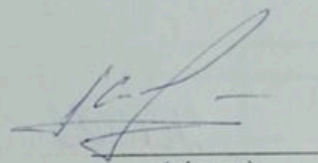


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Специфіка міжнародного податкового і корпоративного
планування»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМПЗ-21-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»


(підпис)

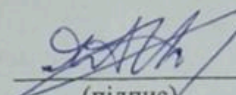
Давиденко
Олександр
Олександрович

Науковий керівник


(підпис)

Прокопенко Ірина
Адольфівна,
к.е.н., доцент

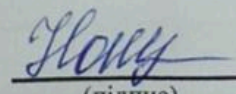
Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

Ізмайлов
Ярослав
Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 6 23.01.2023 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата)

Результат захисту 70/С/4 10.02.2023 [підпис]
(оцінка) (дата)

Голова комісії: [підпис] Романов І.Л.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис]
(підпис)

Іванишина О.С.
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Ізмайлов Я.О.
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Лекарь С.І.
(ініціали, прізвище)

Секретар комісії: [підпис]
(підпис)

Яруш М.В.
(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ 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	15		Григоренко І.А. Наш
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	35		

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1. Доповідь	від 0 до 10	8		Романов І.І. Варниченко О.С. Наш Григоренко І.А. Наш Лекарь С.І. Дружко М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	18		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	6		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	35		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	70		

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, (підписи)
70	C	4 (добре)	10.02.2023	Романов І.І. Варниченко О.С. Григоренко І.А. Лекарь С.І. Дружко М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

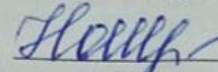
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Податкове консультування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

 Іванишина О.С.

« 29 » 10 2022

**Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Давиденко Олександр Олександрович**

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Специфіка міжнародного податкового і корпоративного планування»
2. Затверджена наказами ректора від 26.01.2022 № 115, від 06.09.2022 № 815
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка надати рекомендації щодо основних шляхів удосконалення податкового планування ТНК.
5. Метою дипломної роботи є виявлення сучасних тенденції в процесі податкового планування ТНК, комплексно розкривши позитивні та негативні аспекти їх діяльності щодо економії податкових виплат компанії та визначити шляхи врегулювання міжнародного податкового планування на сучасному етапі. Об'єктом дослідження дипломної роботи є податкове планування ТНК. Предметом дослідження є виступають економічні відносини в процесі міжнародного податкового і корпоративного планування під час здійснення діяльності ТНК. Вихідні дані статистичні дані, які характеризують фінансово-господарську діяльність транснаціональних корпорацій України.
6. Перелік графічного матеріалу – ___ таблиць, ___ рисунків.

7. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ

1.1. Наукові засади визначення понять податкове і корпоративне планування

1.2. Наукові засади визначення понять податкове і корпоративне планування

1.3. Види, методи та стадії процесу податкового планування

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОСОБЛИВОСТЕЙ ЗДІЙСНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ

2.1. Практичні аспекти використання ТНК технологій міжнародного податкового планування

2.2. Специфіка застосування ТНК офшорних механізмів для міжнародного податкового планування

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ

3.1. Аналіз масштабів та наслідків міжнародного податкового і корпоративного планування ТНК

3.2. Напрямки регулювання міжнародного податкового планування ТНК використання офшорних юрисдикцій

8. Календарний план виконання роботи

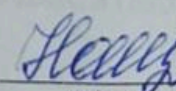
№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання	
		За планом	
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	18.10.21	
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	31.10.21	
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	12.11.21	
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	11.02.22	
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.22	
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	19.12.22	
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.23	
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	30.01.23	
12.	Попередній захист роботи	22-23.01.23	
13.	Захист дипломної роботи	10.02.23	

Дата видачі завдання «31» жовтня 2021

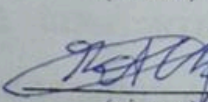
9. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

10. Керівник освітньо-професійної програми

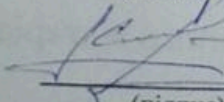
11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис)

Прокопенко
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Ізмайлова
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Давиденко
(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Специфіка міжнародного податкового і корпоративного планування

Метою дослідження є з'ясування сучасних тенденцій в процесі податкового планування ТНК, комплексне розкриття позитивних та негативних аспектів діяльності ТНК щодо економії податкових платежів та визначення шляхів врегулювання міжнародного податкового планування на сучасному етапі.

Завдання роботи полягає у з'ясуванні наукових засад податкового й корпоративного планування, дослідженні теоретичних та організаційних засад міжнародного податкового планування, проведенні аналізу особливостей здійснення міжнародного податкового й корпоративного планування, з'ясуванні практичних аспектів використання ТНК технологій міжнародного податкового планування, аналізі специфічних особливостей застосування ТНК офшорних механізмів, аналізі масштабів та наслідків здійснення міжнародного податкового й корпоративного планування ТНК, визначенні напрямків регулювання податкового планування ТНК та використання ними офшорних юрисдикцій.

Об'єктом дослідження є податкове планування ТНК.

Базою дослідження є: транснаціональні корпорації.

Предметом дослідження виступають економічні відносини в процесі міжнародного податкового і корпоративного планування під час здійснення діяльності ТНК.

За результатами дослідження сформульовані висновки щодо перспектив усунення негативних наслідків податкового планування ТНК та використання ними офшорних юрисдикцій

Одержані результати можуть бути використані при визначенні заходів для регулювання міжнародного податкового й корпоративного планування.

Дипломна робота містить 98 сторінок, 15 таблиць, 1 рисунок, список використаних джерел із 71 найменування, 2 додатки.

Ключові слова: міжнародне податкове планування, ТНК, офшорні юрисдикції.

Роки виконання дипломної роботи : 2021 – 2023р.р.

Рік захисту роботи: 2023 р.

Прокопеч
(прізвище, іні

Ізмайлов
(прізвище, іні

Давиденко

SUMMARY

Specifics of international tax and corporate planning

The purpose of the study is to find out the current trends in the process of tax planning by transnational corporations, to comprehensively reveal the positive and negative aspects of the activities of TNCs in terms of saving tax payments, and to determine the ways of regulating international tax planning at the current stage.

The task of the work consists in elucidating the scientific foundations of tax and corporate planning, researching the theoretical and organizational foundations of international tax planning, conducting an analysis of the peculiarities of the implementation of international tax and corporate planning, elucidating the practical aspects of the use of international tax planning technologies by TNCs, analyzing the specific features of the use of TNCs offshore mechanisms, analysis of the scope and consequences of international tax and corporate planning of TNCs, determination of directions for regulation of tax planning of TNCs and their use of offshore jurisdictions.

The object of the research is tax planning of TNCs.

The research base is: Transnational corporations.

The subject of the study is economic relations in the process of international tax and corporate planning during the implementation of TNC activities.

Based on the results of the study, conclusions were formulated regarding the prospects for eliminating the negative consequences of TNC tax planning and their use of offshore jurisdictions

The obtained results can be used in determining measures to regulate international tax and corporate planning.

The thesis contains 98 pages, 15 tables, 1 figure, a list of used sources with 71 names, 2 appendices.

Keywords: international tax planning, transnational corporations, offshore jurisdictions.

Years of completion of the thesis: 2021 - 2023.

Year of defense of work: 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	7
ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ	11
1.1. Наукові засади визначення понять податкове і корпоративне планування	11
1.2. Наукові засади визначення понять податкове і корпоративне планування	21
1.3. Види, методи та стадії процесу податкового планування	34
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОСОБЛИВОСТЕЙ ЗДІЙСНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ	43
2.1. Практичні аспекти використання ТНК технологій міжнародного податкового планування	43
2.2. Специфіка застосування ТНК офшорних механізмів для здійснення міжнародного податкового планування	53
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ	65
3.1. Аналіз масштабів та наслідків міжнародного податкового і корпоративного планування ТНК	65
3.2. Напрямки регулювання міжнародного податкового планування ТНК та використання офшорних юрисдикцій	72
ВИСНОВКИ	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92
ДОДАТКИ	99

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ATAD - Anti Tax Avoidance Directive

ЗЕД - зовнішньоекономічна діяльність

ЄС – Європейський Союз

КІК – контрольовані іноземні компанії

МВФ – Міжнародний валютний фонд

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

МНП - механізм міжнародного податкового планування

ПІІ – Прямі іноземні інвестиції

ООН – Організація об'єднаних націй

ОФЦ – Офшорні фінансові центри

ТНК – Транснаціональні корпорації

ТНБ – Транснаціональні банки

ЮНКТАД – Конференція ООН з торгівлі та розвитку

ФАТФ – Міжнародна група з протидії відмиванню брудних грошей

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Міжнародне податкове планування діяльності ТНК обумовлено можливостями податкової економії, яка так само необхідна зниженням витрат за виробництво своєї продукції як і економія витратах в результаті використання дешевих трудових ресурсів. Трапляються випадки, коли ТНК повністю перебудовують свою міжнародну організаційну структуру, виходячи саме із податкових міркувань. Сучасна ТНК може мати штаб-квартиру у Лондоні, виробничі потужності в Сінгапурі, а дочірню компанію задля володіння патентами фірми на Кіпрі, а фінансовий центр – в Нідерландах, в свою чергу холдингову компанію – в Люксембурзі тощо. В найпростішому випадку ТНК може перенести бізнес-операції до сусідньої держави, де ставка податку нижча.

Якщо ж компанії вдається розробити ефективний механізм міжнародного податкового планування, то це сприяє зростанню післяподаткових доходів, що дозволяє потім використовувати зекономлені на податкових платежах кошти в інвестиційному процесі, тим самим забезпечуючи розвиток й зростання компанії і підвищуючи її конкурентоспроможність. А це у масштабах країни призводить до економічним вигод й збільшення національного багатства. Саме тому актуальність дослідження визначається зростанням ролі чинника мінімізації податкових платежів ТНК на етапі розвитку міжнародних економічних відносин.

Проте деякі способи податкової мінімізації ТНК та використання можливостей низки низькоподаткових юрисдикцій (податкових гаваней) викликають невдоволення й застосування відповідних каральних заходів зі сторони національних податкових адміністрацій й міжнародних організацій. Це пов'язано з тим, що такі способи отримання податкової економії призводять до фінансових втрат бюджетів держав, на території яких ці компанії отримують доходи.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Аспекти міжнародного податкового планування досліджували вітчизняні і зарубіжні вчені : Акхурст М., Бечко П. , Греца Я., Іванов Ю., Кобзар Т., Козак Ю., Проскура К., Роуз А., Чапман Р. та інші. Проте у працях вчених не повною мірою висвітлено питання особливостей міжнародного податкового планування саме ТНК, що потребує подальших досліджень.

Мета і завдання дослідження : виявити сучасні тенденції в процесі податкового планування ТНК, комплексно розкривши позитивні та негативні аспекти їх діяльності щодо економії податкових виплат компанії та визначити шляхи врегулювання міжнародного податкового планування на сучасному етапі. Реалізація поставленої мети передбачає вирішення наступних завдань:

- з'ясувати наукові засади податкового й корпоративного планування а також види, методи і стадії процесу податкового планування;
- дослідити теоретичні та організаційні засади міжнародного податкового планування;
- провести аналіз особливостей здійснення міжнародного податкового й корпоративного планування;
- з'ясувати практичні аспекти використання ТНК технологій міжнародного податкового планування;
- провести аналіз специфічних особливостей застосування ТНК офшорних механізмів ;
- проаналізувати масштаби та наслідків здійснення міжнародного податкового й корпоративного планування ТНК;
- визначити напрямки регулювання податкового планування ТНК та використання ними офшорних юрисдикцій

Об'єктом дослідження є податкове планування ТНК.

Базою дослідження є : Транснаціональні корпорації.

Предметом дослідження виступають економічні відносини в процесі міжнародного податкового і корпоративного планування під час здійснення

діяльності ТНК.

Методи дослідження. При узагальненні зарубіжного досвіду щодо діяльності ТНК було використано компаративний метод. На основі загальнонаукового діалектичного методу пізнання проблем, які вирішуються, вони розглядаються у єдності їх соціального змісту й юридичної форми. Системний підхід доповнює даний метод, яким визначено проблемні питання використання офшорів ТНК. Щодо оцінки інструментів уникнення оподаткування від сплати податків шляхом використання офшорних схем використано порівняльно-правовий метод.

Науково-практична значимість одержаних результатів. Полягає в проведенні науково-теоретичних досліджень й здійсненні апробації в сфері міжнародного податкового і корпоративного планування ТНК.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ

1.1. Наукові засади визначення понять податкове і корпоративне планування.

Податки суттєво впливають на економічні процеси та розвиток бізнесу. Для забезпечення ефективної діяльності та якісного управління фінансовими ресурсами суб'єктам господарювання необхідно мати розроблену ними концепцію управління податками.

Загальновідомо, що правила оподаткування і зокрема рівень податкового навантаження та процедура адміністрування податків, - це одним із факторів, який враховуються при здійсненні господарської діяльності. Цей фактор не може бути основним для бізнесу при визначенні стратегії його ведення в цивілізованому суспільстві, проте він є немаловажним. В Україні значний податковий тиск й недосконала податкова система не повною мірою сприяють розвитку підприємництва. Ефективне здійснення господарської діяльності й прийняття важливих управлінських рішень не може бути без попереднього планування усього процесу, починаючи від виникнення ідеї й до остаточної її реалізації й отримання запланованого результату. Так, заходи, які потрібні для досягнення ділової мети, повинні бути наперед продуманими, з обов'язковим визначенням виконавців і строків виконання, проміжних результатів та оцінки ризиків тощо. А ефективне планування повинно здійснюватися як на макрорівні, так й на рівні мікроекономіки. Адже без цього будь-які дії суб'єктів господарювання будуть хаотичними та безсистемними, в свою чергу досягнення бажаного результату – буде надзвичайно ускладненим. Так, відсутність чіткого планування на макрорівні призведе до відсутності системних економічних змін та неможливості подолання кризових явищ. Проблеми «планування у сфері економіки пов'язані із недосконалим законодавчим регулюванням, нестабільністю та подекуди низька якість якого призводить до неможливості визначити та реалізувати стратегічні цілі та завдання для суб'єктів

господарювання» [15, с.64]. На переконання А.Маглаперідзе, «здійснення управління діяльністю суб'єктів господарювання включає ряд важливих процесів, таких як планування, організація, стимулювання, координація та контроль» [32, с.28-29]. Поза цими процесами «не може залишатися сфера фінансової діяльності, зокрема й оподаткування, яка так само має бути чітко спланована. Тому слід погодитися з думкою вчених про те, що процес податкового планування є невід'ємною складовою загального процесу управління діяльністю підприємства» [44, с.77].

Наковці П.Бечко та Н.Лиса, зазначають, що «податки в ідеалі не повинні впливати на вибір економічних рішень підприємства та істотно змінювати філософію бізнесу. Тоді як на практиці податки, виступаючи найпотужнішим інструментом економічного регулювання, втручаються в сферу стратегічних рішень, нерідко змушуючи кардинально змінювати тактику дій компанії. Важливі рішення ніколи не ухвалюються без урахування розмірів податків та управління ними» [5, с.200].

Для визначення оптимальної моделі щодо сплати податків платник має здійснити комплекс заходів, спланованих заздалегідь, що зумовлює необхідність в здійсненні податкового планування. І при цьому, прагнення платника податків оптимізувати свої податкові витрати чи/або зробити процес сплати зручнішим, й використовуючи при цьому легальні методи, є цілком виправданим. Нам переконання відомого судді Сіла Хенда «нема нічого поганого в тому, щоб організовувати свою роботу так, аби платити якомога менше податків. Усі так чинять: і багаті, і бідні, – і вони мають рацію. Ніхто не зобов'язаний платити більше, ніж того вимагає закон; податки – це примусова данина, а не добровільний внесок» [28, с. 9].

