

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



№ 11, 2016

[Назад](#)

[Головна](#)

0 0 0 0 0 0 0 0

УДК 336.225.673

С. С. Брехов,

*к. е. н., завідувач науково-дослідної лабораторії наукових експертиз
Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету ДФС України*

В. І. Коротун,

*к. е. н., с. н. с., завідувач лабораторії дослідження проблем трансфертного ціноутворення
Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету ДФС України*

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ

S. Brekhov,

*Ph.D., head of the research laboratory of scientific expertise of the Research Institute of fiscal policy,
University of State Fiscal Service of Ukraine*

V. Korotun,

*Ph.D., senior researcher, head of the laboratory of research into the problems of transfer pricing of the Research Institute of fiscal policy,
University of State Fiscal Service of Ukraine*

CONCEPTUAL FOUNDATIONS AND DIRECTIONS OF DEVELOPMENT COUNTERACTION SYSTEM OF AGGRESSIVE TAX PLANNING IN UKRAINE

У статті запропоновано класифікацію основних технік агресивного податкового планування та механізмів їх протидії. Визначено чинники ефективного функціонування механізмів протидії агресивному податковому плануванню. З позицій комплексного підходу окреслено етапи та напрями розвитку таких механізмів як комплексу цілеспрямованих та взаємоузгоджених заходів, що систематизовані у вигляді дорожньої карти, та які необхідні для становлення системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні.

The article suggests the classification of the main techniques of aggressive tax planning and mechanisms of their countermeasures. It was defined the factors for effective functioning of counteraction mechanisms of aggressive tax planning. From the perspective of a comprehensive approach it was outlined the stages and directions of development such mechanisms as a complex of targeted and coordinated measures in the form of systematized roadmap, which required for the establishment of the counteraction system of aggressive tax planning in Ukraine.

Ключові слова: *податковий контроль, мінімізація сплати податків, уникнення від оподаткування, агресивне податкове планування.*

Keywords: *tax control, tax minimization, tax avoidance, aggressive tax planning.*

Постановка проблеми в загальному вигляді Проблематика агресивного податкового планування (далі – АПП) загострилася наприкінці ХХ сторіччя і з тих пір стала предметом обговорення та пошуку шляхів її вирішення на міжнародному рівні, зокрема ОЕСР та ЄС. Щорічні, оцінені втрати від АПП у світі становлять близько 250 млрд доларів США [1, с. 6], а вигодонабувачами, як правило, є ТНК та крупний бізнес, які за рахунок різних технік АПП знижують суму податків до сплати в багато разів. В свою чергу, 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. Вказана проблематика притаманна і Україні, тому наукові розробки в даній предметній сфері є актуальними.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій: Загальним питанням проблематики АПП присвячені роботи Г. Купер, Г. Ларін, Дж. Слемрод, Ли Шепард, П. Валенте, Р. Вуд, І. Шикова, окремим практикам АПП – М. Руф, Дж. Феррар, К. Проскури, О. Сушкової, М. Мішина, імплементації механізмів та розвитку інститутів протидії АПП – В. Пилипіва, П. Селезня та багатьох інших. Проте вирішення проблематики АПП за визнанням ОЕСР потребує комплексного підходу та врахування специфіки податкової системи та розвитку економіки держави, яка здійснює заходи з протидії АПП, що знаходить своє підтвердження у розробці рекомендацій щодо виконання Плану дій BEPS [2-3].

Метою даної роботи є визначення основних технік здійснення АПП та формування концептуальних підходів щодо впровадження механізмів та розвитку системи протидії АПП в Україні.

Виклад основного матеріалу. АПП, за рахунок привнесення в угоди та певні дії зі здійснення фінансово-господарської діяльності певних елементів «шпунності», використання неточностей та прогалів у законодавстві, робить можливим отримання різного роду «податкових вигод», що в свою чергу призводить до втрат податкових надходжень держави, виведенню валютної виручки та капіталу, спотворення макроекономічної статистики, ускладнює позиції сумлінних платників податків у конкурентній боротьбі.

Найширше питання протидії АПП розглядаються ОЕСР в ініційованому Плані дій BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*) [2], основною метою прийняття якого в 2013 р. стала розробка комплексної, збалансованої та ефективною стратегії боротьби країн з проблемою розмиття (ерозії) бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. Найбільш важливі питання протидії АПП вже знаходять своє відображення в законодавстві країн-учасниць, міжнародних

угодах та конвенціях, в рекомендаціях та директивах ЄС, а частина – лишається предметом дискусій та подальших досліджень. Слід зазначити, що до недавнього часу, основною технікою АПП в Україні було трансфертне ціноутворення. Однак, по мірі зміцнення інституту контролю за трансфертним ціноутворенням та підвищення ефективності протидії схемам ухилення від оподаткування в Україні, середній та крупний бізнес буде змішувати підходи до мінімізації податків саме в бік АПП.

