МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Роль плану дій BEPS для розвитку податкової системи України»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-22-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»

(підпис)

Яворський
Едуард
Федорович

Науковий керівник

(підпис)

Тучак
Тетяна
Володимирівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми

(підпис)

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків

(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 9 15.01.2024 _____

(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 _____

(До захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 75/С/4 09.02.2024 _____

(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ І. Л. Романов

(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ К. І. Швабій

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ О. С. Іванишина

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Т. В. Тучак

(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	27		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	47		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	6		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	16		Швабій К.І. Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	3		Тучак Т.В. Яруш М.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	28		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	75		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
75	C	4 (добре)	09.01.2024	Романов І.Л. Швабій К.І. Іванишина О.С. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ Іванишина О.С.
«16» 01 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Яворського Едуарда Федоровича

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Роль плану дій BEPS для розвитку податкової системи України»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 09.02.2024
4. Цільова установка – дослідження Плану дій BEPS у контексті його впливу на податкову систему України.

Метою дипломної роботи є аналіз практики імплементації Плану BEPS в Україні з точки зору його впливу на розвиток податкової системи.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є процес реалізації плану BEPS в Україні.

Предметом дослідження є організаційні та практичні аспекти реалізації плану BEPS у контексті впливу на розвиток податкової системи України.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з даної проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 5 таблиць, 10 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
   1. Проблеми податкової системи в умовах глобалізації
   2. Вихідні умови («дорожня карта») плану BEPS
   3. Оцінка стейкхолдерів в реалізації плану BEPS
   4. Цілі контролю за трансфертним ціноутворенням
   5. Індикатори оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК)
   6. Підходи щодо виконання заходів з метою протидії розмиванню оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (конвенція)
   7. Виклики імплементації плану BEPS в Україні
   8. Перспективи трансформації податкової системи в умовах реалізації п BEPS

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів ро	
		За планом	Факти
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.
4.	Підготовка I-IV розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	16.06.23	16.06.
5.	Підготовка IV-VII розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	02.11.23	02.11.
6.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.24	08.01
10.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.24	16.01
12.	Попередній захист роботи	18-19.01.24	18-19.0
13.	Захист дипломної роботи	08-09.02.24	08-09.0

Дата видачі завдання «__16__»__січня_____ 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи _____ (підпис) Тучак Т.В. (прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми _____ (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Яворський Е.Ф

АНОТАЦІЯ

«Роль плану дій BEPS для розвитку податкової системи України»

Мета роботи – аналіз практики імплементації Плану BEPS в Україні з точки зору його впливу на розвиток податкової системи.

Завданнями роботи є: Окреслити проблеми податкової системи в умовах глобалізації; визначити умови реалізації плану BEPS; оцінити стейкхолдерів реалізації плану BEPS; визначити цілі контролю за трансферним ціноутворенням; охарактеризувати індикатори оподаткування контрольованих іноземних компаній; визначити підходи щодо виконання заходів з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування; окреслити виклики імплементації плану BEPS в Україні; розкрити перспективи трансформації податкової системи в умовах реалізації плану BEPS.

Предметом дослідження є організаційні та практичні аспекти реалізації плану BEPS у контексті впливу на розвиток податкової системи України.

Об'єктом дослідження є процес реалізації плану BEPS в Україні.

За результатами дослідження сформульовані перспективи оподаткування електронних послуг, орієнтири BEPS 2.0., перспективи застосування процедури фіскального рескрипту.

Одержані результати можуть бути використані в освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Міжнародне оподаткування», «Трансфертне ціноутворення», а також підготовки лекцій і навчальних посібників з цих дисциплін; у науково-дослідній сфері – для здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження; у правотворчій сфері – використання положень дипломної роботи щодо удосконалення законодавства, що регламентує впровадження плану BEPS.

Дипломна робота містить 70 сторінки, 5 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел з 45 найменувань.

Ключові слова: план BEPS, трансфертне ціноутворення, конвенція про подвійне оподаткування, транснаціональні корпорації.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION
«The role of the BEPS Action Plan for the development of Ukraine's tax system»

The purpose of this paper is to analyze the practice of implementing the BEPS Plan in Ukraine in terms of its impact on the development of the tax system.

The objectives of the work are: To outline the problems of the tax system in the context of globalization; to determine the conditions for the implementation of the BEPS plan; to assess the stakeholders of the BEPS plan; to determine the objectives of transfer pricing control; to characterize the indicators of taxation of controlled foreign companies; identify approaches to implementing measures to counteract tax base erosion and profit shifting; outline the challenges of implementing the BEPS plan in Ukraine; and reveal the prospects for transforming the tax system in the context of the BEPS plan.

The subject of the study is the organizational and practical aspects of the implementation of the BEPS plan in the context of the impact on the development of the tax system of Ukraine.

The object of the study is the process of implementing the BEPS plan in Ukraine.

Based on the results of the study, the author formulates prospects for taxation of electronic services, BEPS 2.0 benchmarks, and prospects for the application of the fiscal rescript procedure.

The results obtained can be used in the educational process - in the study and teaching of the disciplines "International Taxation" and "Transfer Pricing", as well as in the preparation of lectures and textbooks on these disciplines; in the research area - for further scientific developments on the research issues; in the law-making area - to use the provisions of the thesis to improve the legislation governing the implementation of the BEPS plan.

The thesis contains 70 pages, 5 tables, 10 figures, and a list of 45 references.

Keywords: BEPS plan, transfer pricing, double taxation convention, multinational corporations.

Year of completion of the thesis - 2023.

Year of thesis defense: 2024.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ……. 7

ВСТУП…….. 8

1. ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ……11

2. ВИХІДНІ УМОВИ («ДОРОЖНЯ КАРТА») ПЛАНУ BEPS…… 16

3. ОЦІНКА СТЕЙКХОЛДЕРІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПЛАНУ BEPS…… 19

4. ЦІЛІ КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ…. 24

5. ІНДИКАТОРИ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ (КІК)…….. 33

6. ПІДХОДИ ЩОДО ВИКОНАННЯ ЗАХОДІВ З МЕТОЮ ПРОТИДІЇ РОЗМИВАННЮ БАЗИ ОПОАТКУВАННЯ ТА ВИВЕДЕННЮ ПРИБУТКУ З-ПІД ОПОДАТКУВАННЯ (КОНВЕНЦІЯ MLI)…….…….. 38

7. ВИКЛИКИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПЛАНУ BEPS В УКРАЇН…… 44

8. ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ПЛАНУ BEPS…….. 51

ВИСНОВКИ……. 61

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…….66

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

BEPS - розмивання оподатковуваної бази й виведення прибутку з-під оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting);

КІК – контрольовані іноземні компанії;

МГК – міжнародна група компаній;

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;

ПК – Податковий кодекс;

ТНК – транснаціональні корпорації;

ТЦУ – трансфертне ціноутворення;

УбСЮО – утворення без статусу юридичної особи.

ВСТУП

Актуальність теми. Характерними особливостями економіки XXI століття є те, що фірми можуть бути активно залучені в економічне життя великої кількості юрисдикцій без фізичної присутності, а нові нематеріальні фактори вартості продукції і послуг стають все більш вагомими. ОЕСР зазначає, що «в епоху цифрових технологій розподіл прав із оподаткування більше не може бути обмежено виключно шляхом врахування фізичної присутності. Сьогоднішні правила, що існують з 1920-х років, більше не є достатніми для забезпечення справедливого розподілу прав із оподаткування у глобалізованому світі».

Україна взяла курс на деофшоризацію, коли зобов'язалася запровадити мінімальний стандарт плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), розроблений ОЕСР. Для цього була ратифікована Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування для протидії розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутку з-під оподаткування (Multilateral Convention; MLI Конвенція). Також був ухвалений Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX [29].

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Питанням податкової проблематики у контексті приєднання до Плану BEPS присвятили свої дослідження численні вітчизняні вчені. Зокрема, Д. Гетманцев пропонує зосередитись на розробці вітчизняної доктрини протидії ухилянню від оподаткування й застерігає проти квапливого впровадження Плану BEPS [8]. С. Брехов і В. Коротун розглядають план BEPS у контексті протидії агресивному податковому плануванню [5], В. Марченко визначає направляючу роль Плану щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворення [20]. Фенюк Я. розглядає реалізацію плану BEPS під впливом глобалізації [41], Калачик А.,

Гевлич І. висвітлюють основні результати імплементації плану BEPS в Україні та аналізують досвід регулювання заходів протидії розмиванню бази оподаткування [13].

В той же час, незважаючи на численні наукові дослідження, така проблема як реалізація плану BEPS ще не повною мірою досліджена і потребує подальшого вивчення, імплементуючи передовий зарубіжний досвід із метою побудови ефективної податкової системи, особливо в умовах кризових процесів викликаних воєнним станом. З урахуванням зобов'язання України щодо імплементації плану BEPS, актуальним є дослідження теоретичного, законодавчого і практичного рівнів процесу такої імплементації.

Метою дипломної роботи є: Метою дослідження є аналіз практики імплементації Плану BEPS в Україні з точки зору його впливу на розвиток податкової системи.

Основними завданнями дипломної роботи є:

- Окреслити проблеми податкової системи в умовах глобалізації;
- Визначити умови реалізації плану BEPS;
- Оцінити стейкхолдерів реалізації плану BEPS;
- Визначити цілі контролю за трансферним ціноутворенням;
- Охарактеризувати індикатори оподаткування контрольованих іноземних компаній;
- Визначити підходи щодо виконання заходів з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування;
- Окреслити виклики імплементації плану BEPS в Україні;
- Розкрити перспективи трансформації податкової системи в умовах реалізації плану BEPS.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є процес реалізації плану BEPS в Україні.

Предметом дослідження є організаційні та практичні аспекти реалізації плану BEPS у контексті впливу на розвиток податкової системи України.

Методи дослідження. Процес дослідження ґрунтувався на системному і логічному підходах до наукового пізнання сукупності явищ і процесів, пов'язаних із впровадженням плану BEPS. У дослідженні для досягнення поставленої мети й вирішення визначених завдань використовувались загальнонаукові і спеціальні методи, зокрема: індукція, дедукція, групування, порівняння, узагальнення, метод класифікацій і логічного аналізу – при визначенні змісту плану BEPS та його характерних рис; статистично-економічний, економічний аналіз – для аналізу фіскальної ефективності та регулятивних ефектів, котрі виникають у процесі контролю за трансфертним ціноутворенням; графічний – для візуалізації подання статистичного матеріалу та схематичного зображення теоретичних й практичних положень дослідження; абстрактно-логічний – для узагальнення і формування висновків та пропозицій щодо впровадження плану BEPS.

Практичне значення одержаних результатів. полягає в тому, що представлені напрямки впровадження плану BEPS у податкову систему можуть бути використані в:

– освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Міжнародне оподаткування», «Трансфертне ціноутворення», а також підготовки лекцій і навчальних посібників з цих дисциплін;

– науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження;

– правотворчій сфері – використання положень дипломної роботи щодо удосконалення законодавства, що регламентує впровадження плану BEPS.

1. ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В ПЕРІОД ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Протидія зловживанням у сфері оподаткування, штучної мінімізації податків, запобігання розмиванню податкової бази – основні напрями податкової політики держав, особливо в період глобалізації. Перед державами стоїть завдання, з одного боку підтримати бізнес а з іншого – захистити державні інтереси. Адже зниження ВВП призводить до зменшення податкових надходжень та істотного збільшення бюджетного дефіциту. Таке завдання можна реалізувати, коли держава буде створювати сприятливий податковий клімат, покращувати умови для сумлінних платників податків та поряд із цим вживатиме заходи для недопущення податкових зловживань.

Недобросовісна поведінка платників податків може мати місце внаслідок здійснення ними агресивного податкового планування, виведення прибутків і капіталів у низько податкові юрисдикції. Транснаціональні корпорації (далі ТНК) можуть отримувати надприбутки внаслідок нечесної податкової економії, оскільки такий підхід не забезпечує основоположний принцип справедливого розподілу суспільних багатств. За таких умов глобалізаційна економіка спонукає держави до здійснення політики забезпечення податкової справедливості, коли кожна із них буде чесно добиватися сплати податків до свого бюджету, якщо на її території здійснюється діяльність, що приносить реально прибуток та виробляє додану вартість.

Розширення транскордонних можливостей для бізнесу – це позитивна річ для розвитку економіки будь-якої держави. Проте, різниця в регулюванні оподаткуванняу різних країнах, наявність значної кількості низько податкових юрисдикцій, офшорів (так званих «податкових гаваней») призвела до того, що суб’єкти господарювання почали штучно виводити свої прибутки в країни з лояльним оподаткуванням, використовуючи агресивне податкове планування. При цьому ті держави, у яких фактично здійснювалася господарська діяльність, створювалася додана вартість, отриманий прибуток – залишаються без

податкових надходжень.

В деяких економічно розвинутих країнах (зокрема, у Великобританії, Італії, Німеччині, США, Франції та Японії) високий рівень податкового навантаження на доходи і прибутки, що змушує платниківподатків шукати ті чи інші механізми податкової економії [18]. Наприклад великі транснаціональні корпорації Apple, Google, Amazon та Starbucks завдяки структуруванню діяльності з використанням прогалин у міжнародному податковому законодавстві штучно занижували базу оподаткування, шляхом акумулювання прибутків на рахунках у низько податкових юрисдикціях. Ці тенденції створюють серйозні виклики, тому світова спільнота не може залишатися осторонь, усвідомлюючи необхідність розробки дієвих механізмів для боротьби із мінімізацією податкових платежів і штучним розмиванням податкової бази.

Адже «глобалізація визначає, що внутрішня політика, що включає податкову, не може формуватися окремо від зовнішньої. Таким чином, податкова політика є не тільки проявом національного суверенітету, а знаходиться в його центрі, тому кожна країна незалежно від інших розробляє свої «правили гри», але, вбачаючи, динамічно зростаючу економічну інтеграцію, мобільність капіталу, необхідно оновлювати та впроваджувати більш систематизовані механізми контролю та нагляду, що будуть направлені на забезпечення міжнародних домовленостей в податковій сфері» [41].

Активне використання офшорів і масштабні зловживання по мінімізації податків змусили світове товариство вживати заходів щодо протидії цьому, адже схеми ухиляння від податків й податкових махінацій неможливо подолати поодинокими зусиллями кожної країни. Великий вклад у цей процес внесла Організація економічного співробітництва та розвитку (далі ОЕСР). Ще в 1977 році з метою усунення подвійного оподаткування була розроблена модельна конвенція ОЕСР з подвійного оподаткування. Згодом у 1988 році за ініціативи ОЕСР була укладена багатостороння конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах щодо протидії шкідливій податковій практиці. Мета конвенції – виявлення юрисдикцій, які некоректно переманювали до себе

бізнесменів з країн з високим рівнем оподаткування [12].

У кінцевому підсумку провідні держави світу, зокрема держави Великої двадцятки (G20), дійшли висновку, що міжнародно-правові засади принципу податкової конкуренції потребують істотного вдосконалення. Якщо раніше міжнародна система оподаткування була спрямована на протидію подвійному оподаткуванню, то зараз зусилля міжнародної спільноти у сфері оподаткування направлені на збереження доходів й можливостей їх оподаткування тими країнами, звідки вони походять. Якщо раніше в рамках звичайної податкової конкуренції держави дотримувалися принципу вільного обігу капіталів, то в нових умовах держави розпочали боротьбу з витоком коштів до офшорів [4].

Таким чином, під егідою держав G20 та ОЕСР було розпочато масштабний міжнародний рух до обмеження й усунення агресивного податкового планування. З огляду на це рішення у 2012 році лідери країн G20 звернулися до фахівців ОЕСР із проханням розробити план дій з вирішення проблем розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування. А вже у 2013 році ОЕСР представила свій перший звіт із цієї проблематики й запропонувала «План дій щодо розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування» (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) або скорочено:«План BEPS» [12].