Так, дійсно податкове планування - це реальний вираз принципу недоторканості приватної власності й виступає гарантією від свавілля держави. Таким чином право платника податків оптимізувати свої платежі до бюджету, не порушуючи при цьому законодавство, не може ставитися під сумнів.

Варто зазначити, що можливість здійснення податкового планування

впливає зі змісту податкового законодавства. Так, дійсно немає однакових правил оподаткування для різних видів діяльності й різних категорій платників податків.

Для того, щоб зрозуміння сутність змісту, межі та значення податкового планування потрібно розкрити його поняття.

Визначення поняття податкового планування зустрічаємо у багатьох працях українських й зарубіжних вчених. Разом з тим, є різні тлумачення даного поняття.

Систематизувала наукові підходи до визначення поняття податкового планування М. Бондаренко, яка поділила їх на три основні групи в залежності від формулювання допустимих меж планування.

Так, перша група розглядає податкове планування «як дії платника податків на зменшення своїх податкових відрахувань, не обмежуючись певними правовими рамками, друга група, найбільш численна, обмежує такі дії рамками закону (допустиме використання всіх дозволених законом засобів), а третя група науковців, до якої належить і вказана дослідниця, наголошує на необхідності відповідності таких дій платників податків не тільки правовим нормам, а й діловій меті» [8, с.49-51].

Проте, спектр думок про зміст податкового планування є досить широкий, та не вписується в наведені систематизовані групи.

Деякі автори розглядають податкове планування «як процес, що представляє складову частину державного податкового менеджменту, сукупність заходів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва та соціальної сфери» [47, с.215].

Проте податкове планування слід розглядати як діяльність платника податків, а не держави в особі її органів, так як останні здійснюють формування й реалізацію податкової політики та забезпечують адміністрування податків, а це не слід ототожнювати з податковим плануванням.

Науковець О. Білоіван, вважає, що «податкове планування – це комплекс

науково обґрунтованих і практично доцільних організаційно-економічних заходів платників податків, спрямованих на максимальне зменшення ризиків, пов'язаних із оподаткуванням господарської діяльності підприємницької структури» [6, с. 339]. Так, дійсно зменшення ризиків, тим більше максимальне, є тільки одним з тактичних завдань податкового планування, та не є його стратегічною метою.

Інший вчений І. Бланк визначає «податкове планування як важливий етап розробки податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розробки графіка їх сплати (податкового платіжного календаря)» [7, с.430]. Проте, на практиці, податкове планування не обмежується лише плануванням сум податкових платежів й визначення графіку їх сплати, а його цілі та завдання значно ширші.

На переконання багатьох науковців податкове планування – це діяльність, спрямована на оптимізацію чи мінімізацію податкових платежів.

На думку С. Сутиріна, «податкове планування – допустиме законодавством зниження загального податкового тягаря фізичних і юридичних осіб. Дослідник вважає, що завданням податкового планування є максимізація доходів за рахунок мінімізації податків» [55, с. 119, 131]. Л. Єріс стверджує, що «податкове планування – це діяльність з розробки та практичного застосування схем, які дозволяють знизити податковий тиск, це методи і заходи, спрямовані на збільшення коштів, які залишаються в розпорядженні підприємства після сплати належних податків» [22, с.76].

Інші науковці сутність податкового планування бачать в тому, що воно є основою для формування податкової політики підприємства й передбачає вибір різних варіантів здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства та розміщення його активів із метою мінімізації податкових зобов'язань, які при цьому виникають. Основою податкового планування є максимальне використання всіх передбачених законом пільг, та оцінка позиції податкових органів й урахування основних напрямів податкової, бюджетної й інвестиційної

політики держави. М. Бондаренко під поняттям «податкове планування розглядає діяльність платника податків, спрямовану на розроблення стратегії та на подальше її дотримання стосовно зменшення обсягу податкових відрахувань задля досягнення своєї ділової мети за допомогою дозволених законом методів і без порушення вимог вітчизняного та міжнародного права» [8, с. 55]. Однак з таким підходом можна погодитися лише частково, так як, по-перше, розглядаючи податкове планування як діяльність із розроблення стратегії, автор не враховує, що податкове планування може мати як стратегічний, так і тактичний характер, та по-друге, мета й завдання податкового планування не обмежуються лише зменшенням обсягу податкових відрахувань.

Отже, податкового планування не може трактуватись як виключно зменшення податкового навантаження, так як це більш комплексна категорія. А зменшення податкового навантаження – це тільки одне із завдань податкового планування. Т. Гусева більш широко визначає податкове планування «як діяльність з вибору побудови правових форм відносин по сплаті податків і можливих варіантів їх інтерпретації в рамках чинного законодавства» [19, с.39].

Справедливо зазначає П. Бечко, що «податкове планування повинно не лише зменшувати податкові платежі підприємства, але й оптимізувати податкові потоки, стати регулятором процесу управління підприємством, поряд із планом маркетингу і виробництва» [5, с. 226]. Так, при здійсненні податкового планування платник податків вирішує ряд інших важливих завдань : вибір найзручнішої форми ведення обліку; складання податкової звітності, спрощення процедур адміністрування податків та зменшення податкових ризиків тощо. Крім того, на практиці бувають ситуації, коли рівень податкового навантаження не є пріоритетним при виборі форми оподаткування. Платник податку може обрати спрощену систему оподаткування через зручність й простоту адміністрування навіть у такій ситуації, коли сума єдиного податку, яка визначатиметься із загальної виручки, може навіть перевищувати суму податку на прибуток, який би визначався із чистого прибутку, проте при цьому адміністрування податку на прибуток набагато складніше. І тому платники

податків можуть отримати інші економічні переваги. Так, наприклад, простіше адміністрування податків буде менш витратним, та крім того, дасть можливість платнику податків більше уваги й часу приділяти вирішенню бізнесових завдань, а це сприяє збільшенню прибутку.

Фактор зменшення ризиків застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства є не менш важливим. Так само, платники податків можуть прийняти рішення про добровільну реєстрацію в якості платника податку на додану вартість у такій ситуації, коли він не зобов'язаний це зробити (стаття 182 ПКУ). Доцільність таких дій при цьому може бути зумовлена як податковими вигодами (можливість формування податкового кредиту чи/або отримання бюджетного відшкодування за наявності підстав), так й іншими чинниками, за яких податкове навантаження може навіть зрости, проте платник податків отримає інші економічні переваги (залучення нових контрагентів, розширення ринків збуту тощо). Таким чином категорія «податкове планування» значно ширша. Також більш ширшим є й коло завдань, задля виконання яких здійснюється власне податкове планування.

Зауважимо, що зменшення податкового тиску може бути визначальною ознакою інших вужчих за змістом категорій: «податкова оптимізація» і «податкова мінімізація». Вчений Ю. Іванов визначає «податкове планування як систему заходів підприємства, спрямовану на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації його податкових платежів» [46, с.38].

На думку М. Бондаренко, «різниця між оптимізацією та мінімізацією полягає в тому, що мінімізація не уточнює шляхів досягнення мети (зведення до мінімуму), що в проекції на діяльність суб'єкта оподаткування може означати досягнення результату не тільки законним шляхом. Натомість оптимізація спрямована на вирішення завдання в рамках, окреслених ситуацією, тобто така діяльність є законною, однак не допускає дій щодо створення найбільш сприятливих умов» [8, с. 46]. Так, дійсно, податкова мінімізація може мати місце, коли зменшення податкового тиску відбувається за допомогою тих засобів, які

не суперечать закону, й протиправною, коли зменшення податкових зобов'язань платника здійснюється внаслідок порушення ним закону.

Варто звернути увагу, що податкова оптимізація – це одна із складових податкового планування. Так, податкове планування, окрім окреслених вище завдань, передбачає ще аналіз й прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій та рівня податкового навантаження і врахування змін податкового законодавства й тенденцій податкової політики держави.

Податкове планування повинно бути спрямоване саме на досягнення загальної мети здійснення підприємницької діяльності, а саме отримання прибутку, та не може бути виключно зменшення податкового тиску.

Отже, можемо підсумувати та визначити поняття «податкове планування» як складову економіко-організаційного планування діяльності платника податків, яке передбачає розробку системи заходів, які спрямовані на визначення найбільш оптимальної моделі оподаткування та удосконалення процесу сплати податків та зборів, аналіз й прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій і зменшення рівня податкового навантаження й збільшення прибутку, із урахуванням вимог чинного податкового законодавства і тенденцій податкової політики держави.

Отже, податкове планування повинно базуватись на загальних принципах податкового законодавства. Так, важливе значення має узгодження податкового планування з принципом стабільності податкового законодавства. Податкове планування діяльності підприємства передбачає «розрахунок певних прогнозних фінансово-господарських показників, які можуть бути визначені як на основі економічних базисів, так і виходячи із змісту законодавства, що в податковій сфері, зокрема, визначає рівень податкового навантаження, встановлює правила та приписи, що безпосередньо впливають на господарську діяльність і фінанси» [14, с. 189].

В Україні реалії податкового планування податковими органами розглядається негативно, критично оцінюється зменшення бази оподаткування чи/або декларування збитків і від'ємного значення об'єкту оподаткування навіть

у тих випадках, коли воно викликано за об'єктивним фінансовим станом платників податків.

Саме тому здійснення податкового планування, коли визначається система заходів й завдань, повинно мати визначену чітко мету як проміжну чи/або кінцеву ціль даного процесу, та відповідно визначати засоби її досягнення.

Мета податкового планування може мати стратегічний чи/або тактичний характер, розрахована на короткострокову чи/або довгострокову перспективу. Мета податкового планування повинна розглядатися у нерозривному зв'язку із загальною метою, яку платники податків формулюють в процесі своєї діяльності.

В. Москалюк розглядає цілі функціонування підприємства як чітко й однозначно сформульовані наміри, що подані у вигляді переліку основних показників, які підлягають досягненню та зазвичай мають кількісну оцінку. Цілі задають напрям розвитку підприємства та відображають бажаний стан, якого необхідно досягти у майбутньому. Цілі можна визначити також як кінцеві економічні результати діяльності підприємства, які планує отримати в заздалегідь установлені терміни підприємство.

При цьому В. Москалюк називає такі основні різновиди цілей «підприємства:

- матеріальні цілі передбачають отримання певних матеріально уречевлених результатів, до яких належить передусім продуктова програма. Її виконання можна визначити як у натуральних, так і вартісних вимірниках;
- монетарні (грошові) цілі — це очікувані в майбутньому фінансові результати, такі як вартість капіталу, прибуток або їхні окремі компоненти: надходження й виплати, доходи. До зазначених цілей відносять також забезпечення рівня ліквідності та її елементів: наявності обігових коштів, надходжень і виплати грошових засобів тощо. Монетарні цілі можуть характеризуватися як абсолютними, так і відносними показниками, наприклад, сума розрахункового прибутку й рентабельність власного капіталу;
- соціальні цілі полягають у визначенні бажаних у майбутньому взаємовідносин між членами колективу на самому підприємстві (рівень доходів

персоналу, цікава робота), а також становище підприємства щодо зовнішнього середовища, загалом – суспільства (імідж, захист навколишнього середовища). Частково така поведінка підприємства закріплена законодавчо й може вважатися не стільки власне цілями, скільки «рамковими» умовами діяльності» [42, с.9-10].

Хоч мета податкового планування має бути підпорядкована загальній меті діяльності платників податку, проте ці категорії не можна повністю ототожнювати, так як об'єктивно мета податкового планування такого загального характеру не може мати, якщо ми розглядаємо податкове планування як самостійний процес.

Вчений К. Проскура основним «завданням податкового планування називає попередній розрахунок сум за результатами основної діяльності підприємства і податків, які сплачуються в результаті здійснення конкретної операції в залежності від різних правових форм її реалізації з використанням правових можливостей діючого законодавства [48, с.93].

На думку О. Замасло, в результаті управління податками засобами «податкового планування платник визначає такі критерії:

- рекомендовану структуру ведення бізнесу;
- оптимальну систему оподаткування (оптимізація оподаткування, мінімізація податкових зобов'язань);
- рекомендовану схему стосунків з діловими партнерами;
- спеціальні методи оптимізації податкових зобов'язань;
- рекомендації по веденню бухгалтерського і податкового обліку [23, с. 293].

Разом з тим, деякі науковці метою податкового планування на підприємствах вважають вибір такого шляху, коли прибуток підприємства наближають до максимуму, а в свою чергу ризики діяльності в сфері оподаткування — до мінімуму.

Отже, можна зробити висновок, що метою податкового планування не може бути лише максимальне збільшення прибутку, так як на різних етапах свого розвитку суб'єкт господарювання також визначає різні тактичні та стратегічні

цілі своєї діяльності, та інколи необхідність модернізації виробництва й оновлення необоротних активів та упровадження інновацій мають пріоритет над отриманням прибутку.

Отже зміст податкового планування не може зводитися тільки до системи заходів, які спрямовані на зменшення податкового навантаження. Тому мета податкового планування - визначення оптимальної моделі оподаткування, що спрямоване на досягнення загальних цілей діяльності платників податків, в тому числі отримання ними прибутку та відповідно його збільшення. При цьому, окрім основної ділової мети платника – отримання прибутку, податкове планування має враховувати також соціальний фактор, який спрямований на зростання доходів населення й збільшення надходжень до бюджету держави. Така політика має відповідати загальній концепції збільшення соціальної відповідальності бізнесу.

Варто зауважити, що рівень сплати податків й добросовісність обох сторін: платників податків та держави вказує на цивілізованість суспільства, тому що податки є платою за цивілізацію. З іншого боку, «держави повинна забезпечити справедливий баланс публічних і приватних інтересів. При цьому, як зазначає В. Федосов, держава не може задовольнятися лише загальними пропорціями розподілу валового національного продукту. Вона повинна враховувати інтереси кожного підприємства, кожного члена суспільства. Інакше кажучи, податкова політика ведеться за народним прислів'ям «щоб і вівці були цілі, і вовки ситі» [43, с. 48].

Необхідно зазначити, що поряд із основною метою податкового планування можна виділити цілий ряд тактичних цілей, які завжди визначаються платниками податків. До таких цілей відносять : передбачуваність процесів й наслідків здійснення операцій, які є об'єктами оподаткування; мінімізація ризиків порушення податкового законодавства й настання пов'язаних із ними несприятливих наслідків; оптимізація витрат суб'єктів підприємства; вдосконалення структури управління, підвищення рівня фахової підготовки осіб, відповідальних за процеси оподаткування тощо В будь-якому випадку варто

наголосити, що мета податкового планування й засоби її досягнення завжди повинні бути в рамках законодавства та не можуть бути спрямовані на протиправне уникнення оподаткування чи/або зменшення податкових платежів.

1.2. Види, методи та стадії процесу податкового планування

При дослідженні аспектів податкового планування важливе місце має класифікація основних видів податкового планування. Так, класифікація податкового планування дає можливість визначати основні ознаки даного процесу та згрупувати їх за визначеними критеріями.

Ю. Іванов «поділяє податкове планування за сферою використання на міждержавне та внутрішньодержавне, за організаційною структурою – на корпоративне та індивідуальне; за організаційно-правовою формою – на податкове планування діяльності юридичних осіб, податкове планування діяльності фізичних осіб підприємців; залежно від характеру управлінських рішень – на поточне і стратегічне» [24, с. 434].

