

УДК 342.346

*Yu. Melnyk*

## **INTERNATIONAL EXPERIENCE OF TAX PLANNING REGULATION**

**Ю. Мельник**

*молодший консультант  
відділу податкових послуг  
ТОВ «Pricewaterhousecoopers»  
м. Київ*

### **МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮ- ВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ**

**Постановка проблеми.** В умовах динамічного розвитку національних економік і посилення міжнародних зв'язків особливої актуальності набувають питання їх правового регулювання. Жодна проблема економічного характеру не може бути вирішена без адекватного правового поля, оскільки питання інструментів і методів, які можуть використовуватися для її розв'язання, мають бути врегульовані на законодавчому рівні.

Однією з ключових проблем на сьогодні є податкове планування, інструменти якого використовуються підприємствами всіх країн світу для зменшення обсягів податків. Це провокує значні ризики для країн, оскільки саме податкові надходження дають змогу державі фінансувати виконання її функцій. Таким чином, актуальним є питання формування нормативно-правової бази для регулювання процесів податкового планування.

Наймасштабніші наслідки має сьогодні агресивне податкове планування, до механізмів здійснення якого залучено одночасно декілька країн. Його динамічний розвиток вимагає посилення міжнародної співпраці, відповідно до результатів якої здійснюватиметься реформування національних податкових законодавств. Міжнародні корпорації, великі національні підприємства та суб'єкти малого і середнього бізнесу отримують значні переваги від використання податкового планування, незважаючи на негативні макроекономічні ефекти від його застосування. Дослідження правових засад податкового планування та розробка рекомендацій щодо вдосконалення нормативно-правової бази, яка б регламентувала його здійснення в контексті збалансування інтересів держави, бізнесу та суспільства є актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми податкового планування розглядалися в працях таких вчених, як С.С. Алексеева, О.Ф. Скакуна, А.А. Тедеева, Н.Ю. Пришви, О.М. Бандурко, В.Д. Понікарова, С.М. Попова, І.О. Пасічної, В.О. Бичков, В. Т. Білоус, А.А. Гуменний, Н.О. Євтушенко, А.М. Молчан, В.І. Коротун, О.О. Мискіна, В.А. Новицький, Т.М. Паянок. Проблеми прогресивного податкового планування розглядалися в працях таких вчених, як Д.М. Стародуб, Т.О. Скоромцова, О.Р. Савчук, С.О. Рибак, В.В. Попова. При цьому правові аспекти податкового планування в Україні та світі залишаються недостатньо дослідженими, що вказує на актуальність даної теми.

**Метою статті** є розробка рекомендацій щодо вдосконалення правових засад регулювання процесів податкового планування в Україні. Для досягнення даної мети було виконано такі завдання: дослідження правової сутності та розмежування понять «податкове планування», «ухилення від сплати податків» та «уникнення податків»; дослідження практики здійснення корпоративного податкового планування; узагальнення світового досвіду протидії агресивному податковому плануванню; обґрунтування напрямів адаптація національних норм податкового права з урахуванням міжнародного досвіду протидії податковому плануванню.

**Основні результати дослідження.** В епоху динамічного розвитку бізнесу посилення ролі міжнародних економічних відносин регулювання бізнес-процесів, що мають місце на національному та інтернаціональному рівні, перетворюється на одну з ключових сфер міжнародного права. Однією з основних проблем, що вимагає регулювання в умовах глобалізації, є спрямованість підприємств на мінімізацію податків. До 2008 р. міжнародне співтовариство в основному не було зосереджене на регулюванні процесів законного податкового планування, ухилення від сплати податків і уникненням податків, тому важко здійснити розмежування цих термінів. Утім відмінності між уникненням податків, ухиленням від сплати податків, законним податковим плануванням та агресивним податковим плануванням підкріплюються формою і змістом конкретної угоди, правовими очікуваннями уповноважених осіб, конкретним наміром платника податків та економічною обґрунтованістю конкретної угоди або її відсутністю. Якщо операції платника податків відповідають вищезазначеним критеріям, то, швидше за все, буде законне податкове планування, якщо ні – уникнення податків. Відмінність між поняттями ухилення від сплати податків, уникнення податків, агресивне податкове планування та законне податкове планування представлена на рисунку.

Таким чином, податкове планування – це комплекс незаборонених законом заходів, що використовуються підприємством для зменшення обсягів податкового навантаження. При цьому під законними інструментами мають на увазі не лише ті, що не заборонені законом, а й ті, щодо використання яких фіскальні органи держави не мають заперечень.

Особливий інтерес з точки зору правового регулювання викликає агресивне податкове планування, що полягає у використанні переваг розміщення суб'єктів корпорації у різних податкових юрисдикціях. У контексті визначення правових засад агресивного податкового планування необхідним є дослі-

дження практики застосування ключових схем міжнародними корпораціями. Показовою у даному випадку є схема розташування нематеріальних активів і уникнення заборгованості, що використовувалася компанією Google. Використання цієї структури пов'язане з тим, що роль інтелектуальної власності для багатонаціональних підприємств надзвичайно важлива, тому що значна частина доходу виникає саме у даній сфері. Так, Google вдалося скоротити загальні податкові зобов'язання на 3,1 млрд дол. США шляхом експлуатації схем інтелектуальної власності (ІВ) у період з 2007 р. по 2009 р. [2].