За інформацією Міністерства фінансів України, поняття «розмивання оподатковуваної бази й виведення прибутку з-під оподаткування» (Base erosion and Profit Shifting – BEPS) стосується стратегій податкового планування, в яких використовують прогалини і неузгодженості національного та міжнародного податкового законодавства з метою штучного переміщення прибутків до територій із низьким або нульовим рівнем оподаткування, в яких економічна діяльність невелика або зовсім відсутня. Це призводить до зменшення або уникнення зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Практика BEPS зачіпає всі країни, проте особливо великий вплив вона справляє на економіки, що розвиваються або перебувають у кризовій ситуації, у зв'язку з їх високою

залежністю від податку на прибуток корпорацій, зокрема, мультинаціональних корпорацій, великих платників [22].

Оцінки ОЕСР свідчать про річні втрати світового податку на прибуток підприємств складають від 4% до 10%, тобто 100-240 млрд доларів щорічно [11]. Такі втрати виникають внаслідок різних причин, серед яких можна зазначити агресивне податкове планування, особливості внутрішніх податкових правил, відсутність прозорості та координації між податковими адміністраціями, несприятливі системи оподаткування різних країн, тощо. Свідченням того, що явище BEPS може спричиняти економічні викривлення є той факт, що філіали ТНК у низько податкових юрисдикціях звітують про майже вдвічі більшу норму прибутку відносно активів своєї глобальної групи [44].

Відповідно до рекомендацій ОЕСР індикатори віднесення схем податкового планування до складу агресивних наступні (рис.1):

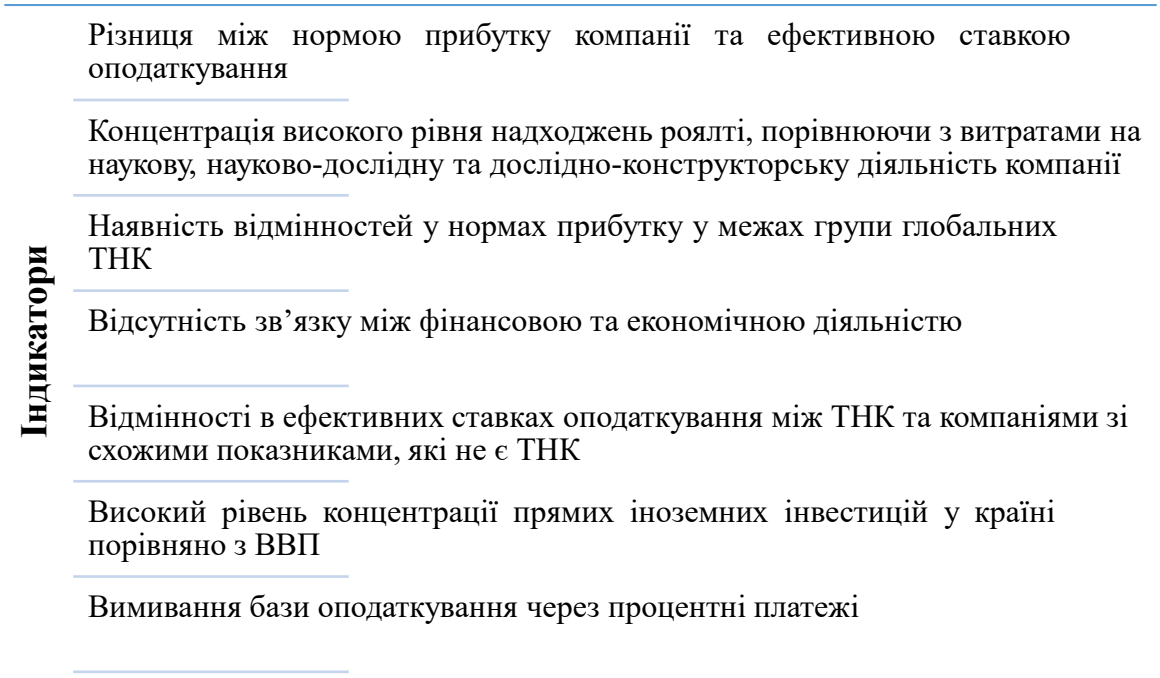


Рис. 1. Індикаторами віднесення схем податкового планування до складу агресивних*

**Джерело: складено автором за даними* [38]

Варто зазначити, що світова спільнота використовує різноманітні інструменти і впроваджує додаткові заходи з протидії податковим

зловживанням та розмиванню бази оподаткування. З точки зору ОЕСР, до найбільш актуальних методів боротьби зі зловживаннями у внутрішніх податкових системах належать: «загальні правила щодо уникнення обходу оподаткування; контроль іноземних компаній; правило тонкої капіталізації та інші правила, що обмежують вирахування відсотків; правила, встановлені у двосторонніх податкових угодах, для зниження ризику зловживання договорами бенефіціарами» [42].

Отже, «вимоги BEPS стосуються питань реформування внутрішнього податкового законодавства та укладення державами договорів про уникнення подвійного оподаткування. Метою BEPS є створення механізму ефективної боротьби із схемами, які сприяють глобальному переходу прибутку компаній в офшори, та правових основ боротьби з мінімізацією корпоративного оподаткування для унеможливлення застосування агресивних схем міжнародного податкового планування» [7].

Отже, план BEPS був розроблений ОЕСР у відповідь на численні виклики, що зумовлюють невизначеності у світовій економіці: застарілість нормативної бази та систем обміну інформацією між країнами, влив глобалізації та зміни у світовій економіці, зміни у моделях адміністрування податків та ін. Такі виклики турбують економічну спільноту передусім тому, що в умовах глобалізації великі компанії змінюють моделі бізнесу від ведення простої зовнішньоекономічної діяльності до утворення транснаціональних корпорацій, що здійснюють свою діяльність через мережу дочірніх підприємств та застосовують схеми податкового планування. Такі корпорації, на відміну від малих підприємств, мають більшу спроможність і більші стимули проводити заходи із податкової оптимізації, що на практиці означає застосування законних схем розмиття бази оподаткування і переміщення доходів із країн з високим рівнем оподаткування у низько податкові юрисдикції.

Серед таких схем можна виділити: надання послуг (консультаційних, маркетингових, послуг з дослідження та розробок); товарні операції між компаніями групи із неринковою рентабельністю; операції з нематеріальними

активами, вартість яких важко оцінити; операції зі сплатою ліцензійних платежів (програмного забезпечення, роялті за використання бренду, технологій, дизайну продукції) та інші. «План BEPS націлений на вирішення проблем, пов'язаних із застарілістю та неузгодженістю нормативної бази країн та міжнародних угод, використання схем податкового планування, що означає для ТНК необґрунтовані конкурентні переваги в порівнянні з малим та середнім бізнесом, розподіл прибутку залежно від розташування матеріальних активів, не беручи до уваги зростання ролі нематеріальних активів тощо» [6].

2. ВИХІДНІ УМОВИ («ДОРОЖНЯ КАРТА») ПЛАНУ BEPS

План BEPS містить нові або більш жорсткі міжнародні стандарти, а також конкретні заходи з надання допомоги країнам у подоланні проблем розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування, визначаючи 15 «кроків», спрямованих на комплексне вирішення цих проблем [45].

На офіційному веб-сайті ОЕСР наведено основні заходи плану BEPS, котрі систематизовані та коротко охарактеризовані у табл.1.

Таблиця 1

Основні заходи плану BEPS*

Крок 1. Врегулювання питань оподаткування цифрової економіки		
«Узгодження» Мета: Уніфікація міжнародного корпоративного оподаткування	«Суть операцій» Мета: Узгодження оподаткування та фактичної діяльності суб'єкта господарювання	«Прозорість» Мета: Визначеність та передбачуваність податкових наслідків
Крок 2. Усунення відмінностей в оподаткуванні «гібридних» інструментів	**Крок 6**. Запобігання зловживанням при застосуванні двосторонніх податкових угод	**Крок 11**. Збір та аналіз інформації про розмивання податкової бази та виведення прибутків (BEPS)
Крок 3. Посилення правил контрольованих іноземних компаній (КІК)	**Крок 7**. Недопущення штучного уникнення статусу постійного представництва	**Крок 12**. Розкриття інформації про методи агресивного податкового планування
Крок 4. Обмеження надмірного нарахування витрат по фінансовим інструментам	*Кроки 8-10. Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення* **Крок 8**. Нематеріальні активи (НМА)	**Крок 13.** Рекомендації по документації з ТЦ та розкриття інформації в розрізі країн (CbC)
Крок 5. Вдосконалення		**Крок 14**. Вдосконалення

заходів по боротьбі з агресивними податковими режимами + NEXUS	**Крок 9**. Ризики та капітал **Крок 10**. Інші угоди з високими ризиками	механізмів вирішення спорів
	Крок 15. Розробка багатостороннього інструменту	

**Джерело: складено автором за даними компанії Deloitte*

Заходи плану BEPS умовно можна розділити по трьох напрямах: уніфікація міжнародного корпоративного оподаткування, узгодження оподаткування та фактичної діяльності суб'єкта господарювання, визначеність та передбачуваність податкових наслідків. Кожному з цих напрямів відповідають певні визначені кроки.

Наразі країни співпрацюють над обов'язковим упровадженням Плану дій щодо BEPS на глобальному рівні й розробкою подальших стандартів для подолання досі не вирішених проблем, пов'язаних з BEPS. «У зв'язку з цим керівний орган ОЕСР з податкових питань – Комітет ОЕСР з бюджетно – фінансових питань – представив новий механізм участі країн, зацікавлених у роботі з проекту BEPS. Ним стала Програма розширеного співробітництва, яку можна розглядати як майданчик для діалогу між країнами, створений з метою впровадження заходів для протидії явищам розмивання податкових баз та виведення прибутків з-під оподаткування»[3]. Проводиться робота щодо поетапного впровадження цього плану, адже одночасне та повне уведення всіх правил BEPS є нереальним і може бути шоковим для економіки.

У Міністерстві фінансів України зазначають, що Програма розширеного співробітництва над реалізацією BEPS є результатом збільшеного залучення до проєкту зацікавлених країн: 17 країн долучилися до Комітету з фіскальних справ у якості запрошених осіб та учасників, а багато інших країн були залучені до Проекту BEPS через низку регіональних зустрічей (Східна Європа, Африка, Азійсько-Тихоокеанський регіон, Центральна Азія й Латинська Америка). Ці консультації допомогли отримати зворотній зв'язок та інформацію від країн, а також зрозуміти конкретні потреби, пріоритети та проблеми країн. Щоб приєднатися до цієї програми, зацікавленим країнам та юрисдикціям потрібно висловити свою прихильність до всебічного Пакету BEPS і його узгодженої реалізації та сплатити річну плату за участь у Плані [37]. На сьогодні до цього

плану приєдналися 116 країн світу, котрі забезпечують понад 93% світового ВВП [40].

З 1 січня 2017 року Україна також приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР й взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири кроки із п'ятнадцяти запропонованих (рис. 2).



Рис. 2. Мінімальні заходи приєднання України до плану BEPS*

*****Джерело: складено автором*

Отже, у 2017 році Україна приєдналася до Плану дій BEPS, взявши на себе зобов'язання щодо виконання мінімального стандарту – кроки 5, 6, 13 та 14. План BEPS передбачає набір рішень щодо подолання перекосів в оподаткуванні, котрими користуються платники податків за підтримки низько податкових держав з огляду на недосконалості двосторонніх конвенцій. Це відоме трансфертне ціноутворення, до якого план BEPS вносить певні вдосконалення. Також це поки що недостатньо відомі інструменти оподаткування цифрової економіки, які починають запроваджувати на Заході як «другу хвилю» BEPS.

Важливе місце в плані посідають рішення проти зловживань двосторонніми конвенціями про уникнення подвійного оподаткування, у т. ч. тест основної мети (PPT). Важливу роль тут відіграє конвенція MLI, як процедури, які дають змогу полегшити впровадження або застосування цих рішень.

Варто наголосити, що сам по собі план BEPS за своєю формою не є безпосереднім юридичним інструментом врегулювання відносин щодо протидії агресивному податковому плануванню, оскільки не затверджений як нормативний акт або міжнародний договір. План BEPS швидше розглядається як «дорожня карта», тому реалізація визначених ним заходів потребує чіткої правової регламентації, й такі кроки проводяться як на міжнародному, так і на національному рівнях.

3. ОЦІНКА СТЕЙКХОЛДЕРІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПЛАНУ BEPS

Вперше проблеми подвійного оподаткування обговорювалися у 1920 році на Міжнародній фінансовій конференції у Брюсселі. Цього ж року була створена Ліга націй, яка напрацювала перші типові проекти конвенції про уникнення подвійного оподаткування й міжнародного співробітництва у сфері адміністрування податків. Вже з середини 1950-х років центром міжнародного податкового співробітництва стає Податковий комітет Організації економічного співробітництва та розвитку — ОЕСР.

Типова конвенція про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу ОЕСР була розроблена у 1963 році. У 1977 році вона була оновлена та діє донині. Саме ця класична модельна конвенція покладена в основу більшості конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, стороною якої є Україна. Таким чином, ОЕСР на протязі багатьох років очолювала міжнародну боротьбу з офшорами (табл. 2).

Таблиця 2

Діяльність ОЕСР у боротьбі з офшорами до прийняття плану BEPS*

Ініціатива	Зміст
1955 - Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення	Керівництво присвячено правилам трансфертного ціноутворення, котрі були запропоновані для випадків, коли угоди укладаються всередині групи компаній по неринковим цінами.
1977 – Модельна конвенція ОЕСР з подвійного оподаткування	Мета -усунення подвійного оподаткування
1988 – Ініціатива ОЕСР щодо протидії шкідливій податковій практиці	Мета – виявлення юрисдикцій, які некоректно переманювали до себе бізнесменів з високо-податкових країн
1988 – Багатостороння конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах	Міжнародний багатосторонній договір, який регулював питання взаємної допомоги у сфері адміністрування транскордонного оподаткування, а також боротьби з ухиленням і законним уникненням сплати податків

**Джерело: складено автором*

Отже, втрата державами податкових надходжень через агресивне податкове планування ТНК об'єднала світ навколо пошуку ефективних інструментів боротьби із виведення прибутку з-під оподаткування. Так народився план дій ОЕСР та "Великої двадцятки" (G20) – BEPS, метою якого є протидія агресивному податковому плануванню, боротьба з розмиванням податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування.

З 1 січня 2017 року Україна також приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS. Міністерство фінансів України розробило дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. До запровадження плану BEPS Україна також вживала заходи щодо боротьби з офшорами (табл. 3).

Таблиця 3

Імплементація заходів по боротьбі з офшорами в Україні*

Заходи	Степінь імплементації
Модельна конвенція ОЕСР по подвійному оподаткуванню	Україна не є членом ОЕСР, тому не приєдналася до цієї конвенції. Проте на основі цієї Конвенції укладена переважна більшість діючих двосторонніх міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування.
Ініціатива ОЕСР щодо протидії шкідливій податковій практиці	Україна в ОЕСР не входить, не є офшором, тому таких договорів із офшорами та країнами ОЕСР у неї немає.
Багатостороння конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах	Україна приєдналася до Конвенції у 2004 році. Конвенція набула чинності у 2009 році. У 2013 році Україна приєдналася до Глобального форуму з прозорості і обміну інформацією для податкових цілей у рамках ОЕСР та зобов'язалася дотримуватися міжнародних стандартів прозорості.
Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення	В Україні введені правила трансфертного ціноутворення
Впровадження Єдиного Стандарту Звітності (стандарту CRS) та міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією	Перша спільна програма України з представниками ОЕСР з впровадження міжнародних стандартів щодо обміну інформацією та заходів BEPS була започаткована у 2017 році.
Міжнародний автоматичний обмін інформацією про бенефіціарних власників компаній та бенефіціарів трастів	У 2014 році в Україні прийнято пакет законів про обов'язкове розкриття бенефіціарних власників юридичних осіб із метою підвищення прозорості інформації про структуру власності суб'єктів господарювання.