Види податкового планування в розрізі «класифікаційних груп найповніше описані А. Єлісеєвим та А. Загороднім. Ці автори визначають види податкового планування за значною кількістю критеріїв, зокрема залежно від сфери застосування, від суб'єкта підприємництва та від його організаційної структури, обсягу охоплення, етапів функціонування, характеру управлінських рішень, інструментів, які використовуються, тощо» [21, с. 59].

Однак, при здійсненні класифікації і визначенні видів податкового планування необхідно уникати надмірної деталізації і штучного збільшення критеріїв поділу на види, з використанням другорядних і несуттєвих ознак. Разом з тим, доволі дискусійним є поділ податкового планування залежно від інструментів, які використовуються, оскільки при цьому наводяться більше не види податкового планування, а засоби, які використовуються при його здійсненні. Також ми не можемо повністю погодитися з позицією згаданого автора про визначення пасивного податкового планування, у тому числі в контексті наведених прикладів, адже насправді здійснення податкового

планування передбачає здійснення певних активних дій (прийняття рішень) з боку платників податків.

Основні критерії поділу податкового планування на різні види, в залежності від різних ознак наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Види податкового планування за різними ознаками

№ п/п	Класифікація податкового планування за різними ознаками	Різновиди податкового планування за ознакою
1.	Сфера територіальної дії та юрисдикції	внутрішнє й міжнародне.
2.	Рівень поставлених цілей та завдань	стратегічне й тактичне.
3.	Суб'єктний склад та організаційна структура	індивідуальне, колективне й корпоративне.
4.	Строк, на який здійснюється планування	короткострокове, середньострокове й довгострокове.

Джерело : складено автором за даними [17].

Отже, найбільш оптимально можна виділити наступні види податкового планування:

- в залежності від сфери територіальної дії й юрисдикції – внутрішнє і міжнародне;
- в залежності від рівня поставлених цілей й завдань – стратегічне та тактичне;
- в залежності від суб'єктного складу й організаційної структури – індивідуальне та колективне і корпоративне;
- в залежності від строку, на який здійснюється планування – короткострокове і середньострокове та довгострокове.

Необхідно зазначити, що внутрішнє податкове планування здійснюється платниками податків з урахуванням податкового законодавства країни,

резидентом якої він є, й стосується переважно внутрішніх господарських операцій, проте не виключно. Внутрішнє податкове планування реалізовує навіть той суб'єкт господарювання, який здійснює зовнішньоекономічні операції, так як при використанні міжнародного інструментарію резидент має враховувати правила адміністрування податків та зборів й рівень податкового навантаження за національним законодавством.

Важливо звернути увагу, що міжнародне податкове планування здійснюється під час проведення зовнішньоекономічної діяльності та у взаємодії з іноземними суб'єктами господарювання, які зареєстровані в різних податкових юрисдикціях і з урахуванням законодавства іноземних країн та міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Під час здійснення міжнародного податкового планування як правило використовуються суб'єкти із низько податкових юрисдикцій, і тому особливої ваги набувають правила трансфертного ціноутворення.

В свою чергу, стратегічне податкове планування пов'язане із визначенням основних, найбільш важливих завдань та цілей у сфері оподаткування платників податків, а тактичне пов'язане із виконанням поточних завдань, що формулює платник у сфері оподаткування.

В той же час індивідуальне податкове планування здійснюється платниками податків самостійно, із використанням власних засобів й інструментів, без цілеспрямованої взаємодії й узгодження із іншими пов'язаними суб'єктами.

А от колективне податкове планування здійснюється декількома суб'єктами. Корпоративне податкове планування як правило здійснюється корпоративною групою суб'єктів, які є афілійованими чи/або пов'язаними між собою, чи/або між ними існує інший корпоративний зв'язок, та які можуть використовувати різні форми оподаткування чи/або інші засоби. Крім того, при цьому вони взаємодіють узгоджено задля досягнення спільного результату.

Доцільно виділити види податкового планування в залежності від ступеня ризику. В таблиці 1.2. наведено ступені ризиків при здійсненні податкового

планування.

Таблиця 1.2.

Види податкового планування за критерієм ступеня ризику

№ п/п	Податкового планування за ступенем ризику	Характеристика виду податкового планування
1.	Звичайне	Не створює будь-яких ризиків для платників податків та передбачає використання традиційних засобів, які визначені законодавством.
2.	Складне	Містить більший ступінь ризику й передбачає застосування певних нестандартних засобів податкового планування.
3.	Ризикове	Створює для платників податків високі ризики та передбачає застосування спірних засобів, які можуть призвести навіть до судових спорів з податковими органами.
4.	Агресивне	Може містити ознаки зловживання законодавством й недобросовісної поведінки платників податків та зборів.

Джерело : складено автором за даними [16].

Корпоративне податкове планування в даний час набуває все більшого розповсюдження, так як воно дає значно ширший інструментарій щодо досягнення мети податкового планування. Також при застосуванні корпоративного податкового планування інколи мають місце певні зловживання та спроби недобросовісної мінімізації податкових зобов'язань платників.

Що стосується строків податкового планування, їх розрізняють три:

- 1) короткострокове - терміном до одного року,
- 2) середньострокове – від одного до трьох років,
- 3) довгострокове – на термін понад три роки.

Проте в цьому контексті необхідно зауважити, що в Україні довгострокове, а інколи і середньострокове планування суттєво ускладнені через нестабільність податкового законодавства, а тому потребують коригування в залежності від відповідних законодавчих змін.

Таким чином, за критерієм ступеня ризику є такі види податкового планування:

1) звичайне, яке не створює будь-яких ризиків для платника й передбачає використання традиційних, які визначені законом засобів;

2) складне, яке містить більший ступінь ризику та передбачає застосування нестандартних засобів податкового планування;

3) ризикове, яке створює для платника податків високі ризики й передбачає застосування спірних засобів, що можуть призвести до судових спорів із органами податкової служби;

4) агресивне – яке може містити ознаки зловживання правом і недобросовісної поведінки платника податків.

Для здійснення ефективного податкового планування, також важливе значення має з'ясування основних методів податкового планування.

У «податковому плануванні застосовується група методів, які дають змогу спрогнозувати, розрахувати податкові платежі за альтернативними варіантами здійснення господарської діяльності й вибрати з наявних альтернатив оптимальний варіант оподаткування» [46, с. 440].

У найзагальнішому вигляді до «інструментарію податкового планування, на думку науковців, належать методи податкового бюджетування, використання податкових пільг та інших не заборонених законом способів мінімізації податкових платежів, застосування трансфертного ціноутворення і прогалин в податковому законодавстві, реалізація податкової політики підприємства і податкового обліку [5, с.205]

Ю. Іванов розділяє «методи податкового планування на загальні й спеціальні. До загальних методів науковець відносить методи, характерні для внутріфінансового планування підприємства в цілому й податкового планування

як його складової, до спеціальних методів

- методи, що використовуються виключно в податковому плануванні підприємства при розробці проектів податкового планування.

Згаданий дослідник визначає такі загальні методи податкового планування:

- розрахунково-аналітичний метод використовується в коригуванні планових показників під прогностні зміни внутрішніх і зовнішніх факторів. У податковому плануванні застосовується при розрахунку податкового тягара підприємства, визначенні сум податкових платежів у проектах податкового планування шляхом коригування вихідних показників проекту під прогностні зміни податкового законодавства;

- нормативний метод у податковому плануванні використовується на стадії розрахунку податкового тягара підприємства, податкових платежів у проектах податкового планування й дає змогу визначити суми податкових платежів на підставі чинних ставок і баз оподаткування;

- статистичні методи мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема, на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу й т. п.) виділяються основні фактори, які впливають на розмір податкового тягара підприємства, на основі яких проектуються напрямки оптимізації податкових платежів підприємства. Статистичні методи застосовуються також при розрахунку ефективності заходів податкового планування, зокрема при проведенні аналізу динаміки податкових платежів, розрахунку показників виконання бюджету податків тощо» [46].

Спеціальні методи податкового планування, на переконання Ю. Іванова, використовуються при розробці проектів податкового планування, - на стадії підбору альтернативних варіантів «оподаткування:

- метод заміни відносин полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування;

– метод розподілу відносин базується на методі заміни відносин. Відмінність цих методів полягає в тому, що в методі розподілу відносин заміняється або частина господарської операції, замість операції в цілому, або одна господарська операція поділяється на кілька частин;

– метод відстрочення податкового платежу дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди;

– метод делегування податків структурі-сателіту полягає в передачі сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство;

– метод пільгового суб'єкта господарювання полягає в скороченні об'єкта оподаткування підприємства шляхом вибору спеціальної організаційно-правової основи суб'єкта господарювання з пільговим режимом оподаткування. До цього методу відносять вибір організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, що безпосередньо користується пільгами (наприклад, підприємства інвалідів) або має більш низький рівень оподаткування (наприклад, юридичної або фізичної особи, що перебуває на спрощеній системі оподаткування)» [46, с. 443 – 452].

Необхідно звернути увагу, що методи податкового планування передбачають використання нормативно-правових засобів, їх слід відмежовувати від інструментів, за допомогою яких відбувається зменшення податкових зобов'язань чи/або уникнення від виконання податкових зобов'язань у незаконний спосіб та унаслідок зловживання правами платниками податків.

Податкове планування, як і будь-який значущий процес, не можливо здійснити одномоментно, без попередньої ґрунтовної підготовки. Так, досягнення мети податкового планування, та його якість й результативність потребують скрупульозного і детального збору й вивчення інформації, а також її аналізу й прогнозування, і вироблення необхідної концепції й прийняття остаточного рішення. Відповідно така діяльність повинна мати свої певні етапи. А правильність прийнятих рішень залежатиме від цілого ряду факторів, що

виникають на кожному із етапів податкового планування.

Вчений В. Москалюк, виділяє такі етапи, які можуть бути застосовані й до податкового планування : «постановка проблеми, пошук альтернативних рішень, оцінювання, прийняття рішення, реалізація та контроль. При цьому наголошується, що процес планування має циклічний характер, цикли чергуються безперервно» [42, с. 11].

Разом з тим варто звернути увагу, що циклічність не завжди притаманна податковому плануванню, так як певні стадії немає необхідності повторювати після їх реалізації.

Насамперед, визначають підготовчу стадію податкового планування. Так, платник податків повинен визначити пріоритети, на які має бути спрямований кінцевий результат:

- 1) зменшення податкового навантаження;
- 2) спрощення процесу адміністрування податків»;
- 3) мінімізація податкових ризиків тощо.

Податкове планування в ідеалі повинно бути спрямованим на поєднання усіх вказаних завдань, проте дуже часто таке поєднання може бути неможливим, так як зменшення податкового навантаження інколи зумовлює збільшення податкових ризиків.

В таблиці 1.3. наведено перелік стадій податкового планування, який на думку науковців та економістів є найбільш повним та враховує всі необхідні аспекти діяльності суб'єктів господарювання.

Таблиця 1.3.

Стадії податкового планування за їх характеристика

№ п/п	Стадії податкового планування	Сутнісні характеристика стадій податкового планування
1.	Підготовча стадія	Визначаються пріоритети, які необхідні для кінцевого результату: зменшення податкового

		навантаження платника; спрощення процесу адміністрування податків та зборів; мінімізація податкових ризиків тощо.
2.	Аналітична стадія	Проводиться юридичний аналіз, дослідження й вивчення законодавства; практики застосування законодавства й міжнародного досвіду; здійснюється економічна оцінка; обов'язкове прогнозуванням фінансових показників та результатів.
3.	Оцінка ризиків та розробка механізмів їх усунення чи мінімізації.	Необхідно прийняти оптимальне рішення щодо вибору такої схеми податкового планування, при якій наявна сума зниження податків та зборів буде максимальною, а податкові ризики будуть мінімальними.
4.	Прийняття рішення щодо визначення оптимальної моделі оподаткування	Даний етап є наслідком виконання попередніх стадій з підготовки, аналізу й оцінки ризиків. Після оцінки всіх аспектів виробляється комплекс систем та заходів, які спрямовані на досягнення мети податкового планування.
5.	Стадія реалізації	На даному етапі виробляється комплекс заходів й систем, які спрямовані на досягнення мети податкового планування
6.	Оцінка податкових наслідків і коригування моделі оподаткування	Здійснюється оцінка величини імовірних негативних наслідків із розміром податкової вигоди, яку платник податків може отримати внаслідок податкового планування

Джерело : складено автором за даними [16].

Крім того, так само оптимізація податкових платежів може також поєднуватися із структурою бізнесу, більш складною системою організації обліку, використанням більшої кількості пов'язаних між собою суб'єктів, різних систем оподаткування та різних юрисдикцій, що не спрощує адміністрування податків та зборів.

На підготовчому етапі важливо визначити осіб, які будуть відповідальні за проведення податкового планування, так як кваліфікація залучених фахівців й експертів безпосередньо впливає на якість податкового планування. Задля здійснення податкового планування можуть бути задіяні як власні спеціалісти,

що працюють у платника податків за трудовим договором, а також і залучені ззовні експерти, що мають високий фаховий рівень та досвід й авторитет у сфері податкового планування. Так, якісний процес податкового планування потребує обов'язково залучення фахівців різних сфер економіки і фінансів, а також у сфері права, так як процес податкового планування потребує врахування не тільки економічних, а й правових наслідків дій платників податків. На практиці трапляються випадки, коли оптимальні із точки зору фінансового результату рішення можуть призводити до невиправданих юридичних ризиків й навпаки.

Аналітична стадія – це наступний етап податкового панування. Вона включає проведення юридичного аналізу а також дослідження і вивчення законодавства та практики його застосування і міжнародного досвіду, та економічну оцінку, з обов'язковим прогнозуванням фінансових показників і результатів.

Необхідно зазначити, що при проведенні юридичного аналізу важливим є крім аналізу поточного законодавства, визначення тенденцій розвитку податкової політики, напрямів реформування податкового законодавства, та вивчення й аналіз проектів змін до ПКУ.

На цьому етапі, крім тенденцій податкового законодавства при здійсненні податкового планування необхідно ще провести ґрунтовну оцінку ризиків, які можуть виникати при виборі податкової моделі.

Наступним етапом є оцінка ризиків, а також розробка механізмів для їх усунення чи/або мінімізації. Як зазначає Я.В. Лебедзевич, «реалізація податкових ризиків суттєво впливає на результати податкового планування підприємства, оскільки, за їх невизначеності, величина податкового навантаження може бути розрахована лише приблизно і в разі значних відхилень може призвести до прийняття економічно не вигідних управлінських рішень щодо оподаткування, що в свою чергу негативно вплине на величину фінансового результату підприємства» [30, с. 252].

На думку К. Проскури, «загальні ризики мінімізації податків можна оцінити як сукупність можливих прямих втрат (збитків) платника податків з

урахуванням податкового контролю, здійснюваного фіскальними органами, включаючи стягнення недоїмок і штрафів, а також можливі майбутні витрати на врегулювання податкових спорів і конфліктних ситуацій. У цьому аспекті податковими ризиками є: ризики податкового контролю; ризики посилення податкового тягаря; ризики кримінального переслідування» [48, с. 97].

Наявність податкових ризиків завжди пов'язана «з імовірністю настання негативних наслідків платника податку від здійснення тих чи інших операцій, які містять елемент ризику. При цьому правильне податкове планування дає можливість встановити, наскільки високою є така імовірність, а також вжити заходи щодо зменшення вірогідності настання негативних наслідків або зменшення їх негативного впливу. У будь-якому випадку завжди необхідно оцінювати величину імовірних негативних наслідків з розміром податкової вигоди, яку платник може отримати внаслідок податкового планування» [16, с. 202].