	Ухилення від сплати податків	Уникнення податків	Агресивне податкове планування (АТР)  Ставлення до схем агресивного податкового планування змінюється з розгляду їх як простого агресивного податкового планування до переміщення у розряд схем ухилення від податків	Законне податкове планування	
Не-легально	Кримінальна відповідальність;  Податкова відповідальність	Податкова відповідальність  Цивільна відповідальність	Податкова відповідальність може виникнути або ні залежно від юрисдикції. Через проект «Ерозія податкової бази та переміщення прибутку (BEPS)» імовірність негативних наслідків для платника податків є вищою	Відсутність відповідальності	Легально

**Рис. Правова сутність понять ухилення від сплати податків, уникнення податків, агресивне податкове планування та законне податкове планування**

Найбільш поширена структура в рамках схеми використання інтелектуальної власності — структура агресивного податкового планування на основі інтелектуальної власності і договору про відшкодування податків (хоча підприємствами часто використовуються також і інші структури, такі як «патентна скринька» і дворівневі структури інтелектуальна власність-агресивне податкове планування) [3].

Структура агресивного податкового планування на основі інтелектуальної власності і договору про відшкодування податків описується в доповіді ОЕСР «Base erosion and profit shifting» (BEPS) [4]. Підставою цього є застосування «переваги передачі ліцензійних платежів безподатковій компанії» і одночасно отримання користі з «податкового кредиту на науково-дослідні та

дослідно-конструкторські роботи (НДДКР) і з вирахувань ліцензійних платежів, сплачених у країні-члені ЄС з високими податками» [5]. Основною метою структури є обмеження оподаткування світового доходу групи, що досягається за рахунок ліцензійних платежів у безподатковій компанії.

Вищезазначена структура не тільки широко використовувалася такими ТНК, як Amazon, Starbucks, Vodafone та Google (особливо до 2015 р.), але й була достатньо покращена та об'єднана з іншими штучними мірами. Зокрема, компанії користувалися перевагою правил корпоративної резиденції в різних державах і переміщували свої прибутки до юрисдикцій без або з низькими ставками корпоративних податків. Колективна назва цих мір і відповідних їх покращень — «Подвійний ірландський з голландським сендвічем» (“Double Irish with a Dutch Sandwich”), проте в межах даної статті для ілюстрації практики її застосування буде розглянуто приклад Google.

Зареєструвавшись в 1998 р. у США, країні, яка оподатковує резидентів за їх загальносвітовим доходом на рівні 35% [6], Google хотів мінімізувати свій податковий рахунок. Таким чином, перед тим, як вартість прав інтелектуальної власності суттєво піднялась, Google вирішив передати свої права інтелектуальної власності ірландській дочірній фірмі — Ireland Holding Limited (IHL) через договір спільного понесення витрат. У результаті цієї угоди IHL «отримав права використовувати права інтелектуальної власності Google для Європи, Близького Сходу та Африки» (ЄБСА) [5]. Через наявність угоди про спільне понесення витрат створення вартості за конкретними правами інтелектуальної власності мало місце не тільки в США. Отже, більшість прибутку, отриманого в IHL, повинна була оподатковуватися в Ірландії, з огляду на можливість Служби внутрішніх доходів США оподатковувати Google суттєво зменшилася, зважаючи на те, що вона не може оподатковувати нерезидентів (тільки якщо вони не репатріюють прибутки назад у США). За словами Джозефа Дарбі, Ірландія була обрана навмисно, тому що вона має одну з найнижчих ставок корпоративних податків у світі (12,5%) [7] і немає мовного бар'єру зі США. Окрім цього, до 2014 р. Ірландія не імплементувала правила проти зловживання, загальні для більшості держав, і також правила ефективного трансфертного ціноутворення [8]. Потім до схеми були включені ще дві компанії: Dutch Intermediate Holding Company (DINC) у Нідерландах і компанія Google Ireland Limited (GIL) в Ірландії. Компанією IHL було надано ліцензію «для управління ліцензійними платежами, що надходять в країни регіону ЄБСА і для координації діяльності в регіоні ЄБСА» компанії DINC, яка згодом була субліцензована компанією GIL [5]. Таким чином, GIL отримала виплати з регіону ЄБСА за право користуванням прав інтелектуальної власності Google. Ці платежі також оподатковувалися корпоративним податком на рівні 12,5%. Як повідомляє Bloomberg, «88% неамериканських роялті таким чином направлялися через цю ірландську субдочірню компанію» [9].

