник податків	≥ 2	≤ 1	відсутні
Реєстрація як фізичних осіб – підприємців управлінського персоналу або працівників підприємства;	дані ЄДР, облікові дані	аналітичні процедури	наявні		відсутні
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	обороты 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 складає > 0,1	питома вага нетипових операцій складає ≤ 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)

*Власна розробка

Таблиця 6. Комбінована оцінка рівня ризику застосування платником податків схем агресивного податкового планування

Показник		Віднесення платника податків до відповідної категорії ризику:		
		Високий рівень	Середній рівень	Низький рівень
Оцінка індикаторів наявності ризиків застосування платниками 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
Всього (кількість заповнених клітинок по вертикалі)				

*Власна розробка

Список літератури

1. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства Фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
2. Брехов, С. С. Концепція горизонтального моніторингу великих платників податків / С. С. Брехов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – № 1. – 2014. – Режим доступу: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>.
3. Брехов, С. С. Передумови та напрями протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, Л. А. Задорожня // Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного інтернет-семінару, 21–31 травня 2016 року. – Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2016. – С. 70-72. – Режим доступу: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/235>.
4. Коротун, В. І. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України / В. І. Коротун, С. С. Брехов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України: електрон. наук. вид. – Ірпінь – 2015- № 2. – С. 121-134.
5. Проскура К. П. Основні методи мінімізації податкового навантаження в Україні / К. П. Проскура, О. Є. Сушкова // Вісник Одеського національного університету імені І. І. Мечнікова, 2016 Т. 21 Вип. 3. – С. 168-175.
6. Десятнюк, О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія / О. М. Десятнюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 312 с.
7. Євтушенко, Н. О. Податкові ризики та система керування ними / Н. О. Євтушенко // Вісник дніпропетровського університету: серія: менеджмент інновацій. – 2016. № 6. – С. 68-77.
8. Коломієць, Г. І. Податкові ризики: сутність та класифікація / Г. І. Коломієць // Ринок цінних паперів. – 2009. – № 6. – С. 27-33.
9. Соколова, К. Ю. Фінансовий моніторинг податкових ризиків у контрольно-перевірочній роботі органів державної фіскальної служби України. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.08 / Соколова Катерина Юріївна; Державна фіскальна служба України, університет ДФС України. – Ірпінь, 2016. – 20 с.
10. Шиков, И. В. Агрессивное налоговое планирование шагает по планете / И. В. Шиков // Главная книга. – 2014. – №11. – Режим доступу: http://glavkniga.ru/elver/2014/11/1488-agressivnoe_nalogovoe_planirovanie_shagaet_planete.html.
11. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. – Режим доступу: <http://oecd.org/zip/2313338e.pdf>.
12. Cooper, G. Some Thoughts on the OECD's Recommendations on Hybrid Mismatches / G. Cooper // Bulletin for International Taxation. – 2015. – Volume 69. – No 6/7: 13 May 2015.
13. Farrar, J. Debt-equity limitations in thin capitalization rules: Canadian evidence / J. Farrar, A. Mawani // (CAAA) 2008 Annual Conference Paper. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1080639>.
14. Larin, G. Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions / G. Larin, M. Jacques, R. Duong. – Universite de Sherbrooke. – Québec, Canada. – Retrieved from: www.usherbrooke.ca.
15. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report. – Retrieved from: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.
16. Public Consultation: Draft Handbook on transfer pricing risk Assessment. – OECD Publishing – 2013. – Retrieved from: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>.
17. Ruf, M. Debt Shifting and Thin-Capitalization Rules German Experience and Alternative Approaches/ M. Ruf, D. Schindker // NHH Discussion Paper RRR, Bergen, December 13, 2012/ – 24 p.
18. Slemrod, J. (2001). A general model of the behavioral response to taxation. // International Tax and Public Finance. – # 8(2). –P. 119-128.
19. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report / Working Paper. – №. 61 – 2015. – Retrieved from: http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Tax_Planning.pdf.
20. Valente, P. Enhanced Cross-border Cooperation against Aggressive Tax Behaviours. An Outlook on International Tax Initiatives / P. Valente // The 5th European Conference on Tax Advisers' Professional Affairs. – London, 7 dec. 2012. – Retrieved from: www.cfe-eutax.org.