Тому Україні вже необхідно розвивати інститути та механізми протидії АПП для попередження та усунення його негативних наслідків. З огляду на те, що в техніках АПП значне місце посідає міжнародний аспект, механізми протидії АПП найкраще розвивати в координації з іншими країнами та у відповідності до міжнародних стандартів, що мають стати складовою цілісної системи протидії АПП в Україні з елементами, що встановлюють інституційні, організаційні та методичні засади її функціонування [4].

Перспективними напрямками досліджень у даному контексті є розробка детального плану (дорожньої карти) з впровадження основних механізмів протидії АПП в Україні. При цьому в Україні залишається можливість поступового та виваженого запровадження механізмів протидії АПП з метою їх як найефективнішого функціонування та недопущення суттєвого погіршення конкурентності держави у боротьбі за міжнародний капітал.

Загальний характер роботи ДФС України щодо протидії мінімізації податків, включаючи напрям протидії АПП, націлений на подолання наслідків (як правило це «вершина айсбергу»), 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 виникає суспільний резонанс, спротив або лобістський вплив на такі нововведення, внаслідок яких коригування правил не проводиться, відкладаються або мають компромісну форму, що не ліквідує інструмент мінімізації в повній мірі.

Відповідно, необхідною передумовою ефективного адміністрування податкових платежів в Україні є не лише здатність до виявлення існуючих схем ухилення сплати податків та АПП, а й мінімізації самих ризиків здійснення АПП на всіх етапах податкового контролю – попереднього (законодавчий), поточного та наступного.

Загальні передумови ефективної протидії АПП в Україні зводяться до наступного:

- визначення протидії АПП як особливого напрямку податкової політики із створенням відповідного нормативного та інфраструктурного забезпечення;
- врахування міжнародного досвіду та координація дій з протидії АПП з наддержавними інституціями (ОЕСР, ООН, ЄС);
- забезпечення керованості ризиками у сфері АПП [5].

На основі досвіду провідних країн світу та аналізу вітчизняної практики, було виокремлено основні підходи (техніки) до здійснення АПП (рис. 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 оновлення.



Рис. 1. Техніки здійснення АПП та основні механізми протидії

Впровадження 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 сьогоденні умовах соціально-економічного розвитку. Залежно від функціонального наповнення можна розрізнити інституційні (див табл. 1) та інфраструктурні (див. табл.2) механізми протидії АПП, що повинні взаємодоповнювати один одного та утворювати цілісну систему контролю та протидії АПП.

Таблиця 1. Змістове наповнення та стан імплементації інституційних механізмів протидії АПП в Україні

Механізми АПП	Зміст	Відображення в плані дій ВЕРС Напрямок/Пріоритет для України	Примітка	Стан впровадження в Україні
Регулювання тонкої капіталізації	Обмеження рівня мінімізації оподаткування шляхом вирахування витрат за відсотками та інших фінансових платежів	Напрямок 4 / високий пріоритет	Розробка/впровадження ефективних і простих правил протидії вимивання бази внаслідок сплати надлишкових відсотків, включаючи надмірний борг	Потребує удосконалення та впровадження механізмів контролю
Контроль за трансфертним ціноутворенням	Ризики і капітал	Напрямок 9 / середній пріоритет	Розробка/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	Напрямок 8 / середній пріоритет	Запобігання вимиванню бази внаслідок застосування надмірних роялті	Відсутня методична база для контролю