*****_Джерело: складено автором за даними_ [12]

Ключовим стрейкхолдером реалізації плану BEPS на операційному рівні є Департамент трансфертного ціноутворення ДПС України (далі Департамент). У межах свого функціоналу Департамент здійснює контролю за дотриманням податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення, контрольованих іноземних компаній, оподаткування доходів нерезидентів, діяльності нерезидентів, представництв (постійних представництв) нерезидентів та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС.

Завданнями Департаменту є організація проведення, координація, супроводження документальних перевірок (у тому числі щодо встановлення

відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»), додержання правил про контрольовані іноземні компанії, оподаткування доходів нерезидентів, перевірок нерезидентів та представництв (постійних представництв) нерезидентів.

Департамент забезпечує участь у межах компетенції в двосторонньому та багатосторонньому співробітництві з податковими органами іноземних держав, міжнародними організаціями з податкових питань, у тому числі щодо обміну інформацією з компетентними органами іноземних держав за запитом з питань, віднесених до компетенції Департаменту. З моменту запровадження в Україні контролю за трансфертним ціноутворенням Департаментом щороку приймається і опрацьовується в середньому 24 тис. звітів по контрольованим операціям (рис.3)

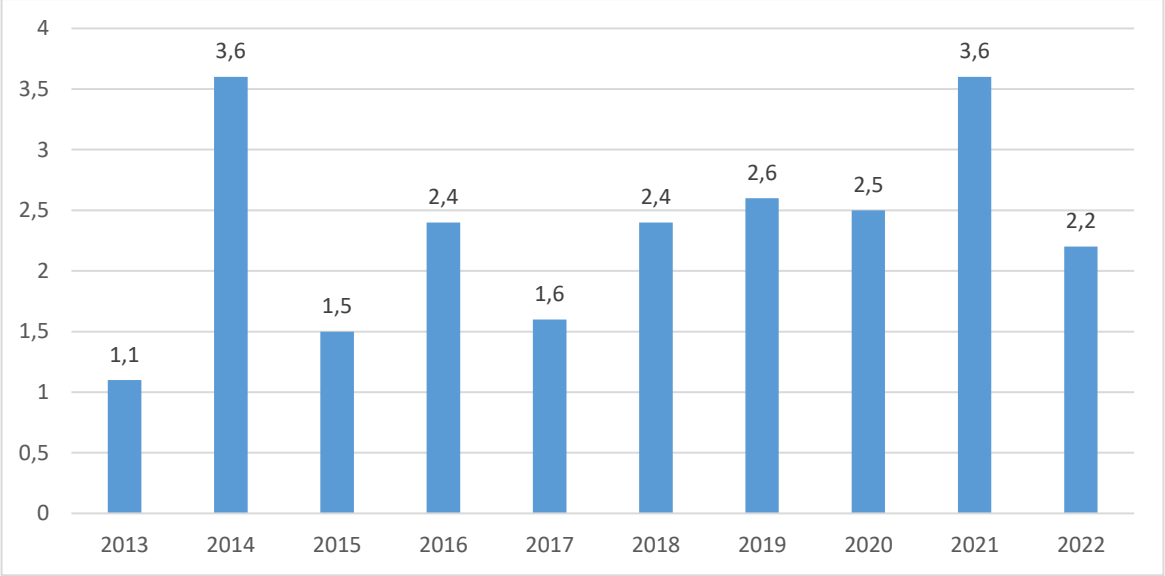


Рис.3. Динаміка подання звітів по контрольованих операціях, тис.*

**Джерело: складено автором за даними* [36]

Результатами роботи Департаменту є, те що протягом 2015 – 2023 років 1,2 тис. суб'єктів господарювання подали уточнюючі декларації (2,71 тис. додатків ТЦ) і збільшили об'єкт оподаткування на 32,1 млрд. грн, що привело до нарахування 2,8 млрд. грн податку на прибуток підприємств та зменшення збитків на 11,7 млрд. гривень. Лише протягом 2020-2023 років у результаті самостійного коригування платниками податків контрольованих операцій було

донараховано 22,6 млрд. грн., з них 11 млрд. грн. протягом 2020-2021 років, 11,6 млрд. грн протягом 2022-2023 років [36].

В цілому, за весь розглянутий період, платникам податків було направлено 840 запитів з трансферного ціноутворення (протягом 2022-2023 зроблено 240 запитів – 29%) з них отримано 760 документацій з трансферного ціноутворення з яких опрацьовано 73% (555 документацій) у 78% випадків ризики підтвердились [36].

Департаментом протягом 2015 – 2023 років проведено 102 документальні перевірки із питань відповідності принципу «витягнутої руки», за результатами яких донараховано 1,7 млрд. грн податку на прибуток і зменшено збитки на 7,5 млрд. гривень. До бюджету надійшло 440 млн грн податку на прибуток (враховуючи оскарження податкових повідомлень-рішень), узгоджені збитки за актами становили 3,7 млрд. гривень.

Протягом 2015 – 2023 років встановлено більше 1 570 (398 у 2022-2023 роках) фактів порушення платниками податків вимог податкового законодавства щодо своєчасності та повноти декларування контрольованих операцій, подання документації з трансфертного ціноутворення та застосовано штрафні санкції на 393 млн. гривень (>78,9 млн. грн. у період 2022-2023.)

Завдяки внесенню змін до Податкового кодексу України у частині розширення поняття «дивідендів» (які почали діяти з 01.01.2021) та проведеній роз’яснювальній роботі з платниками податків додатково сплачено до бюджету 287 млн. грн податку з доходів нерезидентів («конструктивні дивіденди»).

Таким чином, ДПС успішно запроваджує кроки Плану BEPS та правила GAAR (правила проти податкових зловживань), сконцентрувавши в єдиному напрямі інструменти контролю за трансфертним ціноутворенням, виплатою пасивних доходів, діяльністю нерезидентів й контрольованих іноземних компаній, які спрямовані на протидію агресивним схемам міжнародного податкового планування, що використовуються суб’єктами господарювання з метою розмивання бази оподаткування і виведення коштів за кордон.

4. ЦІЛІ КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

Засоби міжнародного податкового планування дають суб'єктам господарювання та транснаціональним корпорація (далі ТНК) широкі можливості для зменшення податкових витрат, використовуючи розбіжності податкового законодавства різних держав. Однією з найбільш поширених форм податкової оптимізації є зменшення прибутку того учасника транснаціональної групи, який здійснює діяльність у юрисдикції з високим рівнем оподаткування, шляхом заниження ціни при продажу товарів або послуг афілійованому суб'єкту, розташованому в низько податковій юрисдикції, де залишається основний прибуток.

Структура податкових систем більшості країн світу здебільшого базується на оподаткуванні фінансового результату компаній. Прибуток формується відповідно до розміру отриманих доходів компанії та обсягу здійснених витрат. У свою чергу ціни, за якими укладаються правочини – ключовий фактор, що впливає на розмір доходів і витрат. Тому ціноутворення дає широкі можливості для розподілу прибутку між залежними організаціями.

Такий підхід зумовлює конфлікт інтересів ТНК з інтересами держави, резидент якої, внаслідок заниження рентабельності, і як результат – бази оподаткування податком на прибуток, не сплачує до бюджету податки у тому обсязі, які б він сплатив у разі застосування економічно виправданої для нього цінової політики. У цій ситуації для захисту інтересів держави застосовуються механізми регулювання трансфертного ціноутворення (далі ТЦУ).

Основним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення є Керівництво ОЕСР 1995 року (зі змінами) «Про трансфертне ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових органів» (Transfer pricing guidelines for multinational територій і tax administrations). В Україні правила трансфертного ціноутворення вступили в силу з вересня 2013 року (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення») [30]. Даним законом були започатковані базові правила щодо

визначення контрольованих операцій, методи та принцип «витягнутої руки» тощо.

Отже, трансфертне ціноутворення в Україні регулюється національним законодавством, зокрема статтею 39 Податкового кодексу України, яка встановлює визначення правил ТЦУ. Згідно із законодавством трансфертне ціноутворення – це певна система, за допомогою якої можливо встановити справедливу вартість товарів і послуг (або вартість інших об'єктів), які визначаються Податковим кодексом як об'єкти контрольованих операцій.

«Контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків» [26]. Податковий кодекс України встановлює певні критерії, згідно яких можна визначити, чи є операція контрольованою з метою трансфертного ціноутворення чи ні (Табл. 4).

Таблиця 4

Критерії визнання операцій контрольованими*

Критерій	**Статус/Сума**
Статус контрагента	Нерезидент – пов'язана особа
	Нерезидент - комісіонер
	Нерезидент, зареєстрований в «низько податковій юрисдикції», перелік таких держав встановлюється розпорядженням КМУ від 27.12.2017 року №1045
	Нерезидент, який має особливу організаційно-правову форму, яка вказує на те, що контрагенти мають права не сплачувати податок на дохід або корпоративний податок. Перелік таких організаційно-правових форм закріплений у Постанові КМУ від 04.07.207 №480.
	Постійне представництво
Річний дохід	Річний дохід платника від усіх видів діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн. грн. (за мінусом непрямих податків)
Обсяг операцій	Обсяг господарських операцій латника податку з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн. грн. (за мінусом непрямих податків)
Об'єм операцій	Об'єм контрольованих операцій повинен розраховуватись на основі цін, які відповідають правилу «витягнутої руки»

**Джерело: складено автором за даними* [26]

Департамент трансфертного ціноутворення, підводячи підсумки своєї роботи за поточний рік, проаналізував частоту застосування підстав віднесення операцій до контрольованих за статусом контрагента (рис. 4).

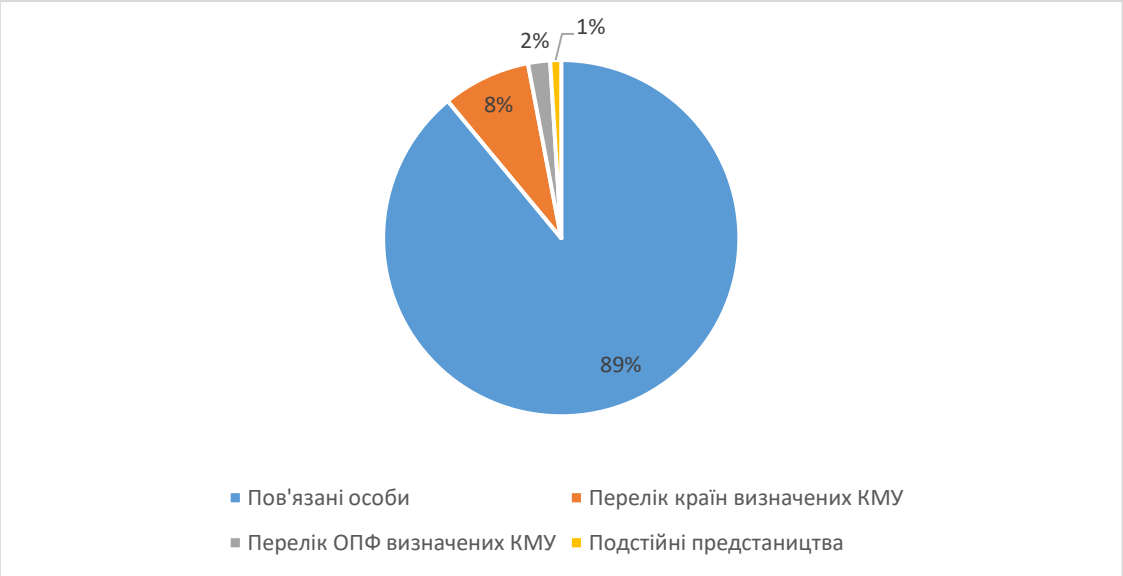


Рис. 4. Структура застосування критеріїв контрольованих операцій за статусом контрагента*

**Джерело: складено автором за даними* [36]

За результатами аналізу, найбільш часто використовується підстава віднесення операції до контрольованої – пов'язана особа (89%), найбільш рідкісне використання критерію постійного представництва (1%).

Трансфертна ціна – це вартість, яка встановлюється на товари або послуги, вироблені між залежними компаніями, або всередині транснаціональних корпорацій, або між підрозділами одного підприємства. Для перевірки відповідності операцій між вищеназваними структурами ринковим умовам, контролюючі органи використовують у своїй роботі певні методи, які базуються на принципі «витягнутої руки». Принцип «витягнутої руки» – це певне правило, яке передбачає, що вартість угоди між пов'язаними сторонами повинні відображати умови, що мають місце в операціях між незалежними компаніями. Визначена ієрархія методів трансфертного ціноутворення, за допомогою яких необхідно перевірити, чи відповідають контрольовані операції принципу «витягнутої руки» (рис. 5).

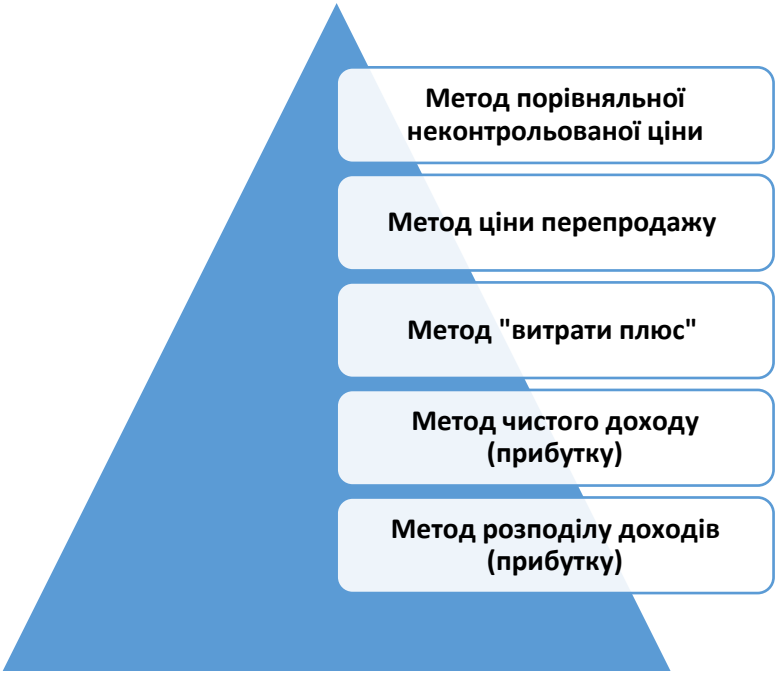


Рис. 5. Методи трансфертного ціноутворення за степеню їх пріоритетності*

**Джерело: складено автором*

Перші три методи є традиційними методами, четвертий та п'ятий є синтетичними на основі аналізу рентабельності.

Департамент трансфертного ціноутворення, підводячи підсумки своєї роботи за поточний рік, проаналізував частоту застосування традиційних методів встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» (рис.6).