Оптимальним «рішенням повинен стати вибір щодо реалізації тої схеми податкового планування, за якою наявна сума зниження податків є максимальною, а ризиковість – мінімальною» [30, с. 254].

Необхідно звернути увагу, що на законодавчому рівні питання визначення податкових ризиків врегульовано недостатньо, так як воно переважно стосується податкових ризиків держави. Нормою статті 77 ПКУ встановлено порядок проведення планових документальних перевірок в залежності від ступеня ризику платників податків, яких визначають із високим, середнім й незначним ступенем ризику. Так, чим вищий ступінь ризику платників податків, тим частіше будуть перевірки платника, а це збільшує власний податковий ризик самого платника.

Податкові ризики платників податків розрізняють внутрішні й зовнішні. До внутрішніх ризиків відносять: відсутність податкового планування та неналежний стан бухгалтерського обліку, також низьку кваліфікацію відповідальних фахівців і незадовільний фінансовий стан та відсутність достатнього інформаційно-правового забезпечення тощо.

В свою чергу зовнішні ризики, - це можлива зміна податкової політики

держави і зміна податкового законодавства, дії чи/або бездіяльність податкових органів і контрагентів платника податків.

Оцінка податкових ризиків має включати:

- оцінку змісту і якості правового регулювання оподаткування виду діяльності;
- оцінку ступеня безпеки здійснення господарської операції і вірогідності настання негативних наслідків;
- оцінку характеру втрат платників податків.

При оцінці зовнішніх ризиків необхідно визначити критерії перевірки податкової доброчесності контрагентів. При оцінці внутрішніх ризиків потрібно оцінити економічний стан платника податків та його здатність виконувати податкові зобов'язання своєчасно і в повному обсязі.

Варто зазначити, що рішення платника податку у процесі податкового планування може містити як усвідомлений ризик, так й неусвідомлений. Усвідомлений ризик - це здійснення платником певних ризикових операцій після аналізу усіх потенційних загроз. І при цьому платник податків передбачає, що можуть бути певні негативні наслідки для нього й свідомо допускає настання цих ризиків, проте можливі негативні наслідки видаються малоімовірними чи/або є можливість податкової вигоди, яка значно перевищує втрати, що зумовлені настанням негативних наслідків. В свою чергу, неусвідомлений ризик – це коли платники податків не передбачають настання негативних податкових наслідків, і при цьому така необізнаність платників може мати і об'єктивний характер (наприклад зміни у законодавстві, в судовій практиці, протиправні дії органів державної влади, недобросовісні дії контрагентів тощо), а також і суб'єктивний характер (низька якість та неповнота проведеного аналізу; некомпетентність чи/або надмірна необачність фахівців тощо).

Виділяють п'ять ступенів «податкових ризиків»: безризикова сфера (повна та своєчасна сплата податків, відсутність будь-яких схем для оптимізації податкового навантаження, повне врахування позиції податкових органів), сфера мінімального ризику (ймовірність негативних наслідків незначна або втрати від

їх настання несуттєві), сфера підвищеного ризику (підприємство може втратити весь або значну частину прибутку), сфера критичного ризику (ризик отримання суттєвих збитків у зв'язку з негативними податковими наслідками) і, нарешті, сфера неприпустимого ризику (коли є реальна загроза визнання платника податку неплатоспроможним, ризик притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків)» [13, с. 86-87].

Після оцінки податкових ризиків, наступним етапом є прийняття рішення щодо визначення оптимальної моделі оподаткування. Цей етап податкового планування є наслідком виконання попередніх стадій щодо підготовки й аналізу і оцінки ризиків, коли після оцінки усіх аспектів виробляється комплекс заходів і систем, що спрямовані на досягнення мети податкового планування. В свою чергу, прийняття відповідних рішень платниками податків може бути формалізоване через видання якихось управлінських документів, однак можливо і без такої формалізації, в залежності від категорії платника податків та порядку організації управлінських процесів.

Стадія реалізації - одна із найбільш важливих й відповідальних стадій податкового планування. Так, платник податків втілює затверджену модель сплати податків. Даний етап, зокрема, може передбачати також створення необхідних господарюючих суб'єктів у визначених юрисдикціях й організаційно-правових формах, а також визначення системи оподаткування при постановці на облік в податкових органах, укладання необхідних договорів та здійснення відповідних господарських операцій й використання податкових пільг і ведення податкового обліку й подання документів обов'язкової звітності, а також сплата обов'язкових платежів чи/або отримання бюджетного відшкодування тощо.

Процес податкового планування буде неповним, якщо після реалізації визначеної податкової моделі не буде здійснюватися оцінка податкових наслідків та коригування моделі у разі необхідності. Так, навіть найбільш досконалий та чіткий план не завжди можна реалізувати на 100%, так само не завжди реальні результати та наслідки податкового планування збігаються із

очікуваними. Можуть бути як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники (для прикладу : зміна економічної ситуації чи/або законодавства, помилки при розробці чи/або реалізації податкової моделі, неправомірні дії чи/або рішення контролюючих органів тощо). В будь-якому випадку платники податків повинні визначити, чи досягнута мета податкового планування та чи виконані його завдання. При цьому платнику податків необхідно виправити допущені помилки чи/або прорахунки, врахувати усі зміни, які відбулися у податковому законодавстві чи/або запровадження яких очікується, та врахувати зміни в економічній ситуації як у своїй країні, так і на в зарубіжних державах. Коригування податкової моделі може бути також викликано такими факторами, як зміна судової практики чи/або позиції контролюючих органів щодо окремих аспектів оподаткування, зміна напрямків господарської діяльності та розширення чи/або скорочення виробництва, або розширення ринків збуту тощо. Також коригування податкової моделі може бути викликано намірами оптимізувати та удосконалити існуючу модель. Таким чином, процес податкового планування завжди є динамічним, тому стадія оцінки й коригування моделі оподаткування є перманентною.

1.3. Теоретико-організаційні засади здійснення міжнародного податкового планування

Глобалізація світової економіки та утворення і розвиток транснаціональних корпорацій (далі - ТНК) об'єктивно зумовлюють ситуацію, що розширює зовнішньоекономічні зв'язки. Вийшовши за межі національних кордонів, суб'єкти господарювання опинився в ситуації, коли їх діяльність стала регулюватися законодавством різних країн, яке не завжди є гармонізованим та взаємоузгодженим. Варто зауважити, що цим корпорації й інші представники бізнесу почали уміло користуватися, насамперед у сфері оподаткування, так як можливості податкового планування стали ширшими. Темпи розвитку транскордонного співробітництва випереджають суттєво роботу держав та міжнародних організацій щодо гармонізації їх податкового законодавства та

визначенню єдиних правил на світовому ринку. Також необхідно зауважити, що розширення транскордонної співпраці не призвело до уніфікації податкових систем, а різниця в податковому навантаженні активно використовується суб'єктами господарювання при здійсненні податкового планування. Отже, враховуючи розширення світових ринків, податкове планування виходить за межі національних кордонів.

Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність чи/або господарську діяльність у іноземній юрисдикції, суб'єкт господарювання вимушений враховувати норми міжнародного права та законодавства тих країн, в яких він здійснює свою діяльність. Однак, при цьому, з однієї сторони, розширюється інструментарій податкового планування, та з іншої сторони – збільшується кількість вимог і обмежень, які потрібно враховувати.

Як зазначає А. Єлісєєв, «вихід багатьох підприємств на зовнішній ринок після усунення державної монополії у зовнішньоекономічній діяльності, диверсифікація та збільшення обсягів діяльності за межами держави зумовлює необхідність здійснювати операції з урахуванням особливостей як національного, так і міжнародного податкового законодавства. Тільки за цих умов підприємство зможе успішно маневрувати фінансами та мінімізувати податкові платежі, які виникають при реалізації зовнішньоекономічних операцій» [20, с.141].

Сутність міжнародного податкового планування - це процес систематичного використання оптимальних законних способів та методів оподаткування для встановлення бажаного стану організації при проведенні нею різних міжнародних операцій.

Крім того, міжнародне податкове планування розглядають як фінансово-господарська діяльність, що передбачає вибір різних варіантів й методів здійснення господарської діяльності й розміщення активів у різних юрисдикціях, які спрямовані на досягнення максимально низького рівня податкових зобов'язань, які при цьому виникають.

С. Сутирін і А. Погорлецький розглядають «міжнародне податкове

планування як допустиме законодавством глобальне зниження податкового тягара юридичних і фізичних осіб з метою максимізації їх сукупних доходів, які виникають у всіх юрисдикціях, де здійснюється господарська діяльність» [55, с.131-132].

Визначає зміст податкового планування на транскордонному рівні, Р. Лещенко як «податкове планування, що є сукупністю дій та підготовчих заходів компанії, спрямованих на вивчення законодавства різних країн світу з метою пошуку наявних податкових пільг та стимулів, або ж специфічне податкове регулювання відповідної сфери економічної діяльності з метою зменшення витрат на оподаткування» [31, с.63].

Однак при здійсненні міжнародного податкового планування на транскордонному рівні має враховуватись не тільки рівень податкового навантаження в тій чи іншій країні, але й простота і зручність адміністрування податків та зборів, рівень лібералізації валютного регулювання а також безпека бізнесу і можливість відкриття банківських рахунків й вільного руху капіталів та рівень фінансового моніторингу і наявність угод про уникнення подвійного оподаткування й запобігання податковим ухиленням, а також участь держави у міжнародних заходах з протидії розмиванню податкових баз тощо.

Вчений Н. Андреюк вказує на те, що «міжнародне податкове планування почало активно розвиватися приблизно з 60-х рр. XX ст. Хоча ще у 20-х роках становлення та розвиток ТНК поставило перед Лігою націй завдання з вирішення питання про правове регулювання їх оподаткування, що реалізувалося через укладання дво- та багатосторонніх міжнародних податкових угод з метою уникнення подвійного оподаткування доходів і майна ТНК, але саме наприкінці 50-х рр. відбулося надбання деякими країнами яскраво вираженої офшорної спеціалізації» [47, с.278].

Необхідно зауважити, що динамічний розвиток світової економіки вказує, що міжнародне податкове планування буде активно розвиватися й надалі, однак умови та правила будуть суттєво змінюються. Так, світове співтовариство дедалі активніше намагається уніфікувати ці правила, однак, потрібно зазначити, що

специфіку національного податкового регулювання у різних країнах необхідно враховувати завжди.

На думку А. Грінко, що нормативно-правове регламентування податкового планування у різних державах ЄС, Великобританії й США має свої особливості. Так, зарубіжні країни Франція та США є першопрохідцями в податковому плануванні й фундаторами щодо розробки його «теоретико-методичних положень, виробивши правила, обмеження та вимоги щодо здійснення податкових розрахунків. У практиці цих країн організація податкових розрахунків здійснюється на підставі попередньої розробки рішень, виходячи з комплексної оцінки ризиків, наслідків і несприятливих подій щодо податкових розрахунків» [18, с.15].

В свою чергу Н. Русяєв, «зазначає, що під податковою оптимізацією в Німеччині розуміють правомірне використання правових засобів, які дають змогу досягти податкової економії. Факт неправомірного використання правових засобів, тобто застосування «неналежного» і «неспівмірного» правового засобу, дозволяє вести мову про обхід податкового закону в загальному випадку або про ухилення від сплати податків, що є предметом особливого регулювання. Німецький законодавець керується положенням, що є певна залежність між формою досягнення господарського результату і самим результатом. Викривлення такої форми може бути причиною зниження податкового тиску. У зв'язку з цим, поняття «оптимізація» в Німеччині включає в себе вирішення питання про правомірне використання правових засобів з метою досягнення податкової економії» [50, с.59].

Науковці також акцентують увагу, що у Великій Британії в кінці 2004 р. була затверджена процедура розкриття інформації щодо схеми податкової оптимізації. В основу було закладено позицію, що податкове планування визнається законним, проте на податкових консультантів покладалося додаткове зобов'язання щодо розкриття інформації про схеми податкової оптимізації, які ними розроблялися. Інформацію про податкові схеми необхідно було надати у достатньому обсязі для розуміння того, як передбачається отримати очікувані

податкові переваги. Також при цьому необхідно було вказати усі стадії реалізації таких схем і норми податкового законодавства Великої Британії. У відповідь на це податкова служба видавала податковому консультанту номер, який присвоювався тій чи іншій схемі, який консультант повинен бути зобов'язаний повідомляти усім клієнтам, що будуть використовувати ту чи іншу схему.

Аналіз досвіду інших зарубіжних держав, наприклад США, який провів В. Гаруст. Вказує, що «приховання доходів від оподаткування є злочином, а мінімізація податків, тобто намагання зменшити їх суму, за оцінками західних фахівців, є цілком законною справою і забезпечує роботу великої кількості спеціалістів у галузі податкового законодавства та бухгалтерського обліку. Консультації громадян та приватних компаній з питань мінімізації податків перетворились на самостійну галузь з мільярдним обігом капіталу, який охоплює сотні компаній та тисячі експертів, що займаються приватною практикою, їм протидіє велика кількість податкових інспекторів, які докладають зусилля, щоб встановити той делікатний момент, коли операції з податкового планування перетнуть межу, яка відділяє мінімізацію від ухилення від сплати» [11, с.58].

Необхідно зазначити, що в різних державах існують різні критерії оцінки меж податкового планування і тягар доведення законності чи/або незаконності застосування податкових схем.

За словами Є. Ігношиної, «у Бельгії, Індії, Великобританії, Франції, Мексиці, Японії, Італії недобросовісну природу схем податкового планування повинні доводити податкові органи. В Австралії, Росії, Китаї, США, Ірландії, Сінгапурі, Швеції та Південній Кореї довести сумлінність своїх схем повинен сам платник податків. У деяких інших країнах (Канада, Швейцарія, Польща, Індонезія, Німеччина) тягар доведення розділено порівну між платником податків та податковими органами» [25, с.7].

Важливо враховувати те, що невід'ємним елементом міжнародного податкового планування є обов'язків аналіз особливостей податкових систем держав, в яких можуть здійснювати свою господарську діяльність суб'єкти господарювання.

В таблиці 1.4. наведено види фіскальної політики, які застосовують держави світу.

Таблиця 1.4.

Типи фіскальної політики в зарубіжних державах

№ п/п	Тип фіскальної політики	Сутнісні характеристика типів фіскальної політики
1.	Політика максимальних податків	Введення нових податків, високих податкових ставок й зменшення податкових пільг, податкових канікул.
2.	Політика розумних податків	Низькі податкові ставки, збільшення податкових пільг.
3.	Політика економічного розвитку	Застосування високих податкових ставок, але надання відповідних компенсацій і пільг

Складено автором за даними :[59].

Вчений Т. Фурса виділяє «три основні типи фіскальної політики, які застосовують різні держави світу: політика максимальних податків (через введення нових податків, високих податкових ставок та зменшення податкових пільг, податкових канікул); політика розумних податків (низькі податкові ставки, збільшення податкових пільг); політика економічного розвитку (застосування високих податкових ставок, але надання відповідних компенсацій і пільг)» [59].

Неузгодженість податкових політик держав світу призводить до виникнення податкової конкуренції між державами. Досить часто, уряди держав, формуючи свою економічну стратегію, вважають своїм пріоритетом залучення іноземних інвестицій, і з цією метою вживають заходи задля створення сприятливих умов для іноземних інвесторів. Одним «із найважливіших факторів для цього є створення податкових преференцій, а суб'єкти міжнародного податкового планування вміло їх використовують. Проведені дослідження підтверджують, що в докризовий період зменшення ефективного граничного рівня корпоративного оподаткування на 1 відсоток сприяє збільшенню прямих іноземних інвестицій на 3 відсотки» [59].