	Інші операції з високою долею ризику	Напрямок 10 / високий пріоритет	Розробка/впровадження ефективних і простих правил трансфертного ціноутворення задля протидії надмірним платежам ТНК у країнах розташування своїх філій за управлінські та консультативні послуги тощо.	Відсутня методична база для контролю
Контроль за іноземними компаніями	Правила контрольованих іноземних компаній	Напрямок 3 / високий пріоритет	Протидія схемам мінімізації податків з використанням низько податкових юрисдикцій.	Відсутні
Протидія зловживанню податковими нормами	Протидія шкідливим податковим практикам	Напрямок 5/середній пріоритет	Недопущення використання преференційних податкових режимів для схем АПП	Не здійснюється
	Запобігання зловживань з податковими конвенціями	Напрямок 6 / високий пріоритет	Розробка/впровадження правил з недопущення випадків подвійного не оподаткування	Не здійснюється
	Нейтралізація гібридів	Напрямок 2 / низький пріоритет	Розробка/впровадження правил з мінімізації випадків зловживання особливостями національних податкових систем	Не здійснюється
	Правила GAAR	високий	Встановлення законодавчих норм спрямованих проти уникнення від оподаткування	Відсутні
	Запобігання штучному ухиленню постійного представництва	Напрямок 7/ високий пріоритет	Удосконалення міжнародних принципів ефективного контролю за іноземними компаніями, що функціонують в цих країнах, згідно економічного змісту їх операцій	Потребує удосконалення
	Цифрова економіка	Напрямок 1/ середній пріоритет	Уточнення статусу постійного представництва, врегулювання сплати ПДВ, віднесення доходів до держави їх походження	Не здійснюється
	Вихідне оподаткування (exit taxation)	середній	оподаткування ринкової вартості активу на момент зміни власником статусу резидента	Потребує удосконалення

Етап інституційного становлення вимагає ретельного аналізу пріоритетності та змісту механізмів BEPS, визначенню елементів та шляхів їх впровадження 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.

Не менш важливим в інституційному становленні системи протидії АПП є необхідність впровадження спеціальних правил проти уникнення від оподаткування, які мають бути сформульовані у вигляді податкових доктрин та правил визнання угод, фінансово-господарських операцій, структурних перетворень такими що не відповідають податковому законодавству і є АПП. Такі правила мають стати аналогом відповідних загальних та спеціальних правил проти уникнення від оподаткування (GAAR та SAAR) [6], які застосовуються в країнах ЄС та ОЕСР при розгляді справ щодо мінімізації податків, коли інші підходи у визначенні правильності оподаткування не можуть бути застосовані. Додаткову важливу роль для виявлення та доказування схем АПП в розвинутих країнах відіграють податкові доктрини, що викристалізувалися протягом тривалого часу і дозволяють розрізняти схеми агресивного податкового планування від звичайних схем діяльності, що можуть містити в собі дозволені елементи оптимізації оподаткування [5; 7]. Частина податкових доктрин прямо визначені в їх законодавстві чи має відповідну судову практику.

Першим, і поки що єдиним принципом, що визначений у вітчизняному податковому законодавстві є принцип «втягнутої руки», з допомогою якого здійснюється регулювання трансфертного ціноутворення згідно з рекомендаціями ОЕСР. Водночас цей принцип не поширюється поза межі контрольованих операцій та не може застосовуватися до господарських операцій між резидентами на території України [8].

Окремі доктрини та принципи лише за їх контекстом можна визначити в ряді кодексів України [9]. Таке завальоване та неповне представлення податкових доктрин негативним чином позначається на податковій поведінці платників податків. Крім того, у разі ініціювання податкових претензій з боку ДФС України, 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. Також у питанні кодифікації доктрин необхідно виходити з такого поняття міжнародного права як принцип передбачуваності (*foresight principle*), суть якого полягає у тому, що та чи інша норма не може вважатися законом, якщо вона не сформульована з достатньою чіткістю щоб особа могла регулювати свою поведінку та мати можливість передбачити наслідки, до яких може привести певна дія. Таким чином фіксація податкових доктрин у таких законодавчих актах як Податковий, Господарський та Цивільний кодекси України виконуватиме профілактичну роль проти уникнення від оподаткування, поширить практику їх застосування фіскальними органами, зміцнить доказову базу у вирішенні податкових конфліктів.

Ефективне функціонування механізмів протидії АПП потребує допоміжних інструментів для їх функціонування. Як і у випадку з трансфертним ціноутворенням, крім законодавчо-інституційного становлення, необхідний розвиток процесів збору, обміну та аналізу інформації, методик проведення перевірок та

інші заходи. Відповідно окремі напрями плану дій BEPS несуть у собі рекомендації інфраструктурного та якісного забезпечення (див. табл.2), що необхідні для створення комплексної системи протидії АПП.