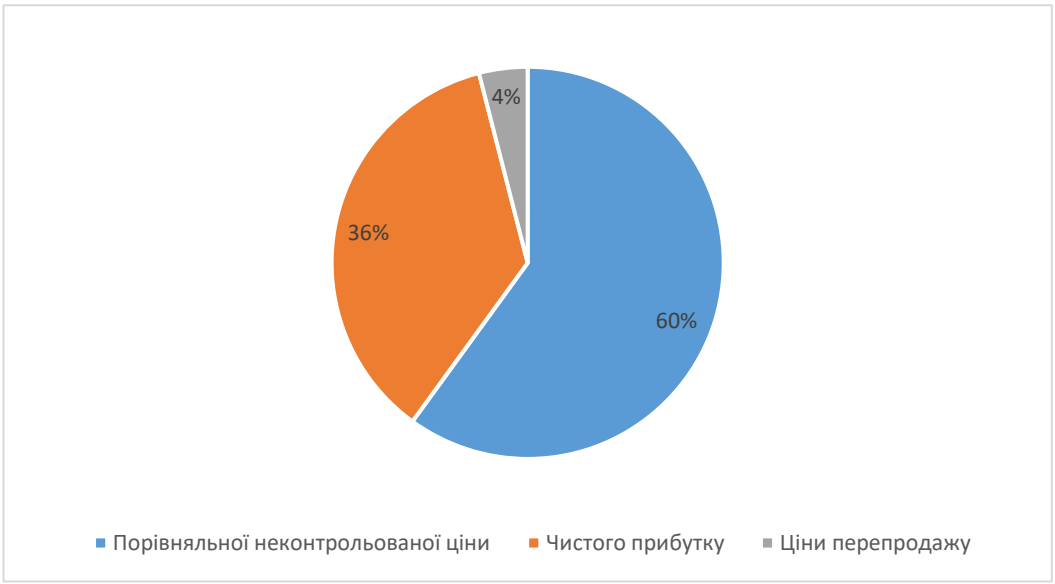


Рис. 6. Частота використання методів встановлення відповідності принципу «витягнутої руки»*

**Джерело: складено автором за даними* [36]

Аналітики стверджують, що «порівняно з попередніми роками після затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (наказ Мінфіну від 18.01.2022 №19, який набрав чинності з 01.01.2023) частка застосування платниками податків методу порівняльної неконтрольованої ціни в цілях трансфертного ціноутворення для операцій з товарами (у т.ч. з сировинними) збільшилась на 5 відсотків» [10].

З моменту приєднання України до плану BEPS контроль за трансфертним ціноутворенням потребував удосконалення. У плані BEPS безпосередньо питанням трансфертного ціноутворення присвячено 4 з 15 пунктів. Зокрема 8 – трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи; 9 - трансфертне ціноутворення: ризики і капітал; 10 – трансфертне ціноутворення: операції з підвищеним ризиком; 13 – підготовка документації з трансфертного ціноутворення. Тому були прийняті зміни до Податкового кодексу, які стосуються правил трансфертного ціноутворення, через Закон 466-IX [29], який діє з травня 2020 року, та Закон 1117-IX [27], який діє з 1 січня 2021 року. Зміни законодавства передбачають запроовадження трьох рівнів документації з трансфертного ціноутворення відповідно до пункту 13 Плану дій BEPS щодо розмивання бази й протидії податкових зловживань. Таким чином, вказаними законодавчими актами внесені зміни до законодавства і встановлено три рівні подання документації з трансфертного ціноутворення; нові вимоги обґрунтування ділової економічної мети; розширено документацію з трансфертного ціноутворення, яка тепер буде додатково містити дані про фізичних осіб, що виступають бенефіціарами платника податків, ланцюжок поставки з розкриттям формування вартості в умовах контрольованих операцій, інформацію щодо ділової мети, копії аудиторських висновків, також змінені положення про передбачувані дивіденди і внесені нові правила щодо операцій з товарами.

Також у 2019 році до правил трансфертного ціноутворення було додано принцип превалювання сутності над формою, що передбачає покладатися на суб'єктивне сприяння суті операції. Даний принцип є подібним до рекомендацій Плану BEPS і дає право контролюючим органам проігнорувати зміст угоди або договору, якщо в ньому відсутня економічна вигода.

Отже, звітність з трансфертного ціноутворення в Україні потребувала доопрацювання та стандартизації відповідно до міжнародних вимог. Під час виконання пункту 13 плану BEPS Мінфін України затвердив нову трирівневу структуру звітності з трансфертного ціноутворення, яка охоплює наступний пакет документів на додачу до звіту про контрольовані операції:

1. Local File — локальна документація з трансфертного ціноутворення, яка містить дані про особу, яка є стороною контрольованої операції та пов'язаних осіб платника податків.
2. Master File — глобальна документація – документи та матеріали, які подаються платником податків, який входить до складу міжнародної групи компаній, річний дохід якої дорівнює або перевищує еквівалент 50 млн. євро.
3. Country-by-Country Report (Звіт у розрізі країн) — форма звіту для міжнародної групи компаній, сумарний дохід якої за один фінансовий рік перевищує еквівалент у 750 млн євро.

Звіт у розрізі країн є уніфікованим стандартом, затвердженим ОЕСР й запровадженим у більш ніж 82 країнах світу. Він подається лише у випадках коли дотримана одна з наступних умов: платник податків є материнською компанією міжнародної групи компаній (далі МГК); або материнська компанія МГК уповноважила українську на подання звіту у розрізі країн до контролюючого органу; чи у разі коли місцезнаходження материнської компанії МГК не вимагає подання такого звіту, і при цьому нею не було уповноважено іншого учасника групи на подання такого звіту, але в іншій юрисдикції; або наявність підписаного міжнародного договору щодо обміну податковою інформацією [31].

Вперше трирівнева документація з трансфертного ціноутворення застосовувалася до 2021 фінансового року. Подавати Документацію можна не раніше, ніж на рік підписання Україною багатосторонньої угоди Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (MCAA). Ця угода передбачає застосування умов та інструментів щодо здійснення автоматичного обміну звітами між країнами, які підписали таку угоду. Дані будуть використовуватися для податкової перевірки компаній у країнах, де вони діють.

Отже, платники податків, які у звітному 2022 році здійснювали контрольовані операції та входять до міжнародної групи компаній, були зобов'язані разом із звітом про контрольовані операції подати повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Станом на 03.10.2023 Повідомлення про участь у МГК подали 2022 платника податків. З них 63% входять до складу МГК, 37% не входять. «Основними державами податкового резиденства материнських компаній міжнародної групи компаній є Республіка Кіпр – 22%, Федеративна Республіка Німеччина – 9%, Сполучені Штати Америки – 9%, Французька Республіка – 5%, Швейцарська Конфедерація, Україна, Республіка Австрія – по 4%, Нідерланди та Велика Британія – по 3% та інші країни світу – 37%» [10].

ДПС, як компетентний орган України у 2022 році, приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн (CbC). На сьогодні вживаються заходи щодо запровадження автоматизованої системи обміну звітами у розрізі країн МГК.

В особливостях контролю за трансфертним ціноутворенням в умовах воєнного стану, можна виділити наступні зміни:

- щодо подання звітів про контрольовані операції – звіти подаються без змін до 01.10.2022;
- щодо документації з трансфертного ціноутворення (локальний файл) – подається на запит ДПС протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту;

- щодо глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер файл) – подається на запит ДПС протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту;
- щодо Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній (CbC Report) – має подаватися вперше щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж в рік, в якому компетентними органами укладено Country-by-Country Reporting;
- щодо проведення податкових перевірок з трансфертного ціноутворення – всі розпочаті перевірки припиняються, проведення нових перевірок (з питань ТЦУ) не розпочинається; після завершення термінів перевірок зупиняються строки накладення податкових штрафів на період дії воєнного стану в Україні;
- щодо строку давності у розмірі 2 555 днів (7 років) – в частині контролю за трансфертним ціноутворенням зупинені з 18.03.2020, враховуючи обмеження COVID-19 та воєнного стану;
- щодо єдиного податку за процентною ставкою 2%: «вартісний критерій» контрольованих операцій: обсяг річного доходу більше 150-ти млн грн за весь звітний рік з урахуванням періоду перебування на ЄП за ставкою 2%, але для обсягу операцій з кожним контрагентом сума операцій становить більше 10 млн грн розраховується без урахування періоду перебування на ЄП за ставкою 2%;
- щодо факту можливості виконання податкових обов'язків: платника податків звільнено від відповідальності, однак необхідно виконати такі протягом 6 місяців після скасування воєнного стану [14].

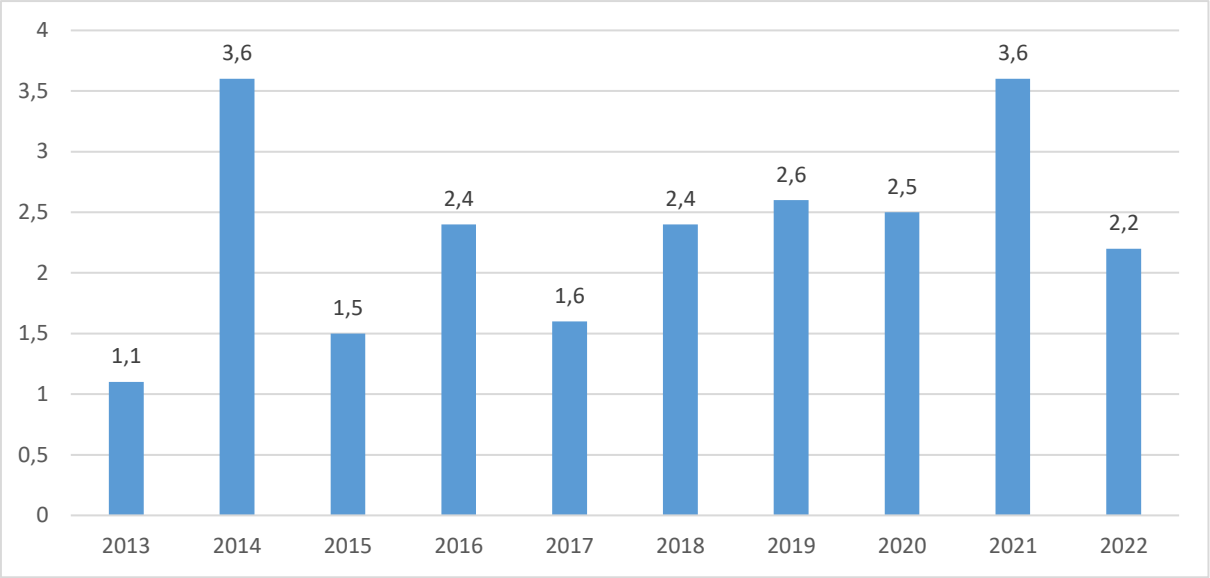


Рис. 7. Обсяг контрольованих операціях, трлн. грн*

**Джерело: складено автором за даними Департаменту з трансфертного ціноутворення ДПС*

З часу запровадження в Україні контролю за трансфертним ціноутворенням, обсяг контрольованих операцій сягає в середньому 2,4 трлн. грн. на рік (рис.7). Задекларована платниками податків сума контрольованих операцій за 2022 рік становить 2,2 трлн грн, яка є меншою (порівняно з 2021 роком) на 1,5 трлн гривень. При цьому значно скоротилися обсяги контрольованих операцій за товарними позиціями – на понад 30%. Під контроль з трансфертного ціноутворення за минулий рік потрапило близько 2,3 тис. суб'єктів господарювання і близько 4,8 тис. нерезидентів.

В основному контрольовані операції здійснювались із нерезидентами, котрі зареєстровані у Швейцарській Конфедерації (22%), Республіці Австрія (16%), Французькій Республіці (7%), Королівстві Нідерланди (6%), Федеративній Республіці Німеччина і Сполучених Штатах Америки (по 5%).

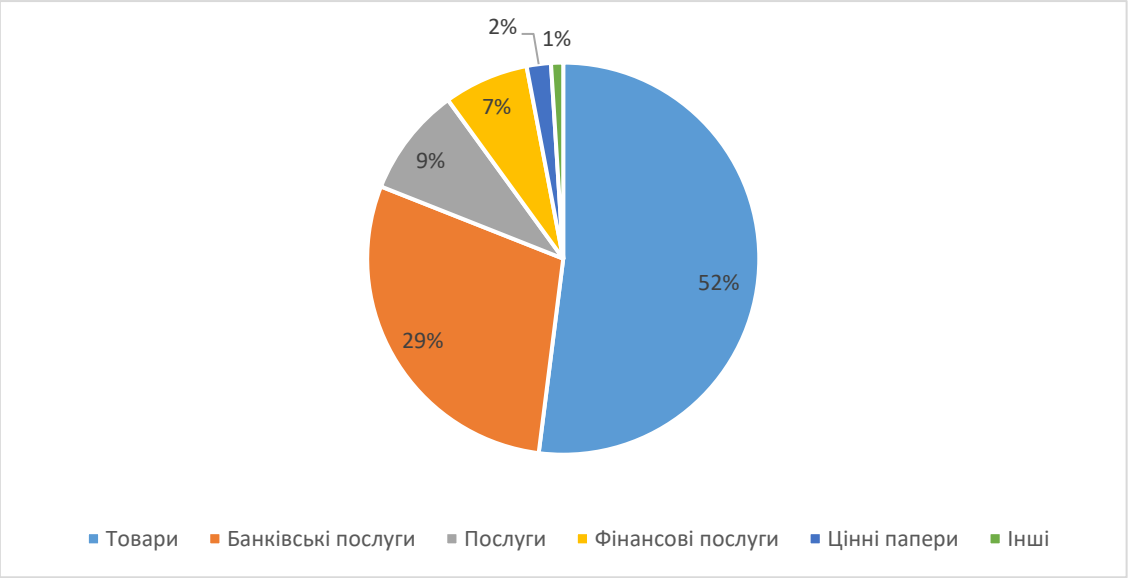


Рис. 8. Обсяги контрольованих операцій за предметами операцій*

**Джерело: складено автором за даними Департаменту з трансфертного ціноутворення ДПС*

Отже, значну питому вагу у загальному обсязі контрольованих операцій займають операції з товарами – 52% (у тому числі з сировинними – 19%) та банківські послуги – 29%. Інші категорії операцій мають значно меншу частку, зокрема, послуги – 9%, фінансові послуги – 7%, операції з цінними паперами – 2% та інші – 1%.

5. ІНДИКАТОРИ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ (КІК)

Положення про контрольовані іноземні компанії (далі КІК) були впроваджені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX [29] (із змінами та доповненнями) на виконання кроку 3 плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) — визначення контрольованих іноземних компаній та їх оподаткування. Метою цих положень є протидія переміщенню прибутку в офшорні юрисдикції з фактичною відстрочкою чи несплатою податків

контролюючою особою.

Отже, крок № 3 плану BEPS передбачає запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній КІК. Вперше вказані правила були застосовані у США в 1962 році. Згодом правила контрольованих іноземних компаній булизапроваджені в національному законодавстві Канади, Німеччини (1972 рік), Японії (1978 рік), Франції (1980 рік), Великої Британії (1984 рік), Нової Зеландії(1988 рік), Австралії, Швеції (1990 рік), Норвегії (1992 рік), Іспанії, Індонезії, Данії, Фінляндії (1995 рік), Мексики, Угорщини, Південної Кореї, ПАР (1997 рік), Ізраїлі й Італії (2000 рік), Туреччині (2006 рік), КНР (2007 рік).

На сьогодні вказані правила запроваджені в таких країнах: Австралія, Аргентина, Бразилія, Велика Британія, Угорщина, Венесуела, Німеччина, Греція, Данія, Єгипет, Ізраїль, Індонезія, Ісландія, Іспанія, Італія, Канада, Китай, Литва, Мексика, Нова Зеландія, Норвегія, Перу, Португалія, росія; США, Туреччина, Уругвай, Фінляндія, Франція, Швеція, Естонія, ПАР, Південна Корея, Японія.

В кожній із перерахованих вище країн існують свої особливості застосування правил контрольованих іноземних компаній. Проте всі вони застосовують однаковий головний принцип оподаткування – певний тип доходів контрольованої іноземної компанії обкладається податком тією державою, податковим резидентом якої є контролююча особа такої компанії, пропорційно до її частки у капіталі компанії. Під поняттям «контроль» вважається пряма або непряма участь у капіталі іноземної компанії та відповідний вплив від такої участі при розподілі прибутку компанії. Наявність угод про усунення подвійного оподаткування зумовлює недопущення податкових зловживань лише на рівні «транзитних» компаній, котрі використовують багатонаціональні компанії у своїй корпоративній структурі, але це практично не працює із материнськими компаніями, що зареєстровані в офшорних зонах.