Google вирішив також створити схему, де податки не будуть сплачені Ireland Holdings Limited (IHL). З цієї метою «фактичний керівний орган IHL був перенесений на Бермудські острови», де ставка податку дорівнює нулю [5]. Розміщення філії в Бермудах було надзвичайно ефективним, оскільки амери-

канська влада вважає INL ірландською компанією, в той час як ірландська влада вважає INL бермудською компанією. Оскільки конвенції про подвійне оподаткування між Ірландією і Бермудськими островами немає, важливість депозитної установи холдингових компаній мала у даній схемі вирішальне значення. Згідно з Директивою ЄС щодо роялті та відсотків [10], а також Договору про уникнення подвійного оподаткування між Нідерландами та Ірландією [11], не було стягнуто податків на ліцензійні платежі з регіону ЄБСА до Нідерландів, а ліцензійні платежі також не підлягали оподаткуванню. Таким чином, вони надходили на Бермудські острови неоподаткованими. Отже, ефективна ставка податку на Google складала близько 2,2%. Без цієї схеми «Подвійний ірландський з голландським сендвічем» Google сплачував би податок за ставкою 35% у США або 12,5% в Ірландії.

Крім того, Google має також дочірню компанію у Великій Британії, яка концентрується на рекламних операціях. Хоча ця дочірня компанія більше підпадає під визначення постійного представництва, Комітет з державних рахунків (РАС) у своїй доповіді про Google заявив, що така корпоративна структура «шкодить репутації компанії Google у Великій Британії і підриває довіру до ефективності Служба з податків та Митних зборів Великій Британії (HMRC)» [12].

Найбільш істотна проблема такої схеми полягає в тому, що в разі, якщо акціонери США хочуть отримати свої дивіденди, прибуток повинен бути репатрійований назад у США. Через це він буде обкладатися податком у США за ставкою 35%. Отже, весь результат схеми втрачається. Єдиний можливий спосіб для акціонерів щодо отримання прибутку — «любівання Конгресу США на податковій канікули», що дозволить Google репатрійувати свої кошти назад у США з номінальним оподаткування [13].

Зважаючи на те, що схема «Подвійний ірландський віскі з голландським сендвічем» використовувалася переважною більшістю транснаціональних корпорацій, а не тільки Google, міжнародне співтовариство прийняло нові правила для боротьби з такою практикою, а також змусили Ірландію змінити своє внутрішнє законодавство.

Поширеними є також структури агресивного податкового планування з використанням перекидання прибутку до країн з низьким рівнем податків або «отримання подвійних відрахувань або не включень» [3]. Проте внаслідок правила «тонкої капіталізації» [14, с. 140] і правил спільного понесення витрат, прийнятих переважною більшістю держав, використання схем боргового перекидання прибутку різко скоротилося. Найбільш поширеними структурами агресивного податкового планування боргового перекидання є офшорний кредит, гібридна позика, гібридна сутність і безвідсотковий кредит.

Транснаціональні корпорації користуються перевагами поєднання цих структур і одним з найцікавіших є приклад корпорації Starbucks. Згідно з даними Reuters Special Report, крім трансфертного ціноутворення та маніпуляцій із зборами роялті, компанією Starbucks була використана проста офшорна структура «Starbucks UK». Вона була повністю сформована за рахунок боргових коштів і заплатила близько 6,3 млн фунтів відсотків у 2009 р. і 2 млн фунтів відсотків у 2014 р. [15].

Однією з причин досягнення Starbucks таких високих результатів є стягнення 4% понад загальної ставки (що складала 1,3%) Лондонським Інтернет Банком (London Inter-Bank). Отже, загальний відсоток склав 5,3%, тоді як з McDonald`s, наприклад, в тих же умовах, стягувалося 3,3%.

Оскільки Starbucks не платив податки з 2009 р. у Великій Британії, податкові консультанти зацікавилися компанією. Трой Альстед, фінансовий директор Starbucks, у доповіді 2012 р. намагався переконати податкових консультантів, що реалії жорсткого англійського ринку і високі витрати на оренду не дають змогу компанії генерувати прибуток майже протягом усього періоду своєї діяльності у Великій Британії – 14 з 15 років [16], тоді як у той же час акціонери були проінформовані про те, що «операції в Великій Британії були прибутковими і бізнес зростає» [17]. До того моменту, як було заявлено, що податкові консультанти HMRC повинні зосередитися більше на питанні оподаткування міжнародних корпорацій, жодних серйозних наслідків для Starbucks не було [16]. Компанія вирішила добровільно заплатити по 10 мільйонів фунтів стерлінгів податків за 2013–2014 роки, проте це було здійснено для того, щоб «відвоювати клієнтів», а не для сплати фактичної суми податків [18]. Елісон Крістіан, наприклад, вважав такі дії благодійним пожертвуванням, а не обов'язковою сплатою податків [19]. Насправді ж ситуація не покращилася, оскільки достатніх змін у британському законодавстві не відбулося.

Таким чином, ключовими схемами, які використовуються мультинаціональними корпораціями й практикуються як комплексні управлінські рішення є операції, пов'язані з переміщенням нематеріальних активів й інтелектуальної власності, маніпуляції з існуванням постійних представництв й зміною структури боргів. У результаті цих заходів база оподаткування держави-джерела цих податків фактично зменшується й достатня кількість доходів переміщується під низьке податкове навантаження.