Таблиця 2.
Змістовне наповнення інфраструктурних механізмів протидії АПП з Плану дій BEPS

Напрямок	Дія БЕПС
Створення передумов та впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії	Напрямок 11 /високий пріоритет/ Розробка методик збору та аналізу даних щодо БЕПС
Міжнародне співробітництво та автоматичний обмін інформацією	Напрямок 13 /середній пріоритет / Звіти по трансфертному ціноутворенню
	Напрямок 15 /низький пріоритет/ Розробка багатостороннього інструментарію по зміні податкових угод
	Напрямок 12/ середній пріоритет/ Обов'язкове розкриття інформації
	Напрямок 14 /низький пріоритет/ Створення більш ефективних механізмів вирішення спорів

Основою інфраструктурного наповнення функціонування системи протидії АПП виступає ряд допоміжних механізмів протидії АПП, які можна згрупувати за 2 напрями (див табл. 2):

– створення передумов та впровадження організаційного, аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії АПП. Включає в себе організаційні, технічні та методичні аспекти що пов'язані зі створенням та забезпеченням діяльності спеціальних підрозділів ДФС України;

– міжнародне співробітництво, що крім удосконалення процесів обміну інформацією між країнами, включає в себе впровадження на рівні національних податкових систем стандартів організації діяльності фіскальних органів у напрямі протидії АПП.

Для вирішення організаційних питань, пов'язаних із визначенням структурних підрозділів ДФС України та забезпеченням їх ефективної діяльності з протидії АПП, необхідно:

– визначити норми законодавства, що будуть регламентувати основні засади протидійних механізмів АПП;

– встановити 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, в розрізі його основних практик та схем.

Значну роль у розвитку становлення механізмів протидії АПП, міжнародними експертами відведено питанням розробки методології моніторингу інформації щодо BEPS (напрямок 11) [2]. 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 невизначеними.

У питаннях організації та здійсненні моніторингу за зниженням та розмиттям бази оподаткування з податку на прибуток для України важливо виокремити макроекономічний напрямок (що дозволить приймати рішення з протидії АПП на державному рівні), а також здійснювати такий моніторинг в розрізі платників податків на предмет використання ними схем АПП.

Схеми АПП, що можуть реалізуватись як на внутрішньодержавному, так і на міждержавному рівнях, внаслідок комбінування технік та інструментів мінімізації, постійних законодавчих нововведень, мають тенденції до постійного оновлення та є нескінченими у перспективі. Відповідно питання виявлення схем АПП є одним з найскладніших завдань для національних податкових відомств, які їм необхідно вирішувати практично самостійно за рахунок розвитку власних систем моніторингу за діяльністю платників податків. Із даним питанням тісно пов'язаний 12-й напрямок Плану дій BEPS «Розкриття інформації про використання схем АПП» [10].

Так, згідно зазначених рекомендацій, визнається важливим використання інструментів, спрямованих на підвищення інформаційного опису податкових ризиків для фіскальних органів і податкової політики в цілому. В 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 бути відрізнятися від інших типів звітності та зобов'язань щодо розкриття інформації. Відповідно розроблення ефективного режиму обов'язкового розкриття інформації передбачає наступні особливості: хто повідомляє, яку інформацію повідомляє, коли інформація повинна бути повідомлена, а також наслідки неповідомлення. У зв'язку з цим ОЕСР рекомендує країнам:

– запроваджувати зобов'язання щодо розкриття інформації про схеми АПП для всіх їх учасників;

– включати поєднання специфічних і загальних ознак схем АПП, формувати вимоги про розкриття інформації;

– реалізовувати 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.

В основі моніторингу щодо виявлення випадків АПП мають лежати індикатори АПП, що характерні як для міжнародних так і для вітчизняних схем [5, с. 129-131]. Тому наступним, логічним етапом з імплементації механізмів протидії АПП є «Розвиток та вдосконалення моніторингу за АПП». Ключовим завданням даного етапу є необхідність виявляти випадки АПП на основі відповідних індикаторів податкових ризиків. В свою чергу їх визначення можливе на основі узагальнення практики та обставин реалізації схем АПП. Відповідним чином виникає додаткова потреба в типовій класифікації та акумуляції актуальних для України національних та міжнародних схем АПП в спеціалізованому репозитарії ДФС України. Це сприятиме точнішому визначенню індикаторів схем АПП, поширенню позитивного досвіду протидії АПП, уніфікації матеріалів перевірок, супроводженню справ у судах, підвищенню рівня компетентності працівників органів ДФС України.