«Правила оподаткування КІК покликані нівелювати практику

відстрочення сплати дивідендів іноземними компаніями, які зареєстровані в офшорах, шляхом включення нерозподіленого прибутку в податкову базу контролюючої особи та подальшого оподаткування згідно з податковим законодавством країни» [16].

Правила КІК вступили в силу з 1 січня 2022 року та стосуються українських компаній і фізичних осіб, які володіють часткою в іноземній компанії або утворенні без статусу юридичної особи (УбСЮО) чи здійснюють контроль над ними. Відтепер українські компанії та фізичні особи, які володіють або контролюють іноземні структури, повинні звітувати про прибутки КІК та сплачувати з них податки в Україні.

КІК - іноземна компанія чи УбСЮО (трасти, фонди, партнерства та інше) визнається КІК, якщо фізична або юридична особа-резидент України, яка відповідає наступним критеріям (рис.9).

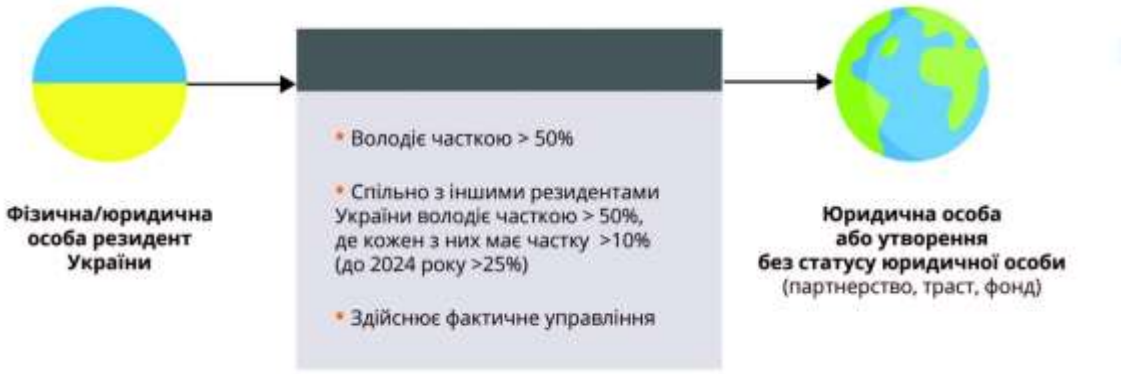


Рис. 9. Критерії КІК [32]

Отже, КІК — це іноземні компанії, які контролюються українськими резидентами: юридичними або фізичними особами. Встановлення фактичного контролю над юридичною особою передбачає виконання хоча б однієї з підстав:

- надання зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи;
- ведення перемовин та узгодження суттєвих умов щодо укладання правочинів без подальшого додаткового затвердження;
- наявність довіреності терміном більш ніж один рік на здійснення суттєвих правочинів від імені юридичної особи;

- здійснення операцій за банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати банківські операції;
- зазначення особи в якості засновника юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою.

Платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є кожна контролююча особа. Податок на прибуток розраховується за стандартною ставкою 18% по формулі (1):

Розрахунок податку на прибуток: КІК-податок = (скоригований прибуток КІК +/- податкові різниці) * частка контролюючої особи в КІК *, ставка податку (1)

Контролеру-фізичній особі потрібно буде заплатити державі податок з доходів фізичних осіб КІК у такому обсязі:

- «18% ПДФО + 1,5% ВЗ (для нерозподіленого прибутку КІК або доходу, отриманого від КІК, окрім дивідендів);
- 9% ПДФО + 1,5% ВЗ (для прибутку КІК, який розподіляється шляхом виплати дивідендів фізичній особі до подання звіту про КІК або після його подання, але не пізніше закінчення другого календарного року після звітного)» [19].

Скоригований прибуток КІК не підлягає оподаткуванню за умови:

1) між Україною та державою місцезнаходження КІК є договір про уникнення подвійного оподаткування або про обмін податковою інформацією (CRS);

2) виконується щонайменше одна з наступних умов:

- КІК сплачує податок на прибуток за ефективною ставкою, що є не меншою за 13%;

Ефективною ставкою є відсоток, який вираховується за формулою (2):

ЕС = Сума сплаченого податку / сума прибутку **х** на 100%. (2)

- частка пасивних доходів становить не більше 50% загальної їх суми.

Незалежно від вищезазначених умов прибуток КІК звільняється від оподаткування за наявності однієї з умов:

- дохід усіх КІК однієї контролюючої особи не перевищує еквівалент 2 мільйони євро;
- частки контрольованої іноземної компанії перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі;
- КІК є благодійною організацією.

Важливо, що звільнення від оподаткування прибутку КІК позбавляє контролюючу особу обов'язку розраховувати скоригований прибуток КІК. Проте обов'язок звітування щодо звільнених від оподаткування КІК залишається. Контролююча особа також має право відмовитися від застосування до неї пільги у вигляді звільнення прибутку КІК від оподаткування, висловлюючи власне бажання у довільній заяві разом зі звітом про КІК.

Станом на 25.05.2023, ПКУ встановлює дві форми звіту про КІК: повну та скорочену форму. Скорочена форма звіту подається тоді, коли контролююча особа не має можливості забезпечити складання фінансової звітності контрольованої іноземної компанії та/або здійснення розрахунку скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії до дати граничного строку подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств. З початку 2023 року до ДПС надійшло 389 звітів про контрольовані іноземні компанії за скороченою формою та 285 повних звітів.

Отже, застосування правил КІК виникає за умов штучного перенесення оподатковуваного прибутку в юрисдикції іноземних компаній, а саме: вітчизняний резидент контролює іноземну компанію; дохід КІК є пасивним; дохід КІК у країні її резиденства не оподатковується або оподатковується за низькою ставкою.

З часу запровадження правил оподаткування КІК було подано 6134 повідомлення про участь у контрольованих іноземних компаніях, з них 1930 фізичними особами та 73 юридичними особами [9].

Деякі вітчизняні фахівці вважають, що запровадження концепції КІК в

Україні є занадто передчасним. Така позиція обґрунтовується відсутністю прозорості в діяльності податкових органів в Україні, корупційними скандалами та схемами, недостатнім рівнем довіри з боку бізнесу. Однак така позиція є дискусійною. Справді, наявні проблеми в організації роботи податкових органів повинні вирішуватись шляхом швидкого та ефективного їх реформування, а не відтермінуванням запровадження ефективних інструментів протидії зловживанням щодо сплати податків на іноземні доходи.

6. ПІДХОДИ ЩОДО ВИКОНАННЯ ЗАХОДІВ З МЕТОЮ ПРОТИДІЇ РОЗМИВАННЮ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ВИВЕДЕННЮ ПРИБУТКУ З-ПІДОПОДАТКУВАННЯ (КОНВЕНЦІЯ MLI)

Укладення 24 листопада 2016 року Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування Multilateral Instrument (далі – конвенція MLI) стало одним із визначальних заходів щодо нормативної імплементації окремих заходів плану BEPS. Ця конвенція 23 липня 2018 р. була підписана Україною та ратифікована відповідно до Закону України від 28 лютого 2019 року № 2692-VIII [33]. Конвенція MLI, до якої приєдналася Україна, покликана за спрощеною процедурою внести правки до безлічі двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема Україна заявила до 76 поправок, а загалом по світу їх нараховується близько 10 тис.

Загалом Конвенція передбачає, що кожна держава визначає набір поправок, які вона готова ухвалити та перелік держав, яким ці поправки адресує. Якщо держава — адресат України також приєднається до MLI, вибере ту саму поправку й адресує її Україні, цю поправку Україна і ця конкретна держава починають застосовувати між собою.

Конвенція MLI є 15 кроком Плану дій BEPS. Підписавши та

ратифікувавши цю конвенцію, Україна одночасно виконує, зокрема, кроки 6 та 14, котрі входять до мінімального стандарту Плану BEPS, а також кроки 2 та 7. Мета конвенції MLI – уніфікувати правила застосування міжнародних податкових конвенцій в частині встановлення правил оподаткування стосовно податків на доходи, створення ефективного механізму впровадження погоджених змін, згідно із яким такі угоди будуть виконувати завдання уникнення подвійного оподаткування, проте разом з тим не будуть інструментом для зловживань, коли створюються можливості для звільнення від оподаткування або зменшення розміру податків через ухилення або уникнення від сплати податків.

Конвенцією MLI безпосередньо визначено так звані «гібридні схеми зменшення податкового навантаження». Зокрема, у ній встановлено правила застосування угод про уникнення подвійного оподаткування щодо фіскально прозорих осіб й осіб, які є резидентами декількох юрисдикцій. У конвенції передбачені три варіанти, які можуть бути застосовані сторонами для врегулювання порядку оподаткування доходів їх резидентів. Зокрема конвенція встановлює можливість не застосовувати положення міжнародних договорів, що передбачають звільнення від оподаткування доходу в одній договірній юрисдикції, якщо інша юрисдикція звільняє такий дохідвід оподаткування або застосовує знижену ставку. Замість звільнення від оподаткування, застосовується можливість вирахування суми податку, сплаченого в іншій договірній юрисдикції.

Також конвенція MLI передбачає кроки щодо недопущення зловживань положеннями договорів про уникнення подвійного оподаткування, у тому числі, шляхом неправомірного використання угод з метою отримання пільг задля отримання непрямої вигоди резидентами третіх юрисдикцій. Запобігання зловживань здійснюється шляхом включення до тексту преамбули угод про оподаткування, на які вона поширюється, положення про намір усунути подвійне оподаткування стосовно податків, на які поширюється дія цієї Угоди, однак без створення можливостей для повного звільнення від оподаткування

або зменшення оподаткування шляхом податкового ухилення або уникнення.

Важливим є положення конвенції MLI (реалізація кроку 6 плану BEPS) про те, що пільга, передбачена угодою про оподаткування, не буде надаватися, якщо буде встановлено, що одержання цієї пільги було однією зосновних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які призвели до її застосування.. Це поправка PPT, яка спрямованих на обмеження зловживань у застосуванні конвенцій. Ось як сформульовано зміст PPT у Конвенції: «Незалежно від будь-яких положень Податкової угоди, на яку поширюється дія цієї Конвенції, пільга відповідно до Податкової угоди, на яку поширюється дія цієї Конвенції, не надається щодо виду доходу або капіталу, якщо, з огляду на всі відповідні факти і обставини, є підстави вважати, що отримання такої пільги було однією з основних цілей будь-якої угоди або правочину, які прямо чи опосередковано привели до цієї пільги, якщо тільки не було встановлено, що надання такої пільги за цих обставин відповідатиме меті та завданням відповідних положень Податкової угоди, на яку поширюється дія цієї Конвенції» [21].

Це є нормативним закріпленням на рівні норми міжнародного права доктрини « основної мети» в частині можливості застосування пільг, передбачених угодами про уникненняподвійного оподаткування. Зауважимо, що аналогічні положення містили декілька десятків конвенцій України з іншими державами (повний перелік наведено у Законі України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 № 2692-VIII [33]). Різниця нового підходу в тому, що у більшості цих конвенцій правило «основної мети» стосувалося окремих видів доходу (відсотки, роялті), тоді як MLI запроваджує його як універсальний принцип, який поширюється на будь-які види доходів або пільг чи пільгових ставок. Завдяки MLI кількість країн, щодо яких Україна застосовує PPT, значно зросла.

У пункті 103.2 Податкового кодексу України записано: «податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки

податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку» [26]. Експерти – практики застерігають, що поправки до національного законодавства, якщо вони є у конвенції та MLI, можуть загрожувати тим, що органи податкової служби застосовуватимуть їх щодо операцій із нерезидентами країн, які не охоплені PPT через конвенції.

Проте, конвенція передбачає і механізми захисту інтересів платників податків, збереження за ними права на застосування пільг у випадку, якщо за його запитом профільний орган договірної держави встановить, що відповідна податкова пільга була б надана і за відсутності спірної операції. Конвенцією MLI передбачені також винятки із вказаних обмежень щодо можливості застосування податкових пільг через призму доктрини «ділової мети». Такі винятки застосовуються до так званих «кваліфікованих осіб», до яких, наприклад, відносять фізичних осіб, органи державної влади, неприбуткові організації, місцеві органи влади та інші.

Спеціальні умови передбачені конвенцією MLI щодо застосування пільг до операцій із виплати дивідендів. Встановлено, що особа, котра отримує дивіденди, повинна володіти частиною капіталу, акцій, часток упродовж 365-денного терміну. Також врегульовано питання порядку застосування угод про оподаткування у разі відчуження акцій чи часток, вартість яких одержується здебільшого з нерухомого майна.

Слід окремо звернути увагу на положення конвенції MLI (реалізація кроку 7 плану BEPS) щодо протидії зловживанням постійними представництвами. Визначено механізми протидії схемам мінімізації податків у випадках, коли постійні представництва вважаються розташованими у третіх юрисдикціях із нижчим рівнем оподаткування, а також у випадках штучного уникнення статусу постійних представництв. Визначено основні прийоми такого штучного

уникнення, зокрема шляхом укладення договорів комісій. Передбачено, що підприємство – резидент однієї договірної юрисдикції має постійне представництво у іншій договірній юрисдикції, якщо воно діє в цій іншій юрисдикції через суб'єкта, який систематично укладає контракти або систематично відіграє головну роль, яка призводить до укладення контрактів, при цьому контракти укладаються від імені підприємства або стосуються передачі права користування майном чи права власності, яким володіє чи користується це підприємство, або вони стосуються надання послуг таким підприємством. При цьому в конвенції обумовлено, що термін «постійне представництво» не буде поширюватися на діяльність, котра має допоміжний характер.

Конвенцією урегульовано також ситуації, коли має місце штучне розділення контрактів для уникнення статусу постійного представництва, шляхом здійснення діяльності у договірній юрисдикції на об'єктах будівництва чи інжинірингу, протягом одного або декількох періодів, що в сукупності перевищують 30 днів. Ці різні періоди додаються до сукупного періоду часу, протягом якого основне підприємство здійснює діяльність на будівельному об'єкті, проєкті будівництва або інсталяції.

У рамках приєднання до Конвенції Закон № 466 також передбачає обмеження визнання витрат за операціями з нерезидентами, якщо вони не мають розумної економічної причини, так званої «ділової мети». У такий спосіб він запроваджує податкову різницю у розмірі 100%: «…на суму витрат, понесених платником податків при здійсненні операцій з нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети» (пп. 140.5.15 ПК). Підпункт 14.1.231 ПК, у якому закріплено визначення ділової мети, звучить так: «для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), зокрема, але не виключно, якщо: головною ціллю або однією із головних цілей операції, та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків, якщо у зіставних умовах особа

не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб» [26].

Отже, концепція ділової мети, хоча й стосується іншого елементу оподаткування (визнання витрат для податку на прибуток), сформульована достатньо наближено до тесту «основної мети» для застосування пільг за конвенціями.

Тому важливим завданням конвенції MLI є врегулювання процедури покращення механізму вирішення спорів. Положення конвенції розширюють способи захисту платників податків, надають йому право, не залежно від застосування національних засобів судового захисту, звернутися до компетентного органу будь-якої з договірних юрисдикцій. При цьому передбачається координація та взаємодія між компетентними органами договірних юрисдикцій, шляхом досягнення взаємного узгодження складних або спірних ситуацій, котрі виникають щодо тлумачення або застосування Угоди про оподаткування.

У даному контексті слід відзначити, що незважаючи на ратифікацію конвенції MLI Україною, національне законодавство на сьогодні не гармонізоване з її положеннями щодо взаємного узгодження, не передбачає юридичного механізму розгляду звернень нерезидентів до податкових органів України з питань застосування угод про оподаткування.