На особливу увагу при аналізі правових обмежень податкового планування набуває ініціатива Організації економічного співробітництва та розвитку Base Erosion and Profit Shifting – план дій щодо протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування.

Проект BEPS став ініціативою Великої двадцятки та був прийнятий засіданням Ради Міністрів ОЕСР в 2013 році. Даний документ містить 15 конкретних кроків щодо протидії податковому плануванню, на яких доцільно зупинитися більш детально. На сьогодні учасниками BEPS є 44 країни ОЕСР та країни Великої 20. При цьому країни, які не є членами ОЕСР, мають право працювати у робочих групах щодо впровадження ініціатив BEPS [20].

*Підготовка заходів з питань оподаткування компаній, які працюють у сфері цифрових технологій (Addressing the tax challenges of the digital economy).* Метою першої ініціативи є виявлення ключових перешкод на шляху застосування чинних податкових правил до компаній, що працюють у сфері цифрових технологій, та в результаті запропонувати альтернативи для вирішення існуючих проблем. Прикладом ефективності даної ініціативи є зміна корпорацією Amazon податкової практики з 1 травня 2015 року: компанія перейшла до сплати податків безпосередньо у тих країнах, де здійснюються операції, замість «прове-

дення» всіх операцій через Люксембург, рівень податків у якому є низьким [21]. У квітні 2016 р. аналогічне рішення було прийнято корпорацією Facebook [22].

*Усунення відмінностей в оподаткуванні гібридних інструментів (Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangement).* Метод другої ініціативи передбачає розробку положень Модельної конвенції ОЕСР і рекомендацій зі зміни положень національних законодавств з усунення наслідків використання гібридних фінансових інструментів.

*Посилення правил щодо «контрольованих іноземних компаній» (Designing effective controlled foreign company (CFC) rules).* Правила щодо «контрольованих іноземних компаній» актуальні в рамках проекту BEPS, оскільки розроблені для протидії виведення прибутку компаній-резидентів на рівень дочірніх компаній, розташованих у низькоподаткових юрисдикціях. Відповідно до Плану, крім того, що ці правила передбачають оподаткування прибутку в країні резидентства кінцевої материнської компанії, вони також позитивно впливають на оподаткування в країні джерела доходу, оскільки обмежують переклад прибутку в низькоподаткову юрисдикцію.

Нині з 85 держав, які є офіційними учасниками BEPS, лише 30 імплементували ініціативу 3. Це пов'язано з тим, що механізм оподаткування контрольованих іноземних компаній є дуже складним і вимагає проведення численних переговорів на міжнародному рівні [22].

*Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом використання вирахувань за процентними витратами, а також витратами за іншими інструментами фінансування (Limiting base erosion involving interests deductions and other financial payments).* Ініціатива 4 включає аналіз ефективності різних обмежень щодо відрахування процентних витрат, а також розробку рекомендацій, які протидіють розмивання бази оподаткування. Також передбачається розробка правил трансфертного ціноутворення щодо угод з надання фінансових гарантій, гарантій виконання угоди, деривативів, венчурного фінансування та договорів страхування.

*Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями, зокрема порядку обміну інформацією та вимог до фактичного присутності (Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance).* Дана ініціатива стосується введення більш ефективного обміну інформацією, а також вимог щодо фактичної присутності суб'єктів для застосування податкових пільг.

*Заходи, спрямовані проти зловживань, шляхом застосування угод про уникнення подвійного оподаткування (Preventing the granting of treaty benefits in appropriate circumstances).* Дана ініціатива спрямована на те, щоб зменшити кількість угод, основною метою яких є використання розбіжностей у податковому законодавстві. При укладанні договорів, які призводять до зменшення бази оподаткування, необхідним є застосування «тесту головної мети» (principle purpose test), який полягає в тому, що угода не підпадає під дію даної ініціативи лише у випадку, коли використання відмінностей податкових систем не було основною метою операції [23]. Аналогічним інструментом виступає LOB (Limitation on Benefits) тест у США [24].

*Заходи проти штучного уникнення статусу постійного представництва (Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status).* Визначення терміна «постійне представництво» має бути переглянуте для того, щоб виключити випадки зловживань правилами «незалежного агента», а також структури за участю комісіонерів і штучним поділу діяльності для відповідності вимогам, що дає змогу отримувати пільги, передбачені для підготовчих і допоміжних видів діяльності.

Ініціативи 8–10 BEPS відносяться до регулювання трансфертного ціноутворення.

*Нематеріальні активи (Intangibles).* Планується доповнити правила, що регулюють трансферне ціноутворення, положеннями, що протидіють зниженню бази оподаткування за допомогою передачі нематеріальних активів всередині групи.

*Ризики і капітал (Risks & Capital).* За даною ініціативою планується доповнити правила, що регулюють трансферне ціноутворення, заходами, що протидіють зменшенню бази оподаткування, в результаті передачі надмірного обсягу ризиків або розподілу капіталу усередині групи, особливо щодо штучного перенесення прибутку в результаті прийняття договірних ризиків або надання капіталу.