З врахуванням наведеного в ході досліджень, які здійснюється в рамках виконання науково-дослідної роботи «Механізми протидії агресивному податковому плануванню в Україні» (виконується Науково-дослідним інститутом фіскальної політики Університету ДФС України на замовлення ДФС України), було визначено заходи з впровадження та розвитку механізмів протидії АПП за етапами та напрямами інституційно-організаційного, нормативно-методичного наповнення та створення передумов до їх постійного самовдосконалення та розвитку (рис. 2).



Рис. 2. Напрями впровадження механізмів протидії та становлення системи контролю за АПП в Україні

Виконання таких кроків як інституційне становлення, інфраструктурне забезпечення, а також апробація, коригування та розвиток механізмів та інструментів протидії АПП безумовно становлять основу системи протидії АПП, проте не мають обмежуватись лише цим. Це зумовлено динамічністю та багатоаспектністю способів мінімізації податків [11], тому необхідною умовою завершеності системи протидії АПП є саме наділення її здатністю до саморозвитку та удосконалення. Це відповідно передбачає наявності певних інституцій в органах ДФС України чи міністерства фінансів України, що відповідно провадитимуть дослідження проблематики та ефективності протидії АПП, імплементацію зарубіжного досвіду, визначатимуть фактори і чинники, що потребують відповідного коригування, ініціюватимуть відповідні нормативні та законодавчі зміни, у разі їх потреби тощо.

Висновки. Запровадження цілісної системи протидії АПП на основі запропонованих підходів є формою відповіді на сучасні виклики АПП, що предстали перед Державною фіскальною службою та Україною загалом. Приведені напрями впровадження механізмів протидії та становлення системи контролю за АПП окреслює напрями подальших досліджень і пропонує шляхи розбудови комплексної системи контролю за АПП в Україні. Серед основних таких напрямів можна визначити підвищення здатності вітчизняних фіскальних органів до виявлення схем АПП, розвитку національного законодавства щодо впровадження правил і податкових доктрин проти уникнення від оподаткування.

Список використаної літератури.

1. 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]. – Available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beeps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1.
2. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Electronic resource]. – Available at: <http://oecdru.org/zip/2313338e.pdf>.
3. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version) [Electronic resource]. – Paris: OECD Publishing, 2013. – 112 p. – Mode of access: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru>.
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*. – 2015. – № 2. – С. 121–134.
5. Брехов С.С. Передумови та напрями протидії агресивному АПП в Україні / Брехов С.С., Задорожня Л.А. // *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації: збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного інтернет-семинару, 21–31 травня 2016 року*. – Ірпін : НДІ фіскальної політики, 2016. – С. 70–72.
6. Commission recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning. [Electronic resource]. – Available at: www.ec.europa.eu.
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. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
9. Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання: лист ДПС України від 15.02.2013 р. № 3848/7/10-1017/575 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://online.dtkr.ua>.
10. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Publishing – 2015 Final Report. 2015 [Electronic resource]. – Available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1
11. 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.

References.

1. OECD (2015), “Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report”, available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en> (Accessed 20 Oct 2016).
2. OECD (2014), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version)”, available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru> (Accessed 20 Oct 2016).
3. OECD (2013), “Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version)”, available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru> (Accessed 20 Oct 2016).
4. Korotun, V. I. and Brekhov, S. S. (2015), “World experience fighting aggressive tax planning: conclusions for Ukraine”, *Zbirnyk naukovykh prats' Natsional'noho universytetu derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy*, vol 2, pp. 121–134.
5. Brekhov, S.S. and 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], NDI fiskal'noyi polityky, Irpen, Ukraine, pp. 70–72.
6. European Commission (2012), “Commission recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning”, available at: www.ec.europa.eu (Accessed 20 Oct 2016).
7. Biletska, H. M. (2013), “Selected aspects of judicial doctrines in the disclosure of tax crimes: global and historical trends”, *Finansove pravo*, vol. 2 (24), pp. 4–6.
8. Verhovna rada Ukrainy (2010), “Ukraine Tax Code”, available at: <http://rada.gov.ua>.
9. DPS Ukrainy (2013), “Regarding formation of appropriate and acceptable evidence base during working risky business entities”, available at: <https://online.dtkr.ua> (Accessed 20 Oct 2016).
10. OECD (2015), “Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report”, available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> (Accessed 20 Oct 2016).
11. Proskura, K. and Sushkova, O. (2016), “The main of tax load minimizing in Ukraine”, *Visnyk Odes'koho natsional'noho universytetu imeni I.I. Mechnikova*, vol. 21, no 3, pp. 168–175.

Стаття надійшла до редакції 10.11.2016 р.

ТОВ "ДКС Центр"