За твердженням Б. Букринського, у «країнах ЄС ставлення до процесу податкової конкуренції є двоїстим: з одного боку різні умови оподаткування на різних територіях суперечать вимогам загальної гармонізації та уніфікації умов ведення бізнесу, а з іншого боку, не великі відмінності в ставках оподаткування створюють конкурентне середовище, сприятливе для залучення фінансового капіталу в розвиток територій та видів економічної діяльності, які відчують дефіцит інвестицій» [69, с.35].

Як зазначають А. Савченко та Л. Блищик, «відмінність між рівнями податкового навантаження в країнах ЄС суттєва: найнижчий показник в Ірландії (23,6%), а найвищий показник, що майже вдвічі більший — в Ісландії (51,6%). Такі відмінності зумовлені різницею в підходах щодо встановлення виду та розміру податкових ставок, об'єктів і баз оподаткування, а також рівнем економічного розвитку й обсягом ВВП. Проте, незважаючи на високий відсоток податкового навантаження, більшість країн ЄС мають високорозвинену економіку. Середній рівень податкового навантаження в Європі становить 40%» [51, с.94].

Таким чином, можемо зробити висновок, що міжнародне податкове планування є:

- вибором між різними варіантами й методами здійснення фінансово-господарської діяльності та розміщенням активів, які направлені на досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що при цьому виникають ;
- зниженням глобального податкового тягаря фізичних та юридичних осіб, що допускається законодавством із метою максимізації їх сукупних доходів, які одержані в усіх юрисдикціях ведення зовнішньоекономічної діяльності ;
- податковим плануванням, що поширюється на зовнішньоекономічні операції суб'єктів господарювання.

Висновки до розділу 1

Податкове планування необхідно розглядати як діяльність платника податків, яка передбачає розробку системи заходів, що спрямовані на

визначення найбільш оптимальної моделі оподаткування й удосконалення процесу сплати податків, а також як аналіз й прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій і зменшення рівня податкового навантаження й збільшення прибутку, із урахуванням вимог податкового законодавства і тенденцій податкової політики держави.

Мета податкового планування - визначення оптимальної моделі оподаткування, що сприяє досягненню загальних ділових цілей діяльності платників податків, у тому числі й отримання ними прибутку.

Принципами податкового планування є: принцип законності й презумпції добросовісності платників податків, а також зваженості (оптимального поєднання ризику й податкової вигоди).

Для визначення основних засад податкового планування має бути визначено його класифікаційні ознаки. Так, використання різних видів податкового планування дає можливість платникам податків розширити інструментарій задля оптимізації власних податкових витрат. Виділяють такі види податкового планування залежно : від сфери територіальної дії і юрисдикції : внутрішнє і міжнародне; від рівня поставлених цілей і завдань : стратегічне і тактичне; від суб'єктного складу і організаційної структури бізнесу : індивідуальне, колективне й корпоративне; від строку здійснення планування : короткострокове, середньострокове й довгострокове.

Від ступеня ризику податкове планування є: звичайне, що не створює будь-яких ризиків для платників податків й передбачає використання традиційних визначених законом засобів; складне, що містить більший ступінь ризику і передбачає нестандартні підходи податкового планування; ризикове, яке створює для платників податків високі ризики й передбачає застосування спірних засобів, що можуть призвести до судових спорів із податковою службою; агресивне : містить ознаки зловживання правом й недобросовісної поведінки платників податків.

Міжнародне податкове планування – це вибір між різними варіантами та методами здійснення фінансово-господарської діяльності й розміщенням

активів, що спрямовані на досягнення максимально низького рівня податкових зобов'язань; зниження глобального податкового тягаря , що допускається законодавством для максимізації сукупних доходів, що одержані в усіх юрисдикціях ведення діяльності ТНК; податкове планування, яке поширюється на зовнішньоекономічні операції.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОСОБЛИВОСТЕЙ ЗДІЙСНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ

2.1. Практичні аспекти використання ТНК технологій міжнародного податкового планування

Міжнародне податкове планування відбувається за подібними стадіями та засобами як і на національному рівні, проте наявні істотні відмінності від внутрішнього національного планування. Так, інструментарій міжнародного податкового планування є значно ширшим. Проте поряд із цим значно вищою є й складність цього процесу, а це вимагає високого рівня організаційних і фахових можливостей.

При міжнародному податковому плануванні вимагається більш ґрунтовний рівень підготовчої роботи та аналізу, а також оцінки ризиків, що передбачає врахування особливостей податкового законодавства і податкової політики різних зарубіжних держав. Крім того необхідно враховувати загальні умови здійснення господарської діяльності і фактори можливості вільного руху капіталів та правила фінансового моніторингу тощо. Окрім того, визначальним вбачається розуміння умов міжнародних договорів, а саме про уникнення подвійного оподаткування. Все це є можливим лише за умови залучення кола фахівців в сфері податкового планування, які, окрім особливостей податкового законодавства окремої держави, володіють компетенцією в сфері міжнародного оподаткування.

Необхідно звернути увагу, що одним із стратегічних завдань міжнародного податкового планування є вибір юрисдикцій, в яких буде здійснюватися діяльність суб'єктами господарювання або групою компаній. О.Фоміна «зауважує, що вибираючи місце розташування юридичної особи, слід враховувати не тільки абсолютний рівень податків, але й можливість безподаткового переведення доходів з однієї країни в іншу, надання податкових кредитів, умови наявних податкових угод» [58, с.82].

При здійсненні міжнародного податкового планування вибір податкової

юрисдикції визначається, зазвичай, за сукупністю критеріїв, які впливають на оподаткування. Сукупність критеріїв можна оцінити, використовувати міжнародну доповідь «Paying Taxes», яка оцінює системи оподаткування 183 країн (див. Додаток А).

Згідно рейтингових оцінок найбільш зручними країнами щодо побудови системи оподаткування є : Канада, ОАЕ, Ірландія. Найменш зручний податковий режим є в Китаї, Росії, та Японії. За основу аналізу беруться такі показники: розташування бізнесу в державах, в яких податковою системою передбачено сплату незначної кількості податків та зборів; розташування бізнесу в державах з низьким рівнем оподаткування; вибір організаційно-правової форми господарювання, який дає змогу раціоналізувати податкові зобов'язання; використання системи податкових пільг, які передбачені податковим законодавством держави; раціональне розміщення прибутків й активів підприємства із урахуванням наданих чинним законодавством привілеїв тощо.

При аналізі міжнародного податкового планування, потрібно враховувати, що його поділяють на корпоративне та індивідуальне. При міжнародному корпоративному податковому плануванні й міжнародному податковому плануванні для некорпоративних суб'єктів акценти будуть робитися на різні механізми планування.

Так, суб'єктами корпоративного міжнародного податкового планування виступають ТНК. Звичайно, основною метою створення транснаціональної групи є оптимізація процесу виробництва, а також збуту і контролю діяльності корпорації, а ще мінімізація витрат й максимізація прибутку групи та підсилення позицій транснаціональних корпорацій на світовому ринку. Проте в процесі побудови структури ТНК податкові аспекти її діяльності займають важливе місце.

Метою корпоративного міжнародного податкового планування є саме оптимізація внутрішньої структури ТНК задля максимізації сукупного прибутку. Так, воно покликане мінімізувати сукупні податкові платежі ТНК, що виникають як сума локальних податків в усіх країнах здійснення господарської діяльності

(згідно принципу територіальності), та податків на компанію у країні її інкорпорації й місцезнаходження центрального офісу інтересів. Що ж до індивідуального міжнародного податкового планування, то його суб'єктами є всі види некорпоративної форми організації бізнесу та фізичні особи.

Варто звернути увагу, що міжнародні ТНК активно і вміло використовують міжнародне податкове планування, так як мають для цього необхідний фінансовий, організаційний, інтелектуальний, та іноді також політичний ресурс. ТНК «використовують стратегії, які дозволяють їм платити 5% корпоративних податків, у той час як малий бізнес сплачує до 30%» [68]. Зазначені фактори, на думку Н. Андреюка, «призводять до мінімізації податкових зобов'язань ТНК, побудови таких схем бізнес-процесів, які уможливлюють отримання пільг одночасно в декількох країнах і не оподаткування прибутків у міжнародному масштабі» [1, с.279].

Міжнародне податкове планування характерне не тільки для суб'єктів ЗЕД, а й для національних юридичних і фізичних осіб, які намагаються мінімізувати податкові платежі в своїй юрисдикції. Якщо навіть громадянин чи/або компанія не здійснюють ЗЕД, одним із способів мінімізації податків та зборів є перевід доходів у держави з пільговим режимом оподаткування, інвестиції особистого чи/або корпоративного капіталу у найбільш дохідні й неоподатковані активи на міжнародних ринках капіталу. Це не суперечить законодавству, та є раціональною реакцією кожної особи на збільшення державою податкових платежів.

Проте, індивідуальне міжнародне податкове планування не дає повноцінно використати можливий інструментарій оптимізації податків, так як потрібно враховувати різницю у правовому регулюванні різних країн.

Аналіз мети та завдань міжнародного податкового планування, дає можливість зробити висновок, що воно має певну специфіку.

І корпоративне, й індивідуальне міжнародне податкове планування включають в себе 3 рівні мінімізації загального податкового навантаження платників податків (див. таблиця 2.1.)

Таблиця 2.1.

**Рівні мінімізації міжнародними ТНК податкового навантаження при
корпоративному податковому плануванні**

№ п/п	Рівні мінімізації податкового навантаження	Характеристика способу мінімізації податкового навантаження міжнародними ТНК
1.	Використання низьких ставок податків	Пошук юрисдикцій з нижчими ставками податків та зборів, ніж в країні реєстрації ТНК
2.	Ефективне використання способів урегулювання міжнародного подвійного оподаткування	Застосування системи податкових кредитів й податкових заліків.
3.	Мінімізація податків на репатріацію доходів.	Податок на репатріацію доходів сплачується, щоб стимулювати інвестора залишати зароблений капітал у країні, а не виводити його закордон. при виплаті підприємством дивідендів нерезиденту необхідно утримати з них цей самий податок на репатріацію. Форма таких доходів спрямована на виведення капіталу може бути різною – дивіденди, роялті, проценти тощо.

Джерело : складено автором за даними : [55].

Основне завдання податкового планування – це максимізація глобального доходів господарюючих суб'єктів за рахунок полегшення сукупного податкового навантаження та облік усіх податків, які сплачені в усіх юрисдикціях, в яких здійснюється діяльність, а також вишукування найбільш раціональних способів зниження таких податків та зборів, тобто їх мінімізацію. Як видно з таблиці 2.1. міжнародні ТНК використовують наступні способи

мінімізації податкового навантаження при здійсненні корпоративного «податкового планування:

1) використання низьких ставок податків; 2) ефективне використання різних способів врегулювання міжнародного подвійного оподаткування (застосування системи податкових кредитів та податкових заліків); 3) мінімізація податків на репатріацію доходів. Крім мінімізації податків, завданням міжнародного податкового планування є відстрочення сплати податків, яка вигідна компанії в ряді випадків (зокрема, для можливості в майбутньому регулювати прибутки/збитки фірми протягом декількох років) [55, с.120].

Однак зменшення сукупного податкового навантаження – це не єдина мета міжнародного податкового планування. Важливими факторами також є оцінка й зменшення економічних і податкових ризиків, а також забезпечення безпеки бізнесу, й створення передумов для розширення ринків збуту тощо. Необхідно визнати, що у рамках міжнародного податкового планування досить важко забезпечити спрощення адміністрування податків, так як воно потребує використання складних податкових інструментів.

Ю. Мельник однією з причин «активного розвитку податкового планування в міжнародному масштабі називає націленість підприємств на отримання переваг на зовнішніх ринках. У такому разі йдеться безпосередньо про сплату платежів під час продажу товарів за кордон: чим меншим буде обсяг податків та зборів, стягнених за операцією, тим меншою буде ціна продукції на зовнішніх ринках, і, відповідно, тим привабливішою буде така продукція для покупців.

У такому разі йдеться не лише про мінімізацію податкових витрат (оскільки основні платежі у зовнішньоторговельних операціях сплачує імпортер), а саме про досягнення переваг над конкурентами, що можуть бути отримані шляхом зменшення податкових платежів під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності» [55, с.130].

Виділяють три основні схеми міжнародного податкового планування на корпоративному рівні (див. таблицю 2.2.)

Таблиця 2.2.

Внутрішня структура міжнародного податкового планування ТНК за основними операціями по мінімізації податків

№ п/п	Операції міжнародного податкового планування щодо мінімізації податків	Характеристика операцій мінімізації податкового навантаження міжнародними ТНК
1.	Profit diversion – перерозподіл (диверсифікація) прибутку.	Розміщення глобального прибутку ТНК по державам з переважно низьким рівнем оподаткування.
2.	Profit extraction – заниження прибутку.	Віднесення частини витрат і платежів процентів, та дивідендів, роялті на фінансові результати внутрішньокорпоративних компаній – резидентів податкових гаваней.
3.	Profit creation – створення прибутку.	Активне винесення всіх операцій у податкові гавані без зв'язку із оподаткованою активністю у юрисдикціях із високим рівнем податкового тиску

Джерело : складено автором за даними : [55].

Як зазначають С. Сутирін та А. Погорлецький, «основним механізмом, що сприяє досягненню мети корпоративного міжнародного податкового планування, є створення гнучкої внутрішньої структури, у межах якої відбуваються такі основні операції по мінімізації податків:

1) перерозподіл (диверсифікація) прибутку (profit diversion) – розміщення глобального прибутку ТНК по країнам з переважно низьким рівнем оподаткування;

2) заниження прибутку (profit extraction) – віднесення частини витрат, платежів процентів, дивідендів, роялті на фінансові результати внутрішньокорпоративних компаній – резидентів податкових гаваней;

3) створення прибутку (profit creation) – фактичне винесення всіх операцій у податкові гавані без зв'язку з оподаткованою активністю в юрисдикціях з високим рівнем податкового тиску» [55, с.134].

Варто зазначити, що існує альтернатива при здійсненні міжнародного податкового планування (див. таблиця 2.3.)

Таблиця 2.3.

Альтернативні способи міжнародного податкового планування ТНК

№ п/п	Чинники, які дозволяють знайти найоптимальніший варіант ведення бізнесу ТНК	Характеристика чинників
1.	Різні системи оподаткування в різних державах як щодо переліку податків, так і їх ставок.	Цей чинник передбачає, що можуть бути різні суми податків з однієї й тієї ж суми прибутку в різних державах, що дозволяє мінімізувати податок із прибутку у разі розміщення суб'єкта, який отримує прибуток в найвигіднішому місці.
2.	Різні організаційно-правові форми бізнесових структур (товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство, командитне товариство, одноособове підприємство тощо).	Зважаючи на те, що для підприємств з різними організаційно-правовими формами здебільшого існують і різні системи оподаткування, - можна вибрати таку форму, яка у певній державі буде мати найбільші податкові переваги.
3.	Різні форми вилучення доходу із свого бізнесу.	Різні види доходів, зазвичай оподатковуються за різними ставками податків, і тому можна сплачувати різні податки з одного виду доходу, вилучаючи його у формі заробітної плати, або дивідендів чи/або виплат за надані підприємствам послуги. Даний чинник можна використовувати тоді, коли юридично вдається коректно перевести один вид доходу у інший.
4.	Наявність між багатьма державами угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування	Дозволяє уникнути подвійної сплати податків з одного і того ж доходу.

Джерело : складено автором за даними : [55].