*Інші угоди з високим рівнем ризику (High-Risk Transactions).* За даною ініціативою планується доповнити правила, що регулюють трансферне ціноутворення, положеннями, що протидіють зменшенню бази оподаткування за допомогою укладання угод з високим рівнем ризику між взаємопов'язаними особами.

*Розробка порядку збору й аналізу інформації про розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (Measuring and monitoring BEPS).* Передбачуваним результатом даної ініціативи є рекомендації щодо типу інформації і методології для аналізу інформації.

*Розробка вимог про обов'язкове розкриття платниками податків інформації про угоди з використанням схем агресивного податкового планування (Mandatory disclosure rules).* Передбачається розробка рекомендацій щодо обов'язкового розкриття інформації про агресивні або неправомірні угоди, режими або структури, з урахуванням витрат для податкових органів і бізнесу, а також досвіду інших країн в реалізації даних заходів.

*Перегляд вимог до підготовки документації з трансфертного ціноутворення (transfer pricing documentation and country-by-country reporting).* Податкові органи часто стикаються з труднощами щодо розумінням повного ланцюжка створення вартості, що призводить до труднощів у застосуванні принципу «витагнутої руки» (стандарту, відповідно до якого ціни за договорами між взаємозалежними суб'єктами мають бути такими ж, які б встановлювалися між незалежними підприємствами, які працюють на комерційних умовах) і збільшує можливість для зловживань в рамках BEPS.

*Удосконалення механізмів вирішення спорів (Making dispute resolution mechanism more effective).* За даною ініціативою передбачається розробка механізму вирішення проблем, пов'язаних із застосуванням угод, зокрема, таких як



відсутність положень про арбітражне вирішенні спорів, а також можливість відмови в доступі до даної процедури й арбітражному розгляді.

*Розробка багатостороннього інструменту для внесення змін у двосторонні угоди (Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties).* Дана ініціатива спрямована на якнайшвидшу реалізацію вищевказаних пунктів Плану. Будь-які зміни до Модельної конвенції ОЕСР не матимуть прямого впливу на двосторонні угоди, і зміна даних угод вимагатиме багато часу. Таким чином, передбачається розробка багатосторонньої угоди для внесення змін в двосторонні угоди для забезпечення інноваційного підходу в питаннях міжнародного оподаткування [20].

На нашу думку, за фактичної реалізації запропонованих ОЕСР ініціатив, використання схем податкового планування стане для підприємств набагато проблемнішим, а обсяг податків, які сплачуватимуться підприємствами, буде вищим. При цьому передумовою ефективності BEPS є фактичне внесення змін і прийняття нових нормативно-правових актів для боротьби з податковим плануванням.

Мінімальний план дій щодо приєднання до BEPS включає реалізацію заходів за такими ініціативами:

- боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування;
- уникнення зловживань при застосуванні податкових конвенцій;
- розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування
- збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами. Зазначені ініціативи для України, яка з 1 січня 2017 року приєдналася до BEPS, є базовими, оскільки у вітчизняній практиці активно використовуються саме інструменти, пов'язані з використанням спеціальних режимів оподаткування та податкових конвенцій.

Інструменти, які можуть бути використані країнами для протидії агресивному податковому плануванню, можна умовно поділити на 4 групи: інструменти моніторингу схем податкового планування; інструменти щодо підвищення рівня добросовісності суб'єктів податкового планування; інструменти щодо виявлення схем агресивного податкового планування та підвищення відповідальності за нього; інструменти щодо вирішення спорів, пов'язаних з податковим плануванням [25]. Узагальнення світового досвіду протидії агресивному податковому плануванню представлено у таблиці.

Використання розглянутих заходів у вітчизняній практиці дасть змогу досягти зростання надходжень без збільшення рівня оподаткування. При цьому ключова роль у даному процесу відводиться створенню нормативно-правової бази, яка надасть можливість зробити податкову систему України дієвою і транспарентною.

Проблемою вітчизняної економіки на сьогодні є те, що на практиці досить широко використовуються не лише інструменти агресивного податкового планування, але й методи зменшення податкового навантаження на

малий і середній бізнес. Це призводить до того, що уряду необхідно формувати механізми, які в практиці зарубіжних країн не використовуються, оскільки основний акцент за кордоном робиться на протидію діяльності саме міжнародних корпорацій.

Таблиця

**Інструменти протидії агресивному податковому плануванню в розвинутих країнах**

Країна	Інструменти протидії агресивному податковому плануванню
Велика Британія	Податок на переадресований прибуток, що на 5% більший за корпоративний податок; створення професійних спільнот, що розробляють стандарти діяльності податкових консультантів
ПАР	Реєстрація податкових консультантів і персональна відповідальність за використання агресивного податкового планування
США	Договори між посередниками та урядом про недопущення агресивного податкового планування
Японія	Створення професійних організацій: ідентифікація кожного консультанта та позбавлення права на здійснення діяльності за умови порушення
Австралія, Нова Зеландія	Відповідальність за використання агресивного податкового планування на рівні підприємства (цивільно-правова) та консультанта (дисциплінарна)
Канада	Використання спеціальних і загальних правил використання механізмів агресивного податкового планування, використання системи штрафів та внесення до нормативно-правових актів поправок, що мають зворотну юридичну силу

**Джерело:** складено автором на основі [25; 26].

В Україні в контексті діяльності ТНК основна увага має бути спрямована на регламентацію процесів трансфертного ціноутворення. Попри те, що протягом останніх років у даному напрямку намітилися прогресивні зрушення, значна кількість понять досі лишаються недостатньо визначеними (мова йде, зокрема, про такі поняття, як пов'язані підприємства, контрольовані підприємства), що дає можливість для їх неоднозначного тлумачення, яке і є передумовою використання схем агресивного податкового планування.