Якщо під час процедури взаємного узгодження договірні сторони не можуть досягти згоди стосовно вирішення спору протягом двох років поспіль, невирішені спірні питання за запитом зацікавленої особи, передаються на розгляд арбітражу. Слід наголосити, що, ратифіковуючи конвенцію MLI, Україна залишила за собою право не застосовувати статтю про арбітраж для своїх угод про оподаткування, тому вітчизняні платники податків таким інструментом, наразі, не можуть скористатися.

За окреслених умов, така система врегулювання суперечок не може вважатися досконалою, оскільки, не відзначається оперативністю їх розгляду,

адже процес спочатку на національному, а потім міжнародному рівнях може затягнутися на роки. Також нечітка система визначення арбітрів не гарантує неупередженого та об'єктивного вирішення спору на найвищому професійному рівні. Значно ефективніше ці завдання можна було б вирішити шляхом створення міжнародного податкового арбітражу.

Отже, Багатостороння конвенція (MLI) – це багатосторонній договір, котрий розроблений Організацією економічного співробітництва та розвитку у цілях боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування (План BEPS), який дозволяє одночасно внести зміни до всіх або деяких чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

У рамках приєднання до конвенції MLI ДПС разом із Міністерством фінансів України проведено роботу щодо внесення змін до чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування в частині перегляду правил й ставок оподаткування пасивних доходів нерезидентів. Зокрема, внесені зміни до конвенцій з Нідерландами, Австрією, Швейцарією, що призвело до збільшення ставки оподаткування з 0 до 5% [9].

Із викладеного випливає, що плюси плану BEPS очевидні й покликані раз і назавжди подолати практику розмивання оподатковуваної бази та виведення прибутку з-під оподаткування, що існує десятиліттями, також подолати офшоризацію у глобальному сенсі.

7. ВИКЛИКИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПЛАНУ BEPS В УКРАЇНІ

Оцінюючи кроки України у напрямку реалізації плану BEPS, необхідно наголосити, що український законодавець має намір запровадити не лише мінімальний стандарт, а й ширший спектр заходів плану BEPS. Вжиття ефективних заходів боротьби із податковими зловживаннями уряд називає передумовою до повноцінної лібералізації (закон, котрий передбачає таку

лібералізацію, набрав чинності у 2019 році) валютної системи та вільного руху капіталів.

На підтвердження цієї стратегії українським парламентом 16.01.2020 року було ухвалено доповнення до закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Крім мінімального стандарту BEPS, ним передбачається вжиття додаткових заходів: оподаткування контрольованих іноземних компаній (крок 3), обмеження витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами (крок 4), запобігання уникненню статусу постійного представництва і оподаткування постійних представництв (Крок 7); контролю за трансфертним ціноутворенням (Кроки 8-10).

Як зазначалось вище, резидентам України доведеться декларувати і платити податки із доходів контрольованих іноземних компаній (в яких вони мають частку або які перебувають під їх фактичним контролем), якщо такі компанії знаходяться в низько податкових юрисдикціях (де ставка оподаткування прибутку на 5 відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні) або в юрисдикціях, з якими не має укладеного договору про уникнення подвійного оподаткування.

Також, як зазначалось у попередніх розділах, у рамках реалізації кроку 13 плану BEPS, що входить до мінімального пакету, для МГК запроваджені додаткові вимоги для документації із трансфертного ціноутворення, які зобов'язані подавати додатково глобальну документацію (master file), а також звіт у розрізі країн (country-by-country reporting). Передбачається запровадження обмежень при застосуванні угод про уникнення подвійного оподаткування. Також при здійсненні контрольованих операцій закріплено такі доктрини, як реальності господарської операції (коли з метою оподаткування не будуть братися до уваги документи, якщо господарська операція фактично не відбулася); як превалювання сутності над формою (коли зміст господарської операції не відповідає формальним положенням договору); наявності ділової

мети (для цілей оподаткування господарська операція буде оцінюватися на предмет наявності економічного обґрунтування, операція не буде враховуватися, якщо метою її здійснення було лише отримання податкових вигод).

Можемо виділити як позитивні, так і неоднозначні моменти, оцінюючи наслідки для України запровадження таких нововведень. З одного боку Україна повинна боротися із зловживаннями у податковій сфері, штучним зменшенням бази оподаткування, як і весь цивілізований світ. Запровадження загальноприйнятих у світі правил гри покращить імідж України серед іноземних партнерів. В кінці-кінців, держава зобов’язана забезпечити справедливе оподаткування для всіх суб'єктів господарювання, в іншому разі страждають інтереси добросовісних платників.

З іншого боку, запровадження складних та жорстких правил BEPS буде створювати певні ризики. Перш за все, податкові органи отримають новий широкий інструментарій, що може загрожувати певними зловживаннями з їх боку, особливо в умовах кризових процесів, коли виникає нагальна по треба у фінансових ресурсах. Також нові правила значно ускладнять життя платникам податків, оскільки складнішим стане адміністрування податків, зокрема податку на прибуток. У цілому виникне ефект додаткових витрат платників податків.

Думки науковців та практиків щодо доцільності й терміновості запровадження заходів плану BEPS розділилися.

Як зазначає О. Базов, «план дій BEPS та MLI-Конвенція покликані підтримати фінансову стабільність у країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання й запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами. Наявність таких міжнародних комплексних інструментів є результатом усвідомленої необхідності фундаментальної зміни базису взаємовідносин платника податку та держави. Реалізація Плану дій BEPS та MLI-Конвенції дозволить уникнути визнання України державою, що не співпрацює з питань оподаткування, позбавить статусу держави, яка не бажає реально протидіяти

агресивним транскордонним схемам уникнення оподаткування, не дозволить повернути Україну до принизливих чорних списків ФАТФ, фігурантом яких вона була двічі – у 2004 і 2010 роках, а такождо списків ЄС та ОЕСР. Це, у свою чергу, розширить можливості для веденняукраїнським бізнесом повноцінної діяльності на зовнішніх ринках, уникаючи упередженого ставлення з боку іноземних контрагентів, банків та інвесторів» [4].

Іншими фахівцями реалізація плану BEPS, запровадження системи автоматичного обміну інформацією й інші аналогічні заходи сприймаються як тиск на бізнес, як способи протидії законному податковому плануванню. Фігурує думка, що з реалізацією згаданих заходів слід зачекати, протилежному випадку податковий клімат буде погіршено, що негативно вплине на розвиток економіки, залучення інвестицій, особливо в умовах післявоєнного відродження. Такі застереження не можна вважати безпідставними, тому що надзвичайно важливе значення має якість механізму застосування цих заходів.

Як зауважував Д. Гетьманцев, суб'єктивізм оцінок критеріїв, закладений у механізмах протидії ухилянню від оподаткування, цілком може призвести не лише до подвійних стандартів, а і до вибіркового правосуддя. Адже великим міжнародним корпораціям швидше за все вдасться уникнути негативних наслідків ухиляння від оподаткування. У такому випадку основні негативні наслідки впровадження заходів плану BEPS ляжуть саме на середній бізнес, втратить доступні йому законні можливості податкового планування і додатково витратиться на складання нової звітності й ведення специфічного обліку. Ще один ризик, що таїться у нових заходах з протидії ухилянню від оподаткування це зниження порогу зловживання з боку контролюючих органів. Органи державної влади у якійсь степені вільні тлумачити на свою користь невизначений на рівні законодавства склад ухиляння від оподаткування і наслідки таких дій [8].

Особливо гостро постає питання доцільності запровадження розглянутих заходів протидії податковим зловживанням у період воєнного стану та викликаного ним економічного спаду. Однак запровадження цих заходів

відповідає національним економічним інтересам України, оскільки основна їх мета – забезпечити сплату податків до державного бюджету, перешкодити виведенню прибутків в офшори. Потрібно враховувати, що згадані кроки можуть спонукати деяку категорію платників до зміни резидентського статусу. Тому держава повинна створювати сприятливі умови для розвитку суб'єктів господарювання, які сумлінно сплачують податки до бюджету. Адже створення сприятливого податкового клімату всередині країни дозволить уникнути суттєвого відтоку капіталу. Також важливе питання забезпечення гарантій захисту інтересів платників податків, недопущення фіскального свавілля у зв'язку з розширенням інструментарію податкового контролю. Таким чином, не зважаючи на економічний спад, Україна повинна вживати заходи до впровадження ефективних інструментів протидії податковим зловживанням, котрі розроблені світовою спільнотою. Особливо це актуально у період кризи з огляду на стрімке падіння бюджетних надходжень.

Враховуючи необхідність послаблення тиску на бізнес, були прийняті зміни до Закону № 466 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» щодо BEPS, у редакції Закону № 1117 [27]:

- Перенесено дату набрання чинності правилами КІК на 2022 рік. Перший звіт щодо КІК необхідно буде подати у 2023 році за 2022 рік. Закон також передбачає можливість, подання звіту у 2024 році і включення до нього показників за 2022 – 2023 роки без штрафних санкцій.
- Застосування тесту ділової мети перенесено на 2022 рік. Починаючи з 2022 року тест ділової мети можна застосовувати до: операцій з придбання/продажу товарів (робіт, послуг) у тому випадку, якщо контрагентами є нерезиденти, зареєстровані в низько податкових юрисдикціях або в низько податкових організаційно-правових формах (крім операцій, які підпадають під правила трансфертного ціноутворення, і крім відсотків на користь нерезидентів, які підпадають під правило

«тонкої капіталізації»); роялті на користь будь-яких нерезидентів – незалежно від того, є вони низько податковими чи ні (крім операцій, які підпадають під правила трансфертного ціноутворення).

- Перенесено (на 01.01.2021) дату набрання чинності правилами про оподаткування операцій з продажу між нерезидентами акцій або корпоративних прав, забезпечених українською нерухомістю більш ніж на 50 %.
- Уточнено норму п. 140.2 ст. 140 ПКУ положенням, що правила «тонкої капіталізації» застосовуються виключно до позик нерезидентів, на відміну від попередньої редакції Закону № 466, де йшлося і про резидентів.

Отже, закон № 1117 надав більше часу бізнес-спільноті для підготовки до введення окремих правил BEPS.

Проте, українська бізнес-спільнота, об'єднана Спілкою українських підприємців, Європейською Бізнес Асоціацією та Американською торговельною палатою в Україні, також неодноразово висловлювала свої побоювання, заперечення та пропозиції щодо наведених вище законів й окремих способів запровадження в Україні плану BEPS. Зокрема, акцентуючи на: запровадженні безпрецедентних, у тому числі для країн-учасниць BEPS, механізмів контролю; запровадженні складних інструментів податкового контролю, включаючи відсутність чіткого алгоритму визначення розумної економічної причини (тесту ділової мети, ділової мети); установлення обов'язку подавати звітність щодо КІК не тільки для контролерів – юридичних осіб, а й фізичних осіб – контролерів, та багато іншого.

Поміж цим, запровадження плану BEPS у законодавство України переконує, що вона не може бути ізольованою від глобальних світових процесів. Це зумовлює нову якість податкового планування для бізнесу, з відмовою від штучних схем, із урахуванням фінансового моніторингу, фактичного обмеження банківської таємниці. Поряд з цим головним завданням для України у найближчий період буде якісне законодавче закріплення цих кроків, проведення ефективної реформи податкових органів та інших

необхідних реформ є боротьба з корупцією. Це повинно забезпечити необхідний баланс інтересів держави і бізнесу. Ми повинні звикати жити й працювати за новими правилами оподаткування, більш жорсткими, але більш прозорими та чесними.

Попри великі зусилля та суттєві кроки в питанні координації дій держав у сфері податкової політики, боротьби з податковими зловживаннями, рівень співпраці на сьогодні не є достатнім на глобальному рівні. Багато заходів, визначених у рамках плану BEPS та інших ініціатив, неможливо втілити через відсутність дієвих інструментів забезпечення їх застосування. На рівні національних податкових систем такі інструменти запровадити складно. Зокрема це стосується оподаткування ТНК, цифрової економіки та багатьох інших сфер. Потребує удосконалення також процедура врегулювання суперечок на міждержавному рівні щодо уникнення подвійного оподаткування та інше.

Ефективно розв'язати ці проблеми можливо шляхом створення міжнародної міжурядової організації з делегуванням їй частини суверенних податкових повноважень. Завданням цієї організації може бути забезпечення реалізації заходів плану BEPS, координація податкової політики держав, здійснення заходів адміністрування сплати податків ТНК й сегменту великого цифрового бізнесу, контроль за дотриманням ними правил міжнародних угод про оподаткування, сплатою податків у відповідних юрисдикціях, аналіз звітності master file та country-by-country reporting і надання рекомендацій національним урядам щодо їх застосування. Ще одним важливим завданням такої міжнародної організації буде врегулювання суперечок на міждержавному рівні, шляхом створення в її структурі органу з вирішення таких спорів – міжнародного податкового арбітражу.

8. ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ПЛАНУ BEPS

Заходи плану BEPS покликані забезпечити приведення у відповідність податкових систем до сучасних економічних викликів. В епоху цифрових технологій, за допомогою яких створюється велика частка світового ВВП, неабиякої актуальності набуває реалізація кроку 1, заходи якого мають на меті вирішити проблеми цифрової економіки.

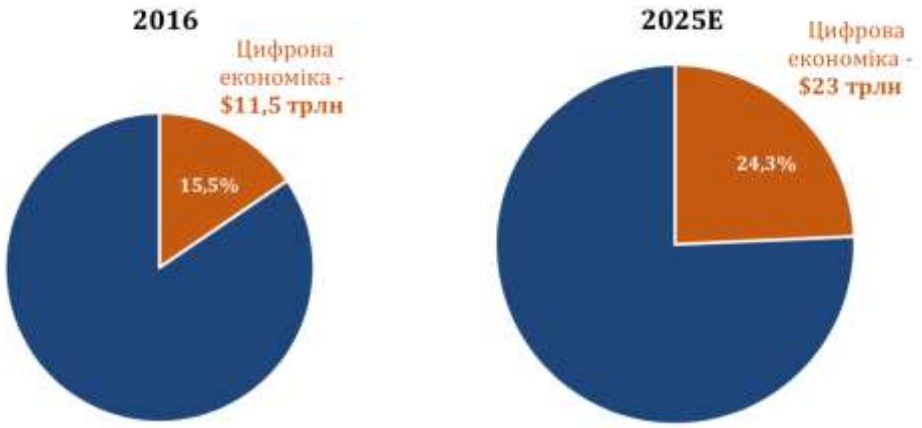


Рис. 10. Частка цифрової економіки у світовому ВВП [1]

«Експерти наголошують, що діджиталізація, штучний інтелект і роботизація стануть головними драйверами зростання світової економіки до 2030 року. Крім того, вони прогнозують, що вже у 2025 році майже чверть світового ВВП припадатиме на цифрову економіку завдяки діджиталізації промисловості (наразі, за різними оцінками, така частка складає від 4,5 до 15,5%). Тому недивно, що з 2015 року на порядку денному щорічних самітів G20 обов'язково є питання цифрової економіки» [23].

Наразі національні податкові системи не повністю адаптовані до можливостей оподаткування цифрової економіки. Здійснюючи діяльність і отримуючи дохід по всьому світу без фізичної присутності у країнах, де такий дохід отримується, компанії не сплачують податків.