Різноманіття засобів міжнародного податкового планування має як свої переваги так і недоліки. Для суб'єктів господарювання такі інструменти дають можливість оптимізувати податкові витрати й забезпечити можливість збереження або виведення капіталів із найменшими втратами. Але для держав це створює додаткові ризики й проблеми.

Так, неузгодженість податкового законодавства держав світу збільшує

можливості використовувати суперечності і протиріччя між ними, що зрештою призводить до суттєвих невиправданих втрат бюджету, тому держави змушені координувати та узгоджувати свою податкову політику.

В даний час основним міжнародним органом, який забезпечує координацію різних держав у податковій сфері є ОЕСР - Організація економічного співробітництва та розвитку. Діяльність «ОЕСР у сфері оподаткування зосереджена навколо таких напрямів:

- розробка інструкцій із застосування двосторонніх податкових угод; розробка інструкцій з трансфертного ціноутворення;
- обмін досвідом у сфері обміну інформацією та банківської таємниці;
- вивчення проблем міжнародного ухилення від оподаткування, виявлення схем, задіяних у податковому шахрайстві, підготовка відповідних рекомендацій;
- визначення шляхів модернізації податкових систем з метою адаптації до нових глобальних ринків фінансів та капіталу» [58, с.247].

В настановах ОЕСР, які стосуються трансфертного ціноутворення для ТНК та податкових служб зазначено, що координація діяльності серед держав у рамках світової економіки є кращим вибором, аніж податкова конкуренція. ОЕСР виконує місію із розширення світової торгівлі на багатосторонній і недискримінаційній основі й забезпечення оптимальних показників постійного економічного зростання у країнах-членах ОЕСР. Також вона постійно працює у напрямі досягнення консенсусу щодо принципів міжнародного оподаткування.

У сфері координації дій із регулювання міжнародного оподаткування здійснюється активна робота на рівні ЄС.

Мета податкової політики ЄС - гармонізація податкового законодавства на основі принципів пропорційності та субсидіарності, одноголосності та податкової недискримінації і нейтральності оподаткування; також усунення податкових бар'єрів й неприпустимість недобросовісної податкової конкуренції та узгодження дій щодо боротьби з податковими правопорушеннями.

Одним із найбільш важливих й поширених інструментів регулювання

міжнародного податкового планування - використання договорів про уникнення подвійного оподаткування. Ці договори - дієвий інструмент узгодження протиріч між податковими системами різних країн, які вирішують такі важливі завдання, як забезпечення справедливості оподаткування і не допущення подвійного оподаткування та сприяння транскордонній економічній діяльності і залученню інвестицій, та з іншого боку вони забезпечують співпрацю між різними країнами з метою недопущення податкових втрат та захисту національних інтересів.

У більшості держав міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування мають пріоритет над національним податковим законодавством, тому потребують особливої уваги у процесі міжнародного податкового планування. Варто звернути увагу, що при укладанні таких міжнародних договорів більшість держав бере за основу Модельну конвенцію ОЕСР, тому можна спостерігати певну закономірність в договорах й виділити характерні спільні риси, та типову структуру.

Податкові угоди визначають шляхи усунення проблем з подвійним оподаткування за допомогою низки «методів»:

1) метод податкового кредиту – платники податків країн із вищими податковими ставками, які отримують доходи з країн із нижчими податковими ставками, будуть сплачувати у своїй країні (стосовно вказаних доходів) лише суму перевищення податків своєї країни над податками іншої країни. Якщо ж доходи платника податків за кордоном оподатковуються за вищою ставкою, ніж у своїй країні, то жодного відшкодування чи компенсації для нього не передбачається;

2) метод звільнення іноземних доходів від оподаткування – при його застосуванні країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні - джерелу такого доходу. Цей метод поширюється, як правило, на деякі чітко визначені доходи: прибутки закордонних «ділових контор» («business establishment»), доходи від нерухомої власності, що розташована за кордоном, дивіденди та інвестовані в інших країнах капітали;

3) метод податкових заліків – передбачає, що сума податку, сплачена в

іноземній (закордонній) юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу (прибутку) іноземної юридичної чи фізичної особи вираховуються у підрахуванні прибутку компанії (чи доходу фізичної особи), що підлягає оподаткуванню в юрисдикції їх резидентства.

Описані методи вважаються основними, однак застосовуються також зниження ставок податку для доходів з іноземних джерел і різні види податкових пільг у вигляді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються» [56, с.77-78].

В таблиці 2.4. представлено типові методи усунення подвійного оподаткування шляхом використання таких угод.

Таблиця 2.4.

Методи усунення подвійного оподаткування в міжнародних договорах

№ п/п	Методи уникнення подвійного оподаткування	Характеристика методів
1.	Метод податкового кредиту	Платники податків держав із вищими податковими ставками, що отримують доходи з держав з нижчими податковими ставками, будуть сплачувати в своїй державі тільки суму перевищення податків своєї держави над податками іншої держави. Якщо доходи за кордоном оподатковуються за вищою ставкою, аніж у своїй державі, - жодного відшкодування чи/або компенсації для нього не передбачається.
2.	Метод звільнення іноземних доходів від оподаткування	При застосуванні даного методу країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу державі - джерелу походження такого доходу. Метод поширюється на деякі чітко визначені доходи: прибутки закордонних «business establishment» («ділових контор»), доходи від нерухомого власності, яка розташована за кордоном, дивіденди й інвестовані в інших державах, капітали.
3.	Метод податкових заліків.	Даний метод передбачає, що сума податку,

		яка сплачена в іноземній юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу чи/або прибутку іноземної юридичної чи/або фізичної особи вираховуються при підрахуванні прибутку компанії чи/або доходу фізичної особи, що підлягає оподаткуванню у юрисдикції їх резидентства.
--	--	---

Джерело : складено автором за даними : [56].

Застосування пільг і преференцій, що передбачені двосторонніми договорами про уникнення подвійного оподаткування, - поширений інструмент для мінімізації податкового навантаження ТНК. Тому в даний час як на рівні міжнародних організацій, так й на рівні окремих країн запроваджуються нові обмеження, що спрямовані на зменшення можливості зловживань у даній сфері. Так, на міжнародному рівні вироблено багато норм і правил, які регулюють міжнародне податкове планування. Насамперед вони спрямовані на протидію агресивному податковому плануванню. Також найбільш важливими залишаються питання регулювання здійснення діяльності у низькоподаткових (офшорних) юрисдикціях, та проблема трансфертного ціноутворення, тому на дані аспекти проаналізуємо у наступних розділах.

2.2. Специфіка застосування ТНК офшорних механізмів для здійснення міжнародного податкового планування

Використання офшорних юрисдикцій тривалий час було одним із основних та найбільш ефективних інструментів міжнародного податкового планування з точки зору мінімізації податкових платежів.

В даний час у практичній площині здійснення діяльності ТНК відбулися суттєві зміни щодо регулювання багатьох аспектів, що стосуються оподаткування. Світове співтовариство змінило свої підходи і позиції щодо використання даного інструменту податкового планування.

На переконання науковців, залучення до діяльності суб'єктів із низькоподаткових юрисдикцій в даний час - не «просто спосіб, а цілий пласт

міжнародного податкового планування, який не можна вичерпати через опис його способів і методів. Подібне залучення – це певна творчість платників податків, що характеризується складністю, адже потребує використання не тільки актів внутрішнього законодавства декількох країн, а й урахування при цьому двосторонніх і багатосторонніх угод, міжнародних конвенцій, директив тощо. Діяльність у цьому напрямку є складною ще й тому, що вимагає постійної активності платника податків, адже законодавство (зокрема міжнародні акти) останнім часом націлене на більш жорсткий контроль, прозорість і чітку звітність з боку багатонаціональних компаній» [8, с.87].

Перш за все потрібно визначити термін «офшор». Це поняття походить від англійського слова «offshore», що «в буквальному перекладі з англійської мови означає «поза берегом»» [53, с.8].

Як зазначають М. Баймуратов і О. Зоріна, сам «термін «офшор» уперше з'явився в одній із газет на східному узбережжі США наприкінці 50-х років XX століття у зв'язку з фінансовою організацією, якій вдалося уникнути урядового контролю за допомогою власної винахідливості. Компанія просто перемістила свою діяльність, яку уряд США бажав контролювати і регулювати, на територію зі сприятливим податковим кліматом» [4, с.57].

Згідно із методологією Міжнародного валютного фонду, під офшорною юрисдикцією розуміють «країни або територію, яка відповідає таким критеріям: 1) наявність великої кількості фінансових інститутів, які беруть участь переважно в діяльності з нерезидентами; 2) наявність фінансової системи з великим обсягом фінансових активів та зобов'язань, що набагато перевищують обсяг внутрішніх фінансових активів, які використовуються для фінансування внутрішньої економіки; 3) надання послуг зареєстрованим компаніям, у тому числі нульове або номінальне оподаткування, м'яке фінансове регулювання, збереження банківської таємниці» [4, с.9].

В таблиці 2.5. наведено критерії визначення офшорної юрисдикції згідно з методологією Міжнародного валютного фонду.

Таблиця 2.5.

Критерії визначення офшорних юрисдикцій за методологією Міжнародного валютного фонду

№ критерію	Характеристика критеріїв визначення офшорних юрисдикцій
1.	Наявність великої кількості фінансових інститутів, що беруть участь переважно в діяльності із нерезидентами.
2.	Наявність фінансової системи із великим обсягом фінансових активів і зобов'язань, які набагато перевищують обсяг внутрішніх фінансових активів, що використовуються для фінансування внутрішньої економіки.
3.	Надання послуг зареєстрованим компаніям, в тому числі нульове чи/або номінальне оподаткування, достатньо м'яке фінансове регулювання та збереження банківської таємниці.

Джерело : складено автором за даними : [40].

Згідно з класифікацією міжнародних організацій The financial action task force on money laundering (FATF) та Financial stability forum (FSF) термін «офшорний фінансовий центр» застосовують до тих територій, що мають розвинутий ринок капіталів і ліберальний податковий та валютний режим і ігнорують рекомендації міжнародних фінансових установ щодо вдосконалення міжнародного регулювання й контролю за банківською та фінансово-валютними системами [31].

Історія виникнення офшорів досліджена також в науковій і практичній літературі. На переконання Р. Лещенко виділяють «декілька етапів становлення офшорного бізнесу, починаючи від прообразів офшорних юрисдикцій, яким, зокрема, була столиця Першого Афінського союзу – острів Делос, що утворився у зв'язку з запровадженням Афінами двовідсоткового експортного та імпортного збору.

Пізніше, в середньовіччі, такими прототипами стали італійські міста Ліворно та Трієст, а також балканське місто Шибеник. У XV столітті одна з трьох земель Бельгії – Фландрія стала міжнародним торговим центром з малими

податками. У XVIII столітті зони вільної торгівлі з'явилися в Гібралтарі та Бангкоку, у цей же період прообрази офшорів почали з'являтися в Америці. Пізніше на території деяких штатів США (Делавер, Нью-Джерсі) був уведений ліберальний режим ведення бізнесу, який полягав у наданні компаніям, які здійснювали свою діяльність в межах одного штату, податкових пільг, що призвело до реєстрації великої кількості корпорацій на територіях цих штатів.

Великий внесок у становлення офшорів, зокрема в частині запровадження інституту фінансової секретності здійснила Швейцарія. Зокрема, ще у XIX столітті ця країна набула великої популярності як фінансовий центр завдяки запровадженню анонімних банківських рахунків» [31, с.17- 18].

Як зазначає А. Апель, основною причиною «виникнення підвищеного «попиту» на офшорні зони в 60-х роках XX століття став якісно новий зміст економічної інтеграції, який вона одержала завдяки розвитку міжнародних ринків позичкових і виробничих капіталів. Відбулося це в результаті бурхливого розвитку в другій половині XX століття ТНК, коли їхня експансія і швидке зростання міжнародного товарообігу вимагали не тільки значного збільшення фінансових ресурсів, але й вільного доступу до них у будь-якому місці на планеті» [2, с.42].

Історичний розвиток офшорів сприяв широкому спектру їх видів. Держави-офшори класифікують на декілька відокремлених груп, які залежать від їх економічних особливостей і характерних рис правового регулювання статусу суб'єктів-нерезидентів.

В таблиці 2.6. наведено перелік держав-офшорів та їх класифікаційні ознаки.

Таблиця 2.6.

Групи держав-офшорів та їх класифікаційні ознаки.

№	Держави-офшори	Характеристика класифікаційних ознак
---	----------------	--------------------------------------

п/п		держав-офшорів
1.	Багамські острови, Британські Віргінські острови, Беліз тощо	Держави, які взагалі не накладають обов'язку щодо сплати податків нерезидентами (може бути лише мінімальний щорічний платіж у вигляді збору) чи/або податок на прибуток є мінімальним (1-2%). Також уповноважені органи держав-офшорів не вимагають від іноземних суб'єктів фінансової звітності чи/або ж така звітність є суто формальною так як у цих осіб відсутній обов'язок повідомляти ключові відомості щодо кінцевих власників, вигодонабувачів, акціонерів. На території таких офшорних зон спрощена до мінімуму процедура реєстрації суб'єктів, які здійснюють підприємницьку діяльність.
2.	Ірландія, Гібралтар, Монако (досить високо розвинуті та мають сталу ринкову економіку)	Такі офшорні зони мають відносно високий рівень податку на прибуток, проте тут наявна також система податкових пільг, які надаються окремим закордонним компаніям. Пільгова система робить ці офшори досить привабливими для ТНК, що бажають вийти з під податкового пресу у своїх державах, однак не хочуть розміщувати активи чи/або реєструвати власні філії у офшорних зонах першого типу, так як побоюються втрати ділової репутації чи/або посиленої уваги зі сторони вітчизняних органів фінансового контролю. Законодавство таких офшорів передбачає обіг податкової інформації, однак більш обмежений у порівнянні з державами, які не є офшорними зонами.
3.	Великобританія, Швейцарія «приховані офшори».	Такі держави й території не володіють ознаками, які є характерними для офшорних зон, однак надають окремі податкові пільги зареєстрованим компаніям-нерезидентам. Їх не відносять безпосередньо до офшорів, але більшість із них накладає певні обмеження на поширення податкової інформації

Джерело : складено автором за даними : [27].

Так, «першу групу утворює ряд держав, що взагалі не накладають обов'язку зі сплати податків нерезидентами (існує лише мінімальний щорічний платіж у вигляді збору) або податок на прибуток є мінімальним (1-2%). Крім того, уповноважені органи цих держав не вимагають від іноземних суб'єктів фінансової звітності або ж така звітність є суто формальною в силу відсутності в

цих осіб обов'язку повідомляти ключові відомості (щодо кінцевих вигодонабувачів, акціонерів, власників). На території таких офшорних зон процедура реєстрації суб'єктів, що здійснюють підприємницьку діяльність, спрощена до мінімуму. Прикладами таких офшорних зон є Багамські острови, Британські Віргінські острови, Беліз тощо. Очевидно, що офшори першої групи пропонують найбільш сприятливі умови для осіб, що користуються їхньою юрисдикцією, однак у них є й суттєвий недолік – зв'язок з подібними офшорними зонами суттєво підриває репутацію підприємства, що користується їх послугами та слугує причиною підвищеної уваги з боку податкових та митних служб розвинутих держав.