На наш погляд, поряд із вивченням зарубіжного досвіду, в Україні необхідно систематизувати механізми використання інструментів податкового планування, характерні для вітчизняного бізнесу, з метою вдосконалення законодавства таким чином, щоб мінімізувати негативні наслідки даного явища для України.

До основних заходів, які доцільно реалізувати в Україні, відноситься:

- імплементація сучасних механізмів податкового контролю, які нині активно використовуються в розвинутих країнах. Мова йде в першу чергу за контролем над діяльністю податкових посередників, основним завданням яких є формування оптимальних для підприємств механізмів оптимізації опо-

даткування. Нині в Україні не створено нормативно-правової бази щодо регулювання їх діяльності, хоча подібні ініціативи мали місце ще у 2013 році. При цьому встановлення відповідальності за використання інструментів податкового планування призведе до зменшення його рівня в країні;

- уточнення понять “ухилення від сплати податків” та “уникнення податків”, а також “податкове планування”. Визначення правового статусу кожного з процесів і встановлення відповідальності за порушення (із внесенням відповідних змін до Податкового, Цивільного, Кримінального кодексів та інших нормативно-правових актів, що можуть стосуватися проблем оподаткування) [26];

- врегулювання питання податкового контролю за діяльністю іноземних компаній;

- включення до переліку пов'язаних компаній підприємств, що виробляють продукцію за ліцензією або є франчайзі материнської компанії ТНК;

- реалізації заходів, спрямованих на унеможливлення використання офшорних країн і територій зі сприятливим оподаткуванням шляхом розширення переліку країн, операції з якими підлягають перевірці;

- впровадження в податкове законодавство загальних і спеціальних правил боротьби з уникненням від сплати податків;

- імплементація заходів щодо автоматичного обміну інформацією для збору даних про всі схеми, які використовуються з метою оптимізації оподаткування [26];

- формування дієвої системи органів державного управління, усі елементи якої мали б на меті протидію податковому плануванню як інструменту зменшення обсягів податкових надходжень держави;

- підвищення рівня транспарентності розслідувань порушень у сфері оподаткування [26].

Обов'язковою умовою ефективності механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні повинно стати врахуванням прогресивних практик країн ОЕСР та ЄС (адаптованих до реалій вітчизняної економіки та скорегованих на різницю в рівні економічного розвитку). Основними заходами, що мають бути реалізовані в даному напрямку, є:

- відслідковування та недопущення використання основних схем агресивного податкового планування і посилення відповідальності за їх впровадження;

- впровадження заходів щодо обміну інформацією з метою своєчасного виявлення фактів агресивного податкового планування та їх уникнення.

**Висновки.** На наш погляд, за умови впровадження наданих пропозицій щодо протидії агресивному податковому плануванню, рівень фіскальної ефективності податкової системи має істотно підвищитися. Параметри конкурентного середовища будуть істотно вдосконалені, що справить позитивний вплив на розвиток вітчизняного бізнесу.

Таким чином, системи протидії негативним наслідкам податкового планування в Україні нині знаходиться на етапі формування. Досягнення цілей даного процесу може стати можливим лише за умови вдосконалення законо-

давства в контексті усунення у ньому можливостей для неоднозначного тлумачення. Окрім цього, необхідним є інтеграція України в систему міжнародних договорів з фактичним впровадженням передбачених ними заходів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *John Tiley*, Revenue law: Introduction to UK Tax Law (7th edn, Oxford and Portland 2012) 96.
2. *Eileen Appelbaum*, 'No Tax Holiday for Multinational Corporations' (June 2011) Truthout <<http://www.truth-out.org/news/item/1526:no-tax-holiday-for-multinational-corporations>> accessed 27 June 2016.
3. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators [електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.p](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.p)
4. Commission, 'Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators' (Taxation Paper, Working Paper № 61, 2015) 41, 43, 46.
5. *Hans Hurk*, 'Starbucks versus the People' (2014) 68 (1) B.F.I.T. 27, 34.
6. US Code Title 26 Subtitle A Ch 1 Subch A Part II s 11.
7. Revenue — Irish Tax and Customs, 'Taxes and Duties, Corporation Tax 2016' <<http://www.revenue.ie/en/tax/ct/>> accessed 3 July 2016.
8. *Joseph B. Darby* and *Kelsey Lemaster*, 'Double Irish More than Doubles the Tax Saving: Hybrid Structures Reduces Irish, U.S. and Worldwide Taxation' [2007] Prac. U.S./INTL Tax Strategies 2, 12.
9. *Jesse Drucker*, 'The Tax Haven that's Saving Google Billions' Bloomberg BusinessWeek (21 October 2010)
10. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [2003] OJ L157.
11. Convention between the Government of the Kingdom of the Netherlands and the Government of Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital 1969.
12. House of Commons Committee of Public Accounts (hereafter PAC), 'Tax — Avoidance Google' (9th Report of Session 2013-14, 2013) para 1, p 5.
13. *Jesse Drucker*, 'Dodging Repatriation Tax Lets U.S. Companies Bring Home Cash' Bloomberg (28 December 2010) <<http://www.bloomberg.com/news/articles/2010-12-29/dodging-repatriation-tax-lets-u-s-companies-bring-home-cash>> accessed 3 July 2016.
14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (у редакції від 01.04.2017) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. Tom Bergin, 'How Starbucks Avoids UK Taxes' Reuters (October 2015) 6 <<http://uk.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>> accessed 3 July 2016.
16. PAC 'HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011-12' (19th report of Session 2012-13, 28 November 2012) 8.
17. *Christiana HJI Panayi*, 'Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?' (2015) 43 (10) Intertax 544, 545.