ОЕСР розглядала це проблемне питання у Дії № 1 Плану BEPS. Проте на відміну від успіхів у реалізації інших заходів протидії розмиванню податкової бази, експерти ОЕСР не знайшли узгоджених рішень щодо комплексного

вирішення викликів діджиталізації. Так сталося, зокрема, через конкурентні позиції багатьох держав щодо часток «цифрового податку», які мали би бути розподілені між різними країнами. Ряд країн (Франція, Індія, Австралія) самостійно ввели прямі або непрямі податки для цифрового бізнесу, опираючись основним чином на концепцію цифрового постійного представництва. Однак такі заходи всіх питань не вирішили [2]. Прогрес у розв'язанні спірних питань настав тільки в червні 2019 року, коли пропозиції ОЕСР щодо оподаткування сфери цифрової економіки було підтримано міністрами фінансів G20. Уже восени 2019 року ОЕСР презентувала світовій спільноті узгоджені пропозиції щодо подальшої реформи міжнародного оподаткування, за якою закріпилася назва Плану дій BEPS 2.0.

Таблиця 5

План дій BEPS 2.0.*

Компонент 1 (Pillar One)	**Компонент 2 (Pillar Two)**
Стосується правил розподілу податкових прав між юрисдикціями, а також нового порядку розподілу прибутку.	Розроблено Глобальну пропозицію щодо протидії розмиття податкової бази (Global Anti-Base Erosion, GloBE)
Трирівневий механізм розподілу оподатковуваного прибутку: • суми А (модифікований метод розподілу залишкового прибутку), • суми В (метод часткового розподілу), • суми С (метод розподілу прибутку за видами діяльності).	Пропозиція GloBE передбачає застосування мінімальної ефективної ставки податку для оподаткування прибутку ТНК та містить чотири правила: • «Правило включення доходу» («an income inclusion rule») • «Правило обов'язкових платежів» («an undertaxed payments rule») • «Правило переходу» («a switch-over rule») • «Податкове правило, яке доповнить правило обов'язкових платежів» («a subject to tax rule that would complement the undertaxed payment rule»)

**Джерело: складено автором за даними* [23]

Компонент 1 (Pillar One) зосереджений на вирішенні питання, яким чином наявні правила міжнародного оподаткування (у тому числі традиційні правила трансфертного ціноутворення й застосування принципу «витягнутої руки»)

можуть бути модифіковані з врахуванням змін, пов'язаних із діджиталізацією світової економіки. Основний принцип Pillar One полягає в тому, що компанії повинні платити податки у тих країнах, де отримують прибуток, а не лише за місцем їх юридичної реєстрації.

Компонент 2 (Pillar Two) зосереджений на тих проблемах, що залишилися невирішеними у Плані дій BEPS 1.0., насамперед щодо запобіганню можливості ТНК виводити прибутки в юрисдикції, де вони не підлягають оподаткуванню або оподатковуються за низькою ставкою. Мета GloBE – координація податкової політики на глобальному рівні, шляхом запровадження мінімальної ставки оподаткування прибутку транснаціональних корпорацій.

У Верховній раді зареєстровано проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування ПДВ електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташовано на митній території України (проект № 2634). В пояснювальній записці до вказаного законопроекту, зазначено, що вперше на проблему оподаткування ПДВ електронних послуг звернули увагу в Європейському Союзі, змінивши правила визначення місця постачання таких послуг. До 2015 року місце постачання електронних послуг визначалося за місцем реєстрації постачальника, що дозволяло деяким постачальникам мінімізувати податок, реєструючись у країнах, де застосовувалася низька ставка ПДВ або послуги взагалі звільнялися від оподаткування. Тому, були розроблені правила, котрі б дозволили оподаткувати ПДВ електронні послуги саме за місцем їхнього споживання. Для реалізації свого задуму в ЄС було запроваджено спеціальну систему MOSS (Mini One Stop Shop), котра дала змогу суб'єктам господарювання декларувати та сплачувати ПДВ у країні споживання послуги без необхідності реєстрації платником ПДВ у загальному порядку. Запропонована Європейським Союзом модель оподаткування ПДВ електронних послуг стала основою для інших держав при розробці подібних податкових режимів, дозволивши збільшити розмір податкових надходжень до бюджету відповідної держави, шляхом оподаткування послуги безпосередньо в

країні їх споживання [34].

Введення внутрішніх правил непрямого оподаткування цифрового бізнесу не повинно призвести до збільшення доходів бюджету виключно за рахунок удорожчання вартості послуг для кінцевих споживачів. Це має бути результат взаємних домовленостей світової спільноти, який передбачатиме у цій ситуації перерозподіл податкових надходжень у країни споживання послуг із дотриманням принципів усунення подвійного оподаткування. Важливим у цьому процесі є й врегулювання сплати прямих податків із доходів цифрового бізнесу, оскільки при їх сплаті також наявний несправедливий розподіл податкових надходжень і використання інструментів агресивного податкового планування з метою уникнення або зменшення цих податків.

ОЕСР наголошує на ризиках нерівності односторонніх неузгоджених дій, що в умовах крихкої глобальної економіки зашкодить інвестиціям і економічному зростанню. Розв'язання цієї проблеми повинно бути запорукою глобального консенсусу, необхідно щоб юрисдикції вживали відповідних заходів для зміцнення міжнародного адміністративного співробітництва, що є ключовим для досягнення належного збору й перерахування податку на продаж цифрових сервісів нерезидентами. Рекомендують «посилити таке співробітництво шляхом розробки загального стандарту для обміну інформацією, яка є простою, може бути реалізована в короткий термін і мінімізує витрати для податкових адміністрацій та підприємств шляхом обмеження обсягу обміну даними» [39].

Одним із обов'язкових заходів мінімального стандарту розширеної програми співробітництва у рамках плану BEPS є крок 5, який передбачає інструменти протидії шкідливим податковим практикам. Задля оцінювання пільгових податкових режимів у контексті BEPS застосовується комплексний підхід, у тому числі залучаються країни, що не є членами ОЕСР в рамках наявних структур. Виявлення існуючих пільгових режимів з метою оцінки кожного режиму із точки зору його шкідливих наслідків здійснюється в певних визначених категоріях, зокрема таких як режими стосовно сервісних та

дистрибутивних центрів; режими стосовно фінансування та лізингу; режими стосовно інтелектуальної власності; режими стосовно банківських та страхових операцій та інші [24].

Аналіз пільгових податкових практик передбачає декілька етапів і рівнів. Спочатку країни здійснюють самостійний аналіз шкідливих податкових практик, шляхом заповнення анкети для надання інформації стосовно пільгових режимів. Форум з питань шкідливої податкової практики здійснює аналіз отриманої інформації й інформує, до якої категорії належать відповідні пільгові податкові режими. Якщо встановлено, що пільговий режим є шкідливим, відповідна країна має можливість скасувати такий режим або усунути фактори, що призводять до шкідливих наслідків [24].

«У січні 2019 року ОЕСР оприлюднила звіт про шкідливі податкові практики, який включає результати перегляду пільгових податкових режимів, який проводився Форумом шкідливих податкових практик. Із вказаного звіту, зокрема, випливає, що в Україні станом на відповідний період шкідливих податкових режимів не виявлено» [43].

Однак, в Україні і досі озвучуються ідеї щодо запровадження пільгових податкових режимів у рамках спеціальних економічних зон (СЕЗ), котрі пропагуються деякими фахівцями як засіб залучення іноземних інвестицій. Згадана тема залишається досить популярною в ділових колах регіонального рівня,зокрема в тих, де діяли спеціальні економічні зони, і в той період зайшли найбільші іноземні інвестиції.

Проте існує і про зворотний бік діяльності пільгових податкових режимів, які діяли певний період у нашій державі. Відомі схеми із застосуванням спеціального торгового патенту, котрий допустив зловживання з увезенням на територію України значної кількості автомобілів престижного класу без сплати податків. Подібні схеми застосовувалися і для безмитного ввезення нафтопродуктів, у зв’язку із чим державний бюджет України недоотримав мільярди податкових надходжень.

Хоча залучення іноземних інвестицій без сумніву необхідне для розвитку

економіки України, особливо в період післявоєнного відродження. Проте потрібно зважати, що приваблювати інвестора суттєвими податковими пільгами, ми ризикуємо при цьому створити шкідливі податкові практики. Тому ми повинні застосовувати комплексі інструменти, які підвищать нашу інвестиційну привабливість.

Цікавим інструментом протидії розмиванню податкової бази вбачається крок 12 плану BEPS, котрий передбачає обов'язок розкривати схеми агресивного податкового планування платниками податків та податковими консультантами. Крок 12 не входить до пакету мінімального стандарту розширеної співпраці, однак заслуговує на увагу та оцінку доцільності і перспектив запровадження його в Україні.

Зокрема, представник ДПС Олександр Лепетюк називає два ключові аргументи на користь використання такого інструменту. По-перше, його впровадження узгоджується з рекомендаціями ОЕСР, сформульованими в рамках кампанії протидії зменшенню бази оподаткування та переміщенню прибутків у низько податкові юрисдикції. По- друге, правила розкриття схем агресивного податкового планування успішно використовуються у США, Канаді, Південно-Африканській республіці, Великобританії, Португалії, Ірландії, Ізраїлі та Південній Кореї. До 31 березня 2013 року завдяки використанню таких правил податковим органам Сполученого Королівства стало відомо про 2 366 схем агресивного податкового планування. На думку О. Лепетюка, використання цих механізмів може поліпшити інформаційне забезпечення податкових органів й оптимізувати їх фінансові, кадрові та організаційні ресурси. «Добросовісні платники податків отримають переваги від запровадження правил обов'язкового розкриття схем. Фіскальні органи отримуватимуть інформацію, яка дозволить їм фокусуватися на найбільш проблемних схемах і ризикованих платниках. Як наслідок, добросовісні платники відчуватимуть менший тиск. В той же час недобросовісним платникам податків стане важче отримувати штучні податкові вигоди» [17].

Деякі фахівці відзначають, що світова практика демонструє підвищений

інтерес країн до такої досить нової процедури, як фіскальний рескрипт. Процедура фіскального рескрипту дозволяє платнику податків дізнатися попередню кваліфікацію своїх угод і господарських операцій. Це нова форма співробітництва контролюючих органів з платниками податків, яка сприяє зростанню рівня довіри і зацікавленості у партнерських відносинах між конфронтуючими сторонами, у результаті чого знижується інтерес платників до ухилення від сплати податків.

Цей інструмент може стати засобом попередження податкових спорів та конфліктів, завдяки тому, що оцінка правомірності тої чи іншої схеми, котру платник податків застосовує у процесі податкового планування, буде здійснюватися не постфактум, із можливими негативними ризиками для обох сторін, а ще до початку її реалізації, на стадії попереднього податкового контролю, що дозволить уникнути або мінімізувати негативні податкові наслідки.

На сьогоднішній день діє інструмент індивідуальних податкових консультацій, котрий для таких цілей не видається достатнім. Адже, він обмежений тільки висвітленням позиції податкового органу стосовно застосування окремих норм податкового законодавства без оцінки конкретних господарських операцій платника. Також надані консультації іноді мають нечіткий, загальний характер, що допускає їх неоднозначну інтерпретацію.

З огляду на це, інструмент фіскального рескрипту значно розширить превентивні можливості, дасть можливість узгодити конкретні господарські операції платника податків, що практично нівелює ризики створення конфліктних ситуацій. Цей інструмент значно підвищить ефективність податкового планування на стадії оцінки ризиків, дозволить запобігти необґрунтованим бюджетним втратам внаслідок схем, які не будуть відповідати критеріям добросовісності. Також убезпечить платника податків від загроз притягнення до фінансової відповідальності.

Узагальнення і систематизація проаналізованих схем податкового планування та наслідків їх оцінки дасть можливість великому колу платників

податків, здійснюючи податкове планування, розуміти ризики застосування тої чи іншої схеми. Якщо позиції податкових органів та платників податків не будуть збігатися на етапі узгодження, спір може бути переданий на вирішення суду, проте на попередньому етапі це не створить для платника податків шкідливих наслідків, зокрема загроз ухилення від сплати податків.

Як слушно зауважують А. Крутова та О. Нестеренко, «визнання країною загальноприйнятих стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням потребує значної адаптації правового поля. Така адаптація включає насамперед наближення положень національного законодавства до положень актів законодавства Європейського Союзу для створення належних умов імплементації Плану дій BEPS, імплементацію процесу транспонування актів законодавства Європейського Союзу, а також гармонізацію процесу коригування законодавства держав – членів Європейського Союзу на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для держав – членів ЄС та вимагають від цих держав приведення їх внутрішнього законодавства у відповідність до положень директив» [15].

На виконання пропозицій ОЕСР, у межах реалізації плану BEPS, Європейська комісія рекомендувала Директиву з боротьби з ухиленням від податків, як частину заходів, спрямованих на посилення фінансової прозорості та боротьби з ухиленням від оподаткування. У липні 2016 року ухвалено Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). Вона містить юридично обов'язкові заходи для забезпечення мінімального рівня захисту від найбільш поширених форм агресивного податкового планування. «На міжнародному рівні основними формами взаємодії у галузі міжнародного податкового регулювання є застосування загальних правил боротьби з ухиленням від сплати податків General anti-avoidance rules (GAAR), спеціальних міжнародних угод з податкових питань Specific anti-avoidance rules SAAR» [7].

Загальні правила протидії уникненню оподаткування GAAR є набором основаних на принципах широких правил, зосереджених у податковому законодавстві країни, що розроблені для протидії передбачуваному уникненню

від оподаткування. Зазначене загальне правило GAAR надає законні повноваження податковим органам щодо заперечення або оспорювання податкової вигоди від операцій або правочинів, які вважаються такими, що не мали ніякого економічного змісту або мети, окрім створення отриманої податкової вигоди. Стосовно спеціальних правил протидії уникненню оподаткування SAARs, то вони розроблені для врегулювання окремих видів проблемних операцій або угод, інколи такі правиламожуть мати назву «цільові правила протидії уникненню оподаткування».

Необхідно відзначити також роботу із створення механізмів міжнародного автоматичного обміну інформацією про бенефіціарних власників компаній й бенефіціарів трастів. 20 травня 2015 року Парламент та Рада ЄС ухвалили четверту директиву щодо протидії легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом. Зазначені документи передбачають, що протягом двох років держави-члени ЄС зобов'язані створити централізовані реєстри з інформацією про бенефіціарних власників юридичних осіб і трастів. Доступ до реєстрів мають отримати контролюючі органи та агенти фінансового моніторингу. На підставі стандартів обміну інформацією EOIR (за запитом) + AEOI (автоматичний) ОЕСР податкові органи країн ЄС отримали доступ до інформації про бенефіціарів юридичних осіб та трастів [12].

Ще один актуальний інструмент проти приховування прибутків від оподаткування – CRS стандарт (CommonReporting Standard). Єдиний стандарт автоматичного обміну податковою інформацією, який передбачає щорічний автоматичний обмін інформацією між державами, котрі імплементували Багатосторонню конвенцію про співпрацю між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS. Обмін податковою інформацією є важливою складовою міжнародної боротьби з розмиванням бази оподаткування, з офшорними технологіями, котрі суттєво зменшують доходи бюджету будь-якої країни.

В Україні прийняли Закон № 2970-IX від 20.03.2023 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо

імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки [28]».

У результаті прийняття цього закону Україна отримає доступ до механізмів міжнародного моніторингу й контролю за рухом фінансів, що підвищить якість податкової політики у сфері деофшоризації; протидії ухиленню від оподаткування; легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. У результаті, запровадивши стандарти CRS, Україна наблизиться до такого стану національної податкової політики, котрий відповідатиме вимогам не лише BEPS, а й ЄС. Таким чином, досягатиметься необхідний рівень транспарентності та стабільності податкового законодавства та системи адміністрування податкових надходжень. Без системи автоматичного обміну інформацією складно отримати необхідну інформацію про всі іноземні доходи українських резидентів, використовуючи лише інструмент запитів про надання інформації практично неможливо. Український парламент зволікав з ухваленням цього законопроекту, згодом він був взагалі відкликаний, через що Без системи обміну інформацією Україна втрачає суттєві бюджетні надходження від несплати податків з доходів резидентів, отриманих за кордоном, однак не задекларованих в Україні.