До офшорів другої групи належить ряд держав та територій, які здебільшого є досить високо розвинутими та мають сталу ринкову економіку. Такі офшорні зони (Ірландія, Гібралтар, Монако) мають відносно високий рівень податку на прибуток, однак тут наявна також система податкових пільг, що надаються окремим закордонним компаніям. Подібна пільгова система робить ці офшори досить привабливими для численних корпорацій, що бажають вийти з під податкового пресу у своїх державах, проте не хочуть розміщувати активи чи реєструвати власні філії в офшорних зонах першого типу, побоюючись втрати ділової репутації чи посиленої уваги з боку вітчизняних органів фінансового контролю. Законодавство ж цих офшорів передбачає обіг податкової інформації, проте більш обмежений, порівняно з державами, що не є офшорними зонами.

Крім перелічених, економісти та правники виділяють офшорні зони третьої групи – «приховані офшори». Такі держави та території не володіють ознаками, що є характерними для офшорних зон, проте надають окремі податкові пільги зареєстрованим компаніям-нерезидентам (Великобританія, Швейцарія). Їх не можна віднести до офшорів, хоча більшість із них накладає певні обмеження й на поширення податкової інформації» [27, с.377].

В залежності від рівня податкового навантаження виділяють шість видів офшорних юрисдикцій :

- не встановлюється оподаткування доходів будь-якими податками чи

зборами;

- для певних видів діяльності і видів компаній надається повне звільнення від оподаткування;
- встановлюється знижений рівень ставок податків від окремих видів підприємницької діяльності;
- юрисдикції, в яких надається спеціальний, пільговий режим оподаткування для холдингових компаній;
- встановлюється стандартний чи/або високий рівень оподаткування доходів, проте при цьому для юридичних осіб – нерезидентів надаються додаткові пільги;
- використовується територіальний принцип оподаткування.

Функціонування офшорів у глобальній економіці має негативні аспекти, а «саме :

- недобросовісна податкова конкуренція та ухилення від податків;
- створення умов для відтоку капіталу;
- створення елементів нестабільності у світовій економіці та фінансах у зв'язку з можливістю накопичення в офшорних зонах великих обсягів капіталів, насамперед спекулятивних;
- зменшення зайнятості в країнах-донорах;
- підтримка тіньової економіки;
- вплив на соціальну ситуацію в країнах-донорах, пов'язаних з ухиленням від оподаткування за допомогою офшорів;
- отримання позаконкурентних переваг тими компаніями, які використовують офшори» [35, с.120–121].

Однак створення офшорної компанії не є незаконним. Не піддається сумніву законне право платників зменшувати розмір податків законним шляхом.

Так, сприятливі податкові умови приваблюють міжнародний бізнес. В ТНК з'являється можливість оптимізувати оподаткування своїх прибутків. Наявність офшорних зон, з однієї сторони, стимулює провадження зовнішньоекономічної діяльності, однак з іншої, - не створює чесних та справедливих умов для бізнесу.

В даний час глобальний процес офшоризації економіки поглинув майже всі держави. За «даними ОЕСР, щороку світ через офшори втрачає приблизно 20 трлн доларів США, що в середньому дорівнює 10% економіки країн» [60].

Необхідно зазначити, що оцінюючи ступінь впливу офшорів на міжнародну економічну політику, потрібно знати, що різні офшори мають різні правові режими. Одні з них дійсно мають здебільшого негативний вплив, так як сприяють витоку капіталів, розмиванню податкової бази та відмиванню коштів. А от інші намагаються уникати незаконних проявів їх використання та ідуть на співпрацю із міжнародними організаціями із метою протидіяти незаконній діяльності.

В даний час єдиного універсального списку офшорів немає. Кожна держава та міжнародна організація, а іноді кожне відомство у рамках однієї країни складають власний список офшорів, а кількість сьогодні вимірюється десятками: близько 30% держав світу мають ті чи інші ознаки офшорів. Окремі держави не вважаються офшорами, однак під їх юрисдикцією можуть знаходитися зони, що мають явні ознаки офшорів. ОЕСР поділяє офшори на «чорні» та «сірі». Так, в «чорні списки» входять держави, які не приймають жодних умов реформування внутрішньої законодавчої системи, які пропонує ОЕСР. «Сірий список» містить держави, які «згодні прийняти висунуті організацією умови, але ще не встигли їх реалізувати. Основні умови, які висуває ОЕСР, такі: підписання міжнародних угод щодо обміну податковою інформацією, посилення контролю за діяльністю компаній усередині держави для боротьби з відмиванням коштів. ОЕСР оцінює країни за такими критеріями, як наявність інформації, її доступність, а також можливість обміну інформацією» [71].

У зв'язку із стрімким розвитком офшорних центрів виникла необхідність щодо регулювання їх діяльності. Регулюванням офшорного бізнесу займаються наступні міжнародні організації: ОЕСР й Міжнародна група щодо протидії відмиванню грошей (ФАТФ), які формують низку рекомендацій до офшорних центрів.

Антиофшорне регулювання здійснюється на 3-х рівнях: глобальний (ОЕСР, МВФ, ООН, ФАТФ); регіональний (у рамках співдружності країн, наприклад ЄС); двосторонній (на основі підписання міждержавних угод). (див. таблицю 2.7.)

Таблиця 2.7.

Антиофшорне регулювання діяльності ТНК.

№ п/п	Рівні антиофшорного регулювання	Здійснення регулювання діяльності ТНК
1.	Глобальний	Антиофшорним регулюванням займаються : ОЕСР, МВФ, ООН, ФАТФ
2.	Регіональний	Антиофшорне регулювання здійснюється у рамках співдружності країн, наприклад ЄС.
3.	Двосторонній	Антиофшорне регулювання здійснюється на основі підписання міждержавних угод.

Джерело : складено автором за даними : [60].

Усі заходи щодо деофшоризації спрямовані «на: 1) запобігання використанню офшорів для несумлінного податкового планування і зниження рівня оподаткування окремих їх компаній і громадян; 2) зміцнення податкової бази держав за рахунок податкових платежів з доходів, одержуваних в офшорних зонах; 3) підвищення стабільності транскордонного руху коштів і зниження впливу офшорного спекулятивного капіталу на національні фінансові ринки; 4) зниження рівня анонімності бенефіціарів офшорних компаній і проведених ними операцій» [60, с.186].

Одним із ключових лідерів щодо протидії податковим зловживанням та відмиванню коштів з використанням офшорних механізмів - США. В 2010 р. було прийнято в США закон про закордонні рахунки – FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), який став механізмом, що спрямований на запобігання ухилянню від сплати податків з доходів, які отримують американські громадяни і резиденти за межами США і згідно з цим законом фінансові організації у всьому

світі мають розкривати відомості про рахунки платників податків та компаній. У 2019 році дану Угоду з США щодо виконання податкових правил й застосування положень FATCA ратифікувала і Україна.

Особливість сучасного етапу деофшоризації - те, що більшість офшорних юрисдикцій добровільно вносять зміни у свої законодавства задля підвищення прозорості власної діяльності й обміну інформацією із податковими органами зацікавлених країн. Провідними «офшорними юрисдикціями (Кайманові, Бермудські, Британські Віргінські Острови, Гібралтар, острови Гернсі, Джерсі і Мен) підписані угоди з Великобританією, Німеччиною, Францією, Італією та Іспанією (державами так званої групи G5) про автоматичний обмін податковою інформацією. У Швейцарії набув чинності закон «Про міжнародну адміністративну допомогу у податкових справах», який фактично анулює знамениту швейцарську банківську таємницю і дає змогу іноземним податковим представникам направляти запити швейцарській владі щодо банківських рахунків іноземців, що намагалися уникнути оподатковування на власній території» [35, с.10].

ЄС також політику в цьому напрямку змінює, та досить часто такі зміни призводять нажаль до погіршення становища офшорного бізнесу. Виділяються «кілька напрямів антиофшорного регулювання в рамках ЄС:

- 1) гармонізація податків і оподаткування іноземних доходів;
- 2) відмова від нечесної податкової конкуренції; протидія відмиванню незаконно отриманих доходів;
- 3) запобігання вивезенню капіталів» [31, с.292].

В даний час посилені вимоги фінансового моніторингу, надзвичайно обмежують можливість використання класичних офшорів, та запроваджують жорсткі умови ще на етапі відкриття рахунків, а також на етапі проведення фінансових трансакцій.

Отже можна зробити висновок, що за останній період роль та значення офшорів у міжнародному податковому плануванні ТНК суттєво змінилася. Раніше офшори широко використовувалися для мінімізації податків, - то на в

даний час їх використання при здійсненні міжнародного податкового планування має значні ризики та не є оптимальним засобом. Офшорні й інші низькоподаткові юрисдикції значно підвищили вимоги щодо прозорості й розкриття інформації про бенефіціарів ще на етапі створення компанії, і відкриття рахунків, також в процесі діяльності. А це, у поєднанні з іншими інструментами, досить звужує можливості агресивного податкового планування.

Висновки до розділу 2

Міжнародне податкове планування – один з найбільш ефективних інструментів побудови оптимальної моделі оподаткування для ТНК. За своїм змістом й особливостями регулювання воно значно розширює можливості податкової оптимізації та дає змогу використовувати різні засоби, пільги та преференції, які є в законодавстві різних країн і в міжнародних договорах, а також дає можливість враховувати відмінності в національних податкових системах та використовувати ці відмінності для цілей податкового планування.

ТНК прагнуть знизити податкове навантаження й забезпечити свій капітал, використовуючи офшорні гавані.

Поняття «офшор» чи/ або «офшорна зона» можна розглядати як країна чи/або частина її території, на якій встановлено спеціальний правовий режим, який передбачає повне чи/або часткове звільнення від оподаткування, спрощене ведення податкового обліку, високий рівень банківської і фінансової таємниці, також ліберальне валютне регулювання.

Вплив офшорного бізнесу на економіку держав проявляється в тому, що ТНК мають можливість структурувати і планувати організацію бізнесу так, щоб у законний спосіб платити якнайменше податків та максимізувати їхні прибутки. Так, майже всі ТНК застосовують офшори для здійснення фінансових операцій. Проте офшорний бізнес може мати і позитивні сторони, так як відкриває можливості для широкого доступу на міжнародні фінансові ринки. Проте він переважно сприймається як негативне явище, так як сприяє поширенню незаконних схем уникнення від оподаткування.

Використання офшорних зон ТНК відбувається з метою:

1. Податкової оптимізація (трансфертне ціноутворення; агентські схеми, кредитні схеми, реєстрація дочірніх підприємств, передоплата з подальшим виникненням безнадійних боргів, давальницька схема поставки сировини тощо).
2. Ухилення від оподаткування і шахрайства, відмивання коштів, які отримані злочинним шляхом, а також корупція тощо.
3. Міжнародна торгівля, з використання неоднозначності щодо визначення резидентності; професійні й консультаційні послуги; найм іноземних фахівців, інвестиційні та холдингові компанії і захист інтелектуальної власності, а також таємниця й конфіденційність тощо.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО І КОРПОРАТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ

3.1. Аналіз масштабів та наслідків міжнародного податкового і корпоративного планування ТНК

На прикладі діяльності транснаціональних корпорацій (ТНК) проаналізуємо масштаби й наслідки використання офшорів для зниження ними оподаткування. За визначенням «Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД), ТНК це «підприємства, що складаються з материнського підприємства та його закордонних філіалів», при цьому ТНК можуть як набувати статусу корпорації, так і не мати цього статусу» [49].

ТНК створюють систему міжнародного виробництва в державах, але контролювану із одного центру так званою материнською компанією. ТНК виникли наприкінці XIX - на початку XX ст. так як надзвичайно високий рівень концентрації капіталу сприяв переходу його за національні межі. Відбувається «становлення відомих у світі ТНК: «Eastman Kodak»; «General Motors», «IBM», «Bayer», «Bosh», «Mannensmann», «Henkel»; «Nestle» та інші» [37, с. 171].

Основні чинники, які вплинули на розвиток ТНК, це - зменшення й обхід національного «антитрестового» законодавства і отримання доступу до дешевої робочої сили та використання із вигодою для себе змін, що проходять у світових торговельних відносинах; а також наближення до іноземних ринків, місткість яких постійно зростає; та дотримання екологічних стандартів і запобігання захоплення конкурентами іноземних ринків й джерел сировини; а також реалізація переваг інтегрованої системи і реалізація крупних проєктів нейтралізація циклічних коливань у економіці.

Найбільш активно ТНК розвивались у шести десяти роки минулого століття. Це такі «як : «Rank Hovis McDougall», «BOK» (британські); «Toyota», «Matsushita», «Toshiba», «Mitsubishi», «Kobe Steel», «Sharp» (японські); «Volkswagen» (німецька); «Renault», «L'Oreal» (французькі) тощо.

Прибутковість ТНК наприкінці ХХ століття досягла надзвичайно високого рівня» [38, с. 55].

Варто наголосити на тому, що кількість ТНК в світовій економіці постійно зростає і ТНК контролюють близько п'ятдесяти відсотків світового промислового виробництва й майже сімдесят відсотків зовнішньої торгівлі. Загальна сума для ТНК іноземних інвестицій становить близько 2 трлн дол. США. В ТНК знаходиться близько 95 % світових патентів й ліцензій на техніку, ноу-хау й технології [65].

Також зростає кількість офшорних юрисдикцій, в яких є ТНК. Підраховано біля п'ятдесяти держав, де створюються офшорні компанії.

Як нами вже зазначалось, ТНК сприяють оптимізації оподаткування. Зазвичай ними використовуються такі методи : застосування трансфертних цін при взаєморозрахунках; використання операцій, які проводяться із цінними паперами; а також застосування схем з використанням різного виду «організаційно-правових форм організацій: асоціацій, спілок, фондів, автономних не комерційних організацій тощо; організація холдингів в тих державах та зонах, де є пільгове оподаткування; використання міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування» [36].

Одним із основних напрямків оптимізації оподаткування в діяльності ТНК – це застосуванню офшорних юрисдикцій. Так, використовуються сервісні вільні економічні зони, що є «територіями з пільговим режимом підприємницької діяльності для організацій та фірм, що надають різноманітні фінансово-економічні, страхові й інші послуги, а саме : податок на доходи справляється за нульовою або номінальною ставкою; створено преференційний режим оподаткування; для нерезидентів створюються умови ухилення від сплати податків та зборів у країнах їх резидентності» [29, с. 171].

До основних економічних методів оптимізації оподаткування ТНК через офшорні зони відносять: «концентрацію дивідендів й інших доходів корпоративних фінансових компаній, які розташовані у країнах із пільговим оподаткуванням фінансових операцій та пільговим режимом уникнення

подвійного оподаткування чи офшорних зонах; здійснення бартерних та товарообмінних операцій, інвестування через офшорні зони; здійснення через застосування офшорних зон фінансово-кредитних операцій; здійснення через власні транспортні й судноплавні компанії, зареєстровані в офшорних зонах транспортного обслуговування операцій ТНК» [37, с. 349].

Офшорні юрисдикції застосовують крім реальних ТНК ще й віртуальні. Так, експерти відзначають, що соціальна мережа Facebook не «сплатила податків на суму 8,1 млн дол. США, так як використовувала для уникнення оподаткування офшори на Кайманових островах; а Microsoft — на суму 4500 млн дол. США, Apple — на суму 2400 млн дол. США, Google — на суму 340,3 млн дол. США, IBM — на суму 100,3 млн дол. США» [63].

Також Microsoft «активно використовував для оптимізації оподаткування такі офшори, як: Ірландія, Сінгапур, Пуерто-Ріко. Лише через Пуерто-Ріко, корпорація протягом 2009-2011 рр., через застосування податкових канікул, не сплачувала податків на суму: \$4,5 млрд. дол. США» [66].