18. *Simon Neville, Jill Treanor*, 'Starbucks to Pay 20m in Tax Over Next Two Year after Customer Revolt' *The Guardian* (London 2012) <<https://www.theguardian.com/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>> accessed 3 July 2016.

19. *Allison Christians*, 'The Big Picture: How Starbucks Lost its Social License – and Paid 20 Million to Get it Back' [2013] *Tax Notes Int* 637.

20. *Ушакова С.Є.* Режим «патентного ящика» в странах ЕС и возможность его адаптации к российским условиям / С.Е. Ушакова // *Наука. Инновации. Образование*, 2014. – № 16. – С. 190–204.

21. *Amazon Changes Tax Practices in Europe Amid Investigations* [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.wsj.com/articles/amazon-changes-tax-practices-in-europe-amid-investigations-1432480170>.

22. 'Permanent Establishment' Becomes Tax Authorities' Weapon Of Choice in Attack on Corporates [електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2016/04/04/permanent-establishment-becomes-tax-authorities-weapon-of-choice-in-attack-on-corporates/#4f5d09594f5d>.

23. *The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6* [електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/\\$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf).

24. *Tax Treaty Limitation on Benefits ("LOB") & Form W8-BEN-E* [http://intltax.typepad.com/intltax\\_blog/2016/05/tax-treaty-limitation-on-benefits-lob-form-w8-ben-e.html](http://intltax.typepad.com/intltax_blog/2016/05/tax-treaty-limitation-on-benefits-lob-form-w8-ben-e.html).

25. *Пилипів В.В.* Особливості інструментарію протидії агресивному податковому плануванню в розвинутих країнах / В.В. Пилипів // *Механізми протидії агресивному податковому плануванню : світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р.* – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. – с. 82–86 [електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239\\_IR.pdf](http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239_IR.pdf).

26. *Скоромцова Т.О.* Трансферне ціноутворення і агресивне податкового планування: міжнародне та національне регулювання / Т.О. Скоромцова // *Механізми протидії агресивному податковому плануванню : світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р.* – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. – с. 111–115 [електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239\\_IR.pdf](http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239_IR.pdf).

## REFERENCES

1. *John Tiley*, *Revenue law: Introduction to UK Tax Law* (7th edn, Oxford and Portland 2012) 96.

2. *Eileen Appelbaum*, 'No Tax Holiday for Multinational Corporations' (June 2011) *Truthout* <<http://www.truth-out.org/news/item/1526:no-tax-holiday-for-multinational-corporations>> accessed 27 June 2016.

3. *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators* [електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.p](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.p)

4. Commission, 'Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators' (Taxation Paper, Working Paper № 61, 2015) 41, 43, 46.

5. *Hans Hurk*, 'Starbucks versus the People' (2014) 68 (1) *B.F.I.T.* 27, 34.