References

1. *Pro zatverdzhennya planu rahunkiv buhgalterskogo obliku ta instruktseyi pro yogo zastosuvannya.* (1999). Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
2. Brehov, S. (2014). Conception of the horizontal monitoring of large taxpayers. *Zbirnik naukovih prats natsionalnogo universitetu derzhavnoyi podatkovoyi sluzhbi Ukrayini*, 1. Retrieved from: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>.

3. Brekhov, S. S. & Zadorozhnyia, L. A. (2016). Background and directions for counteracting ATP (aggressive tax planning) in Ukraine. *Zbirnyk naukovykh prats' za materialamy naukovo-praktychnoho internet-seminaru [Fiskal'na polityka v umovakh makroekonomichnoyi stabilizatsiyi]*, 70–72.
4. Korotun, V. & Brekhov, S. (2015). World experience fighting aggressive tax planning: conclusions for Ukraine. *Zbirnyk naukovykh prats' Natsional'noho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, 2. Retrieved from: <https://www.nusta.edu.ua/zbirnik-naukovih-prac-nudpsu>.
5. Proskura, K. & Sushkova, O. (2016). The main of tax load minimizing in Ukraine. *Visnyk Odes'koho natsional'noho universytetu imeni I. I. Mechnikova*, 21(3), 168–175.
6. Desiatniuk, O. M. (2009). *Monitorynh podatkovykh ryzykiv: teoriia ta praktyka* [Monitoring of tax risks : theory and practice]. Ternopil': TNEU.
7. Evtushenko, O. (2016). Tax risks and control system by them. *Visnyk dnipropeetrovs'koho universytetu: seriia: menezhment innovatsij*, 6, 68-77.
8. Kolomiets', H. (2009). Tax risks: essence and classification. *Rynok tsinnykh paperiv*, 6, 27-33.
9. Sokolova, K. (2016). *Financial monitoring of tax risks in the supervisory review activity of the State fiscal service of Ukraine*. Ph.D. Thesis, University of The State fiscal service of Ukraine, Irpin', Ukraine
10. *Glavnaja kniga. Agressivnoe nalogovoe planirovanie shagaet po planete*. (2014). Retrieved from: http://glavkniga.ru/elver/2014/11/1488-agressivnoe_nalogovoe_planirovanie_shagaet_planete.html.
11. OECD. (2014). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version)*. Retrieved from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru> (Accessed 20 Oct 2016).
12. Cooper, G. (2015). Some Thoughts on the OECD's Recommendations on Hybrid Mismatches. *Bulletin for International Taxation*, 69, 6/7. Retrieved from: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/BIFD_BIT/BITPreview2015_06-07.htm.
13. Farrar, J. & Mawani, A. (2008). *Debt-equity limitations in thin capitalization rules: Canadian evidence*. Retrieved from: <http://ssrn.com/abstract=1080639>.
14. Larin, G. J., M. & Duong, R. (2009). *Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions*. Universite de Sherbrooke, Québec, Canada. Retrieved from: http://cftp.recherche.usherbrooke.ca/wp-content/uploads/2009-Avoidance_Instalment6.pdf.
15. OECD. (2015). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*. Retrieved from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en> (Accessed 20 Oct 2016).
16. OECD. (2013). *Public Consultation: Draft Handbook on transfer pricing risk Assessment*. Retrieved from: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>.
17. Ruf, M. & Schindler, D. (2012). Debt Shifting and Thin-Capitalization Rules – German Experience and Alternative Approaches. *NHH Discussion Paper RRR*, Bergen, Norway.
18. Slemrod, J. (2001). A general model of the behavioral response to taxation. *International Tax and Public Finance*, 8, 2,119-128.
19. European Commission. (2015). Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. *Final Report. Working Paper*, 61. Retrieved from: http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Tax_Planning.pdf.
20. Valente, P. (2012). Enhanced Cross-border Cooperation against Aggressive Tax Behaviours. An Outlook on International Tax Initiatives. *The 5th European Conference on Tax Advisers' Professional Affairs*. – London, 7 dec. 2012. Retrieved from: www.cfe-eutax.org.

Стаття надійшла до редакції 10.03.2017 р.