Боротьбі з ухиленням від сплати податків ТНК багато зусиль докладає ОЕСР. Однак фінансові потоки в офшорні зони, на жаль, не мають тенденцію до скорочення. Визначають наступні мотивами застосування офшорних юрисдикцій ТНК для здійснення оптимізації оподаткування :

- можливість податкового планування й уникнення сплати податків;
- можливість здійснювати діяльність на умовах конфіденційності;
- захист свого капіталу від небажаних ризиків й досить часто вивіз активів з політично чи/або економічно нестабільної держави тощо.

Основними цілями та завданнями використання офшорних юрисдикцій ТНК в рамках закону задля оптимізації оподаткування є :

- оптимізація режиму оподаткування й зменшення податкових видатків суб'єктами господарювання;
- усунення обмеження вільного руху капіталів між країнами;
- збереження конфіденційності інформації про наявність капіталу;
- можливість вкладення капіталів в найвигідніші та найприбутковіші

активи держав світу.

Необхідно звернути увагу, що реєстрація офшорних компаній для всіх ТНК в даний час є більш доступною. Загальна вартість послуг щодо реєстрації офшорних компаній становить орієнтовно від 1700 дол. США (це Британські Віргінські Острови) до 16000 дол. США (це Ліхтенштейн). Окрім того урядовий збір в державі реєстрації не високий - від 100 дол. США (це Сейшельські острови) до 1300 дол. США й більше (це Швейцарія). Плата «за юридичну адресу й агента коливається від 500 дол. США до 3500 дол. США» [39].

При здійсненні експорту товарів використання офшорної компанії дозволяє ТНК за низькими цінами продати товар й потім офшорною компанією перепродати кінцевому покупцеві за ринковими цінами. В свою чергу, для експортера оподатковуваний прибуток залишається мінімальний в даному випадку. Для офшорної компанії різниця між реальною й заниженою ціною при експорті утворює прибуток. ТНК та інші підприємства задля оптимізації оподаткування використовують різноманітні офшорні механізми : фінансово-кредитні, експортно-імпортні, інвестиційні, товарообмінні тощо. Інвестиційні операції є одними із найпоширеніших видів офшорних операцій задля оптимізації оподаткування. В такий спосіб резидент країни переправляє кошти у офшорну компанію задля здійснення через цю компанію інвестування в підприємство, або в інвестиційний проєкт чи/або підприємства іноземних країн і таким чином відбувається економія коштів на сплаті податків (див. рис.3.1.).



Рис. 3.1. Схема інвестиційних вкладень для оптимізації оподаткування ТНК через інвестиційні офшорні компанії. Складено за даними [12]

Така ж схема працює й при здійсненні бартерних операцій. У даному випадку офшорна компанія отримує надлишковий прибуток від обміну товарами.

Механізм «організації схеми полягає в тому, що ТНК продає спочатку товар своїй компанії із пільговим оподаткуванням, а потім ця компанія реалізує цей товар у будь-якій країні. Таким чином, весь прибуток від реалізації товару залишається на балансі офшорної компанії завдяки регулюванню контрактної ціни (різниця між ціною купівлі й ціною продажу товарів)» [12, с. 81].

Для оптимізації оподаткування ТНБ використовують також схеми із застосування фінансових офшорних компаній. Офшорна компанія при цьому здійснює фінансову чи/або кредитну діяльність й отримує прибуток, що не оподатковується на користь нерезидента.

Схема кредиту виглядає наступним «чином: ТНБ надає резидентам кредити для передоплати у зв'язку із зовнішньоекономічним контрактом. Такі кредитні гроші переводяться на рахунок нерезидента, який відкрито в офшорних банках. Через певний термін, передбачений законом, гроші повертаються до ТНБ у зв'язку із невиконанням або неможливістю виконання підприємством-нерезидентом умов контракту. Протягом даного часу кредитні ресурси банку використовуються для діяльності офшорної компанії, і при цьому отриманий прибуток залишається за межами країни» [12].

Також транснаціональними корпораціями використовуються страхові, ліцензійні та інші види операцій із метою оптимізації оподаткування за допомогою офшорних зон.

В таблиці 3.1. наведено особливості оптимізації податків по операціям, які використовують ТНК в офшорних зонах.

Таблиця 3.1.

Види операцій ТНК для зниження оподаткування через офшорні зони

№ п/п	Види операцій	Опис операцій
1.	Лізинг	В офшорній зоні створюється лізингова компанія, що передає у лізинг обладнання основної компанії. У результаті такої операції лізингові платежі концентруються за кордоном та включаються основною компанією у собівартість й зменшують податок на прибуток
2.	Факторинг	Офшорні компанії купують зобов'язання основної компанії у високо податковій юрисдикції та тим самим переводять прибуток в юрисдикції із низьким рівнем оподаткування.
3.	Підрядні послуги	Офшорні компанії можуть бути підрядниками чи/або субпідрядниками до яких переносять всю оплату послуг в офшор. В результаті такої операції зростає собівартість у високо податковій юрисдикції. Приклад таких операцій : юридичні, консалтингові послуги, консалтинг та маркетинг.
4.	Володіння інтелектуальною власністю	Офшорні компанії можуть бути власником інтелектуальної власності й укласти із компаніями лізингові чи/або франчайзингові угоди.
5.	Управління холдинговою групою	В багатьох офшорних юрисдикціях існує можливість конфіденційного володіння й управління майном через інститут трасту. Офшорний холдинг дозволяє не тільки мінімізувати оподаткування, але і обходити антимонопольні або валютні обмеження. (Це холдинг, в якого материнська компанія зареєстрована у офшорі).

Складено автором за даними : [33].

Необхідно звернути увагу, що в даний час ТНК використовують офшорні зони в 5-ти «компактних дислокаціях»:

1. В африканському регіоні (Ліберія, Маврикій, Сейшельські острови);
2. Азіатсько-Тихоокеанському регіоні (острови Кука, Вануату, Науру, Лабуан, Тонга, Самоа, та інші);
3. В Карибському регіоні (Антигуа і Барбуда, Ангілья, Аруба, Багамські острови, Беліз, Барбадос, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Монтсеррат, Домініка, Кайманові острови, Сент-Вінсент і Гренадіни, Гренада, Сент-Люсія, Сент-Кітс і Невіс, та інші);

4. В Європейському регіоні (Кіпр, Андорра, Гернсі, Гібралтар, Мальта, Ліхтенштейн, Нормандські острови, острів Мен, Монако, та інші);

5. На Близькому Сході (Дубай, Ліван, Бахрейн та інші)» [33].

В таблиці 3.2. наведено п'ять дислокацій розташування ТНК в офшорних зонах

Таблиця 3.2.

Дислокація розташування ТНК в офшорних зонах

№ п/п	Регіон розташування	Країни, що знаходяться в регіоні
1	Африканський регіон	Маврикій, Ліберія, Сейшельські острови
2	Азіатсько- Тихоокеанський регіон	Острови Кука, Науру, Лабуан, Тонга, Вануату, Самоа, та інші
3.	Карибський регіон	Аруба, Антигуа і Барбуда, Велика Британія, Багамські острови, Барбадос, Бермудські острови, Беліз, Британські Віргінські острови, Сент-Кітс і Невіс, Домініка, Кайманові острови, Сент-Вінсент і Гренадіни, Монтсеррат, Гренада, Сент-Люсія, та інші); На Близькому Сході (Ліван, Дубай, Бахрейн та інші)
4.	Європейський регіон	Острів Мен, Монако, Кіпр, Андорра, Гібралтар, Гернсі, Мальта, Ліхтенштейн, Нормандські острови, та інші

Складено автором за даними : [33].

Варто зазначити, що офшорні операції ТНК найбільш активно розвиваються на Кіпрі, так як там є пільги для іноземного капіталу. Крім того, серед країн ЄС Кіпр має найнижчий рівень корпоративного податку.

На Мальті також у ТНК і ТНБ користується популярністю офшорні зони Мальта входить до ЄС й має найбільш низький рівень оподаткування. ТНК можуть використовувати різні податкові рахунки в залежності від джерела

«доходу (Final Tax Account, FTA (остаточний податок); Immovable Property Account, IPA (податок на прибуток від нерухомого майна); іноземні доходи (Foreign Income Account, FIA); мальтійські доходи, які обкладаються аналогом (Maltese Taxed Account (MTA); неоподатковувані доходи (Untaxed Account, UA)» [33].

Країни Карибського басейну, які включають 20 острівних держав також представляють для ТНК особливий інтерес. Офшорні зони в цьому регіоні орієнтовані на міжнародні компанії й банки і пропонують самий широкий спектр фінансових і юридичних послуг. Приваблюють закордонні капітали часткове чи/або повне звільнення від прямих податків; ліберальне валютне законодавство і політична стабільність та гарантії конфіденційності й безпеки для іноземних інвесторів. Так, Кайманові острови – один із найбільших фінансових й банківських центрів. На Кайманових островах майже 80 % найбільших банків світу мають свої філії. Досить популярними серед ТНК є також офшорні юрисдикції Британських і Віргінських островів, Багамських, Бермудських.

Отже, можемо підсумувати, що транснаціональні компанії активно застосовують офшорні зони для того, щоб зменшити рівень власного оподаткування й таким чином країни недоотримують значні суми податків та зборів. До найбільш поширених механізмів уникнення оподаткування в ТНК з використанням офшорних зон є: експортно-імпортні операції, інвестиційні, товарообмінні та фінансово-кредитні, а також операції факторингу, лізингу й підрядні послуги тощо.

3.2. Напрямки регулювання міжнародного податкового планування ТНК та використання офшорних юрисдикцій

Наприкінці 90-х років минулого століття активізувався тиск на офшорні центри з боку урядів розвинених держав та низки міжнародних економічних організацій, що прагнуть змусити їх співпрацювати щодо проблем втечі нелегального капіталу та надання інформації щодо сумнівних фінансових угод й податкових надходжень, та зміни національного податкового законодавства

щодо підвищення рівня прозорості.

Такі зусилля ведуться на «кількох рівнях:

1. Глобальному з боку ОЕСР, МВФ, ООН, ФАТФ, ФСФ.
2. Регіональному, головним чином у рамках Європейського Союзу.
3. Двосторонньому на основі підписання міждержавних угод, наприклад, між США та Антигуа та Барбуда про обмін фінансової та податкової інформації у 2001 р. (класичні офшорні зони не мають міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування, які в тому числі передбачають і дане становище),
4. Національному (практика Великобританії, Нової Зеландії, які посилили контроль над фінансовим регулюванням в ОФЦ, що перебувають у підпорядкуванні), посилення національного так званого «анти офшорного» законодавства, або законодавства про контрольовані іноземні компанії, реалізації банківських програм «знай свого клієнта»» [64].

Міжнародні економічні організації намагаються протидіяти негативному впливу від діяльності офшорних фінансових центрів (ОФЦ). Проте, як і багато інших міжнародних чи/або регіональних організацій, ОЕСР не має права застосувати санкції до держав, які відмовляються виконувати їх рішення. Проте до таких держав й територій можна застосовувати захисні заходи зі сторони держави, на території якої ведуть підприємницьку діяльність зареєстровані у податкових гаванях компанії, на основі національних законодавств чи/або міждержавних податкових угод.

З-поміж них можна виділити: прийняття чи/або посилення законодавства про контрольовані іноземні компанії; реалізація банківської програми «Знай свого клієнта»; створення органів фінансової розвідки. Обсяг і характер таких заходів буде визначатися рівнем завданих збитків. ОЕСР оприлюднює «чорний список» таких держав. В ньому перебувають : Андорра, Монако, Вануату, Маршаллові острови, Науру, Самоа Ліберія, Панама, Ліхтенштейн та інші.

Також проблемами офшорів з 2001р займається і Міжнародний

валютний фонд (МВФ). У основу підходу МВФ покладено принцип досягнення відповідності національних стандартів в таких сферах як банківська, фінансова, страхова, у сфері протидії відмиванню незаконних доходів шляхом розроблення міжнародних стандартів та посилення наглядових функцій за діяльністю офшорних компаній. МВФ розробив Програму оцінки фінансового сектора спільно із Групою Світового банку, яка отримала назву FSAP (Financial Sector Assessment Program) [64]. Оцінка діяльності офшорного фінансового центру (їх кількість дорівнює 44) проходить за трьома модулями (див. таблиця 3.3.)

Таблиця 3.3.

Програма оцінки FSAP фінансового сектора

№ п/п	Модулі	Зміст модуля
1	Модуль 1	Самооцінка діяльності фінансових центрів з участю зовнішніх експертів із числа фахівців в галузі нагляду та представників центральних банків різних держав й співробітників МВФ.
2	Модуль 2.	Оцінка виконання міжнародних стандартів ОФЦ, які проводять експерти МВФ.
3.	Модуль 3	Комплексна оцінка ризиків й вразливості ОФЦ із використанням інших програм й систем оцінки стабільності фінансового центру.

Складено автором за даними : [64].

Рада директорів МВФ в 2003 році затвердила дану програму як складову частину роботи Фонду. Варто зазначити, що більшість ОФЦ, що потрапили під дану програму, пройшли 2 модулі перевірки (це 41 країна з 44). Згідно даних МВФ, 35% держав потребують здійснення заходів щодо реалізації рекомендацій ФАТФ; 40% мають складності щодо протидії відмиванню «доходів; 60% мають підвищити рівень відповідності національних стандартів вимогам в інвестиційній сфері відповідно до стандартами ІОСКО;

40% країн мають підвищити національні стандарти у банківській сфері згідно з рекомендаціями Базельського комітету; 50% оцінених країн не відповідають (повністю або частково) міжнародним стандартам у страховій сфері (IAIC)» [64].

МВФ приділяє увагу підвищенню рівня прозорості фінансових потоків, які вкладені в економіку ОФЦ, та для цього необхідно брати участь у Координованій доповіді про портфельні інвестиції. Готує доповідь МВФ раз на два роки. Однією із основних проблем залишаються неповні відомості щодо обсягів світових портфельних інвестицій через ненадання відповідних даних.

Проте є й переваги використання ОФЦ. Найголовніша мета – зниження рівня оподаткування. Більше того, посилюється конкуренція між країнами щодо залучення іноземних інвестицій, й одним із основних інструментів є зниження податкових ставок на прибуток корпорацій.

Оцінки експертів вказують, що кількість ОФЦ буде скорочуватись до 20-ти. Це відбуватиметься за рахунок консолідації видів й форм офшорних послуг, які надаються а також посиленням законодавства й наглядових функцій і прагненням адміністрації ТНК реєструвати свої корпоративні структури в тих ОФЦ, які не перебувають в «чорних списках» та мають високу репутацію й забезпечують достатній рівень позитивного іміджу офшорних компаній, які реєструються, для того, щоб вони не стали об'єктом застосування законодавства про контрольовані іноземні компанії.

Проте є й інші дані компанії, які спростовують результати даної доповіді. Так, в PWC переконані, що близько 100 держав та територій світу готові прийняти відповідні законодавчі акти й оголосити себе офшорними центрами.

Розширення транскордонних можливостей для бізнесу – це в свою чергу надзвичайно позитивна річ для розвитку економіки будь-якої держави. Проте, використовуючи різницю у регулюванні оподаткування в різних державах, наявність значної кількості низькоподаткових юрисдикцій, офшорів,

призводить до того, що суб'єкти господарювання, насамперед ТНК використовують агресивне податкове планування, та почали штучно виводити свої прибутки в держави з лояльним оподаткуванням, й при цьому ті держави, в яких фактично здійснювалася господарська діяльність та створювалася додана вартість й де реально прибуток повинен бути отриманий та оподаткований, - часто залишались без надходжень податків до бюджетів.

Так, наявність високого податкового тягаря, яка існує в деяких економічно розвинутих країнах (Велика Британія, Італія, Німеччина, США