6. US Code Title 26 Subtitle A Ch 1 Subch A Part II s 11.
7. Revenue – Irish Tax and Customs, ‘Taxes and Duties, Corporation Tax 2016’ <<http://www.revenue.ie/en/tax/ct/>> accessed 3 July 2016.
8. *Joseph B. Darby* and *Kelsey Lemaster*, ‘Double Irish More than Doubles the Tax Saving: Hybrid Structures Reduces Irish, U.S. and Worldwide Taxation’ [2007] *Prac. U.S./INTL Tax Strategies* 2, 12.
9. *Jesse Drucker*, ‘The Tax Haven that’s Saving Google Billions’ *Bloomberg BusinessWeek* (21 October 2010).
10. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [2003] OJ L157.
11. Convention between the Government of the Kingdom of the Netherlands and the Government of Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital 1969.
12. House of Commons Committee of Public Accounts (hereafter PAC), ‘Tax – Avoidance Google’ (9th Report of Session 2013-14, 2013) para 1 p 5.
13. *Jesse Drucker*, ‘Dodging Repatriation Tax Lets U.S. Companies Bring Home Cash’ *Bloomberg* (28 December 2010) <<http://www.bloomberg.com/news/articles/2010-12-29/dodging-repatriation-tax-lets-u-s-companies-bring-home-cash>> accessed 3 July 2016.
14. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI (u redaktsii vid 01.04.2017) [elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. *Tom Bergin*, ‘How Starbucks Avoids UK Taxes’ *Reuters* (October 2015) 6 <<http://uk.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>> accessed 3 July 2016.
16. PAC ‘HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011-12’ (19th report of Session 2012-13, 28 November 2012) 8.
17. *Christiana Hji Panayi*, ‘Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?’ (2015) 43 (10) *Intertax* 544, 545.
18. *Simon Neville, Jill Treanor*, ‘Starbucks to Pay 20m in Tax Over Next Two Year after Customer Revolt’ *The Guardian* (London 2012) <<https://www.theguardian.com/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>> accessed 3 July 2016.
19. *Allison Christians*, ‘The Big Picture: How Starbucks Lost its Social License – and Paid 20 Million to Get it Back’ [2013] *Tax Notes Int* 637.
20. *Ushakova S.E.* Rezhim «patentnogo jashhika» v stranah ES i vozmozhnost’ ego adaptacii k rossijskim uslovijam/ S.E. Ushakova // *Nauka. Innovacii. Obrazovanie*, 2014. – № 16. – S. 190–204.
21. Amazon Changes Tax Practices in Europe Amid Investigations [elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://www.wsj.com/articles/amazon-changes-tax-practices-in-europe-amid-investigations-1432480170>.
22. ‘Permanent Establishment’ Becomes Tax Authorities’ Weapon Of Choice in Attack on Corporates [elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2016/04/04/permanent-establishment-becomes-tax-authorities-weapon-of-choice-in-attack-oncorporates/#4f5d09594f5d>.
23. The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6 [elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/\\$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf).

24. Tax Treaty Limitation on Benefits (“LOB”) & Form W8-BEN-E [http://intltax.typepad.com/intltax\\_blog/2016/05/tax-treaty-limitation-on-benefits-lob-form-w8-ben-e.html](http://intltax.typepad.com/intltax_blog/2016/05/tax-treaty-limitation-on-benefits-lob-form-w8-ben-e.html).

25. *Pylypiv V.V.* Osoblyvosti instrumentarii protydii ahresyvnomu podatkovomu planuvanniu v rozvynutykh krainakh / V.V. Pylypiv // *Mekhanizmy protydii ahresyvnomu podatkovomu planuvanniu : svitovy dosvid ta praktyka Ukrainy: zb. mater. nauk.-metodol. seminaru, 10 hrudnia 2015 r.* – Irpin : Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy, 2015. – s. 82–86 [elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : [http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239\\_IR.pdf](http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239_IR.pdf).

26. *Skoromtsova T.O.* Transferne tsinoutvorennia i ahresyvne podatkovoho planuvannia: mizhnarodne ta natsionalne rehuliuвання / T.O. Skoromtsova // *Mekhanizmy protydii ahresyvnomu podatkovomu planuvanniu : svitovy dosvid ta praktyka Ukrainy: zb. mater. nauk.-metodol. seminaru, 10 hrudnia 2015 r.* – Irpin : Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy, 2015. – s. 111–115 [elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : [http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239\\_IR.pdf](http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239_IR.pdf).

#### **Мельник Ю. Міжнародний досвід регулювання податкового планування**

*У статті досліджено правову сутність понять «податкове планування», «ухилення від сплати податків» та «уникнення податків». Проаналізовано практику корпоративного податкового планування на основі прикладів корпорацій Google та Starbucks. Узагальнено світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню. Обґрунтовано напрями адаптації національних норм податкового права з урахуванням міжнародного досвіду протидії податковому плануванню.*

**Ключові слова:** податкове планування, агресивне податкове планування, BEPS, оподаткування, трансфертне ціноутворення.

#### **Мельник Ю. Международный опыт регулирования налогового планирования**

*В статье исследована правовая сущность понятий «налоговое планирование», «уклонение от уплаты налогов» и «ухода от налогов». Проанализирована практика корпоративного налогового планирования на основе примеров корпораций Google и Starbucks. Обобщен мировой опыт противодействия агрессивному налоговому планированию. Обоснованы направления адаптации национальных норм налогового права с учетом международного опыта противодействия налоговому планированию.*

**Ключевые слова:** налоговое планирование, агрессивное налоговое планирование, BEPS, налогообложения, трансфертное ценообразование.

#### **Melnyk Yu. International Experience of Tax Planning Regulation**

*The article deals with the legal essence of the concepts of the “tax planning”, “tax evasion”, and “tax avoidance”. A study of the corporate tax planning practices based on examples of the Google and the Starbucks cases is performed. The world experience of counteracting aggressive tax planning is generalized. The directions of national tax law improvement based on international experience are substantiated.*

**Keywords:** Tax Planning; Aggressive Tax Planning; BEPS; Taxation; Transfer Pricing

Стаття надійшла до редакції 10.03.2017.