Отже наміри щодо внесення змін до податкового законодавства України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS) і окремі пункти їх реалізації є вкрай важливими для економіки України в цілому. Крім того такі кроки в аспекті глобалізації бізнес-процесів є надзвичайно актуальними і відповідають сучасним світовим викликам. Проте нормативна реалізація зазначеного плану в Україні з її суперечностями, недоліками і колізіями разом із корупційною репутацією податкових органів підвищує податковий тиск на сумлінних платників податків, може погіршити інвестиційний клімат країни та негативно позначитися на розвитку економіки у цілому.

ВИСНОВКИ

Дослідження аналізу практики імплементації Плану BEPS в Україні з точки зору його впливу на розвиток податкової системи дозволило нам удосконалити теоретико-методичні засади та обґрунтувати пріоритетні напрями практичної реалізації плану BEPS. Результати, отримані в процесі дослідження, дають підстави формулювати такі висновки та пропозиції:

1. BEPS (від англ. «Base erosion and Profit Shifting) – міжнародний проект Організації економічного співробітництва та розвитку і країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Мета впровадження плану дій BEPS – потреба розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування й переміщення оподатковуваного прибутку до низько податкових юрисдикцій. Очікуваний ефект плану BEPS – встановлення єдиних прозорих податкових правил для всіх країн для того, щоб запобігти ухиленню від сплати податків бізнесом.

2. Україна приєдналася до Плану дій BEPS 1 січня 2017 року. План дій BEPS передбачає 15 кроків. Україна приєдналася до BEPS inclusive framework, взявши на себе зобов'язання щодо впровадження мінімального стандарту – кроки 5, 6, 13, 14. Зокрема кроку 5 – протидія шкідливим податковим практикам; кроку 6 – недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами; кроку 13 – документація трансфертного ціноутворення та звітність у розрізі країн; кроку 14 – механізм вирішення спорів щодо застосування угод про уникнення подвійного оподаткування.

3. Ключовими стейкхолдерами реалізації Плану BEPS в Україні є ОЕСР (Податковий комітет Організації економічного співробітництва та розвитку), Міністерство фінансів України та ДПС. ОЕСР – міжнародна організація, членами якої на сьогодні є 38 країн, 70 країн мають статус партнерів ОЕСР, беручи участь у багатьох сферах її діяльності. ОЕСР належить до трійки провідних світових економічних установ разом з МВФ та Світовим банком.

Організація європейського економічного співробітництва (ОЄЕС) була створена у 1948 році з метою координувати економічну реконструкцію Західної Європи після Другої світової війни у рамках плану Маршалла. У 1960 р. ОЄЕС була трансформована у Організацію економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), завданням якої стала координація політики розвинених країн із ринковою економікою. Членами цієї організації є 37 держав, і разом вони становлять 60% світового ВВП і 17,7% населення планети. ОЕСР активно взаємодіє з 70 країнами, які не є членами цієї організації. Проект BEPS був створений у рамках ОЕСР за активної підтримки країн G20. Основи Проекту BEPS були закладені 2012 р., а вже 2013-го ОЕСР презентувала свій перший звіт із цього питання та запропонувала План BEPS.

Одним із основних пріоритетів Міністерства фінансів України є забезпечення справедливості і рівності податкової системи, забезпечення її адаптації до норм та правил Європейського Союзу. З цією метою Міністерство фінансів активно запроваджує кращі світові практики боротьби з розмиванням оподатковуваної бази та виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS), а також веде постійну роботу щодо вдосконалення умов конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

Ключовим стрейкхолдером реалізації плану BEPS на операційному рівні є Департамент трансфертного ціноутворення ДПС України. У межах свого функціоналу Департамент ТЦУ здійснює контролю за дотриманням податкового законодавства щодо контрольованих іноземних компаній, трансфертного ціноутворення, діяльності нерезидентів, оподаткування доходів нерезидентів, представництв (постійних представництв) нерезидентів й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС.

4. Трансфертне ціноутворення в Україні регулюється статтею 39 Податкового кодексу України, яка встановлює визначення правил трансфертного ціноутворення. В Україні правила трансфертного ціноутворення вступили в силу з вересня 2013 року. З моменту приєднання України до плану BEPS контроль за трансфертним ціноутворенням потребував удосконалення.

Норми щодо імплементації 11 із 15 кроків Плану BEPS стали складовою частиною Закону України від 16 січня 2020 р. N 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Зазначеним Законом передбачено удосконалення правил трансфертного ціноутворення, а саме запровадження трирівневої структури документації для міжнародних груп компаній, яка включає документацію із трансфертного ціноутворення (Local file), глобальну документацію (Master file) й звіт у розрізі країн (Country-by-Country reporting) у межах імплементації положень 13 кроку Плану дій BEPS, а також удосконалення механізму контролю за розподілом функцій, ризиків і нематеріальних активів платника податків, що входить до міжнародної групи компаній.

Також прийнято Закон України від 17 грудня 2020 р. N 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування», яким запроваджено концепцію «ділової мети», що передбачає проведення аналізу економічної доцільності здійснення окремих операцій та наявності в них ділової мети. Зокрема операцій з придбання або реалізації товарів, робіт, послуг у нерезидентів нерезидентам у низько податкових юрисдикціях та до операцій з нерезидентами щодо роялті і контрольованих операцій у рамках трансфертного ціноутворення.

5. Крок № 3 плану BEPS передбачаєзапровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК). Правила КІК вступили в силу з 1 січня 2022 року і стосуються українських компаній та фізичних осіб, котрі володіють часткою в іноземній компанії або утворенні без статусу юридичної особи (УбСЮО) чи здійснюють контроль над ними. Відтепер українські компанії й фізичні особи, що володіють або контролюють іноземні структури, повинні звітувати про прибутки КІК та сплачувати з них податки в Україні.

З початку 2023 року до ДПС надійшло 389 звітів про контрольовані іноземні компанії за скороченою формою та 285 повних звітів. Було подано 6134

повідомлення про участь у контрольованих іноземних компаніях, з них 1930 фізичними особами та 73 юридичними особами.

6. MLI – Багатостороння міжнародна конвенція, яка дозволяє удосконалити механізми боротьби зі штучним використанням податкових переваг міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування та уніфікує окремі положення цих договорів. Підписавши та ратифікувавши цю конвенцію, Україна одночасно виконує, зокрема, кроки 6 та 14, котрі входять до мінімального стандарту Плану BEPS, а також кроки 2 та 7. Крок 6 дозволяє запобігти зловживанням, пов'язаним із застосуванням міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. Платники податків матимуть право застосовувати пільгові ставки оподаткування за угодами лише за умови, що одержання такої пільги не є основною метою здійснення операції. Кроки 7 і 15 передбачають оновлення визначення постійного представництва, а також визначення правил щодо уникнення штучного статусу постійного представництва. Крок 14 передбачає, що платники податків матимуть право на звернення до компетентних органів обох країн-учасниць конвенції у разі виникнення спорів між платником податку та податковим органом.

7. Українська бізнес-спільнота неодноразово висловлювала свої побоювання щодо окремих способів запровадження в Україні плану BEPS. Зокрема, акцентуючи увагу на запровадженні безпрецедентних механізмів контролю; запровадженні складних інструментів податкового контролю, включаючи відсутність чіткого алгоритму визначення розумної економічної причини (тесту ділової мети, ділової мети); установлення обов'язку подавати звітність щодо КІК не тільки для контролерів – юридичних осіб, а й фізичних осіб – контролерів, та багато іншого.

Попри великі зусилля та суттєві кроки в питанні координації дій держав у сфері податкової політики, боротьби з податковими зловживаннями, рівень співпраці на сьогодні не є достатнім на глобальному рівні. Ефективно розв’язати ці проблеми можливо шляхом створення міжнародної міжурядової організації з делегуванням їй частини суверенних податкових повноважень. Завданням цієї

організації може бути забезпечення реалізації заходів плану BEPS, координація податкової політики держав, здійснення заходів адміністрування сплати податків ТНК, великого цифрового бізнесу, контроль за дотриманням ними правил міжнародних угод про оподаткування, сплатою податків у відповідних юрисдикціях, аналіз звітності master file та country-by- country reporting та надання рекомендацій національним урядам щодо їхзастосування.

8. Національні податкові системи не адаптовані до можливостей оподаткування цифрової економіки. У 2019 році ОЕСР презентувала світовій спільноті узгоджені пропозиції щодо подальшої реформи міжнародного оподаткування, за якою закріпилася назва Плану дій BEPS 2.0. Запропонований план містить два компоненти. Компонент 1 зосереджений на вирішенні питання, яким чином наявні правила міжнародного оподаткування можуть бути модифіковані з врахуванням змін, пов'язаних із діджиталізацією світової економіки. Компонент 2 зосереджений на тих проблемах, що залишилися невирішеними у Плані дій BEPS 1.0., зокрема щодо запобіганню можливості ТНК виводити прибутки в юрисдикції, де вони не підлягають оподаткуванню або оподатковуються за низькою ставкою.

Актуальний інструмент проти приховування прибутків від оподаткування – CRS стандарт (Common Reporting Standard). Єдиний стандарт автоматичного обміну податковою інформацією, який передбачає щорічний автоматичний обмін інформацією між державами, котрі імплементували Багатосторонню конвенціюпро співпрацю між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS. Обмін податковою інформацією є важливою складовою міжнародної боротьби з розмиванням бази оподаткування, з офшорними технологіями, котрі суттєво зменшують доходи бюджету будь-якої країни. На виконання цього заходу в Україні прийняли Закон № 2970-IX від 20.03.2023 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз світових трендів до 2020E. URL: https://strategy.uifuture.org/anal%D1%96z-sv%D1%96tovix-trend%D1%96v-do-2030e.html

2. Андрусяк В. Податковий футуризм — розповідь про головне.URL: https://uba.ua/ukr/news/6836/print/

3. Артюх О.В., Ільюшенкова В.В. BEPS як план дій в рамках OECP: міжнародний досвід. *Міжнародний мультидисциплінарний науковий журнал«ΛΟΓΟΣ. Мистецтво наукової думки»*. №5. 2019. С.6–9.

4. Базов О. MLI Конвенція та міжнародно-правові стандарти у сфері трансфертного ціноутворення. *Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети:* збірник матеріалів II науково- практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С. 257–262.

5. Брехов С., Коротун В. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 11.

6. Буй Т., Шинкаренко Д. Перспективи реалізації плану BEPS в Україні. Фінансово-економічний та суспільний світовий розвиток : сучасні тренди і перспективи : Міжнародна науково-практична конференція студентів, аспірантів та молодих вчених. Київ. 25 січня 2017 року. 2017. С. 11-15.

7. Вітліна М.О. Шульга Т.М. Міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С.178–180.

8. Гетьманцев Д. Анти-BEPS реформа. *Дзеркало тижня*. № 23. 24 червня – 2 липня. URL: https://dt.ua/business/anti-beps-reforma-_.html.

9. Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/678617.html

10. ДПС оприлюднила результати звітування з ТЦУ за 2022 рік. URL: https://news.dtkt.ua/accounting/reposts/86624-dps-opriliudnila-rezultati-zvituvannia-z-tcu-za-2022-rik

11. Загрянська М. 15-й крок плану BEPS: що передбачає MLI-конвенція. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/15y-krok-planu-beps-shcho-peredbachae-mlikonvenciya.html.

12. Імплементація плану BEPS в Україні: проблеми та перспективи. URL: https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2017/12/2_3_Jak-Ukraina-vprovadzhuie-plan-BEPS.-REShETNIK-Olga-radnik-Ario-Law-Firm.pdf

13. Калачик А., Гевлич І. План BEPS в Україні: сучасний стан та перспективи імплементації. URL: https://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/view/6708/6740

14. Корінь І. Сучасний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні під час воєнного стану. Молодий вчений. 2022. №7 (107). URL: https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-7-107-19

15. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Методологічні засади формування звіту в розрізі країн у рамках реалізації вимог плану дій BEPS в Україні. *Бізнесінформ*. 2019. № 9. С.210–217.

16. Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямків плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики України. «*Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети»*: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.63–70.

17. Лепетюк О. Операція "Антиофшор", або як ще Україна може протидіяти ухиленню від сплати податків. URL: https://www.epravda. com.ua/ columns/2017/02/3/619505/

18. Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2018. 316 с.

19. Линник О. Правила оподаткування КІК.URL: https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/pravyla-opodatkuvannya-kik/

20. Марченко В. Приєднання до плану BEPS та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. *Порівняльно-аналітичне*

право. 2018. №4.

21. Михайленко Д., Гасанова К. План BEPS та правила основної і ділової мети. URL: https://gb.expertus.com.ua/recommendations/5326

22. Міжнародні податкові відносини. URL: https://mof.gov.ua/ uk/ international-tax-relations.

23. Мішин М., Шолохова А. План дій BEPS 2.0: що передбачає подальша реформа міжнародного оподаткування. URL: https://mind.ua/openmind/20207189-plan-dij-beps-2-0-shcho-peredbachae-podalsha-reforma-mizhnarodnogo-opodatkuvannya

24. Настанови стосовно реалізації Плану дій щодо BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://www.slideshare.net/ua_minfin/beps-80883524.

25. Податкове планування при BEPS: як будувати будинок в умовах ландшафту, що змінюється / Світлана Мусієнко, лектор Legal High School. URL: https://lhs.net.ua/podatkove-planuvannia-pry-beps-iak-buduvaty-budynok-v-umovakh-landshaftu-shchozminiuietsia-svitlana-musiienko-lektor-na-legal-high-school.

26. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755- 17.

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об’єктів оподаткування Закон від 17.12.2020. № 1117-IX . URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text

28. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. Закон України від 20.03.2023 № 2970-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві (із змінами і доповненнями). Закон від 16.01.2020. № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-

20#Text

30. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення. Закон України від 04.07.2013 № 408-VII URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text

31. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній Наказ Міністерства фінансів від 14.12.2020 р. № 764. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text

32. Про контрольовані іноземні компанії простими словами. URL: https://stalirov.lawyer/uk/posts/sho-take-kik-opodatkuvannya-kontrolovanih-inozemnih-kompanij

33. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Закон України від 28 лютого 2019 року № 2692-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text

34. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування податком на додану вартість електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташовано на митній території України. URL: https://w1.c1.rada. gov.ua/ pls/ zweb2/webproc4_1?pf3511=67703

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

36. Результати роботи ДПС щодо контролю за трансфертним ціноутворенням URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertne-tsinoutvorennya/prezentatsiyni-materiali/736361.html

37. Рекомендації з реалізації плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf

38. Сакун О. Сутність агресивного податкового планування та його наслідки. *Економіка та суспільство*. 2021. №31. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021

39. Солодан К. План BEPS як інструмент вирішення проблемправового регулювання оподаткування електронної комерції. *Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети*: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.83–86.

40. Степанюк Є. План дій BEPS в Україні: керуємо світом чи обираємо місце на узбіччі. URL: https://dt.ua/macrolevel/plan-diy-beps-v-ukrayini-283563_.html.

41. Фенюк Я. Розвиток нормативно-правового регулювання податкової системи в контексті міжнародної конкуренції. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. Випуск 15, 2023. URL: https://doi.org/10.32782/2708-0366/2023.15.7

42. Piantavigna P. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. *World tax journal*. 2017. V.9 (7). – P. 48–98.

43. Compare your country: tax cooperation. URL: https://www1. compareyourcountry.org/tax-cooperation.

44. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement. URL: https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatorystatement-2015.pdf

45. Explanatory memorandum to the double taxation relief (base erosion and profit shifting). Order 2018. URL: https://www. legislation. gov.uk /ukdsi / 2018 / 9780111168127/pdfs/ukdsiem_9780111168127_en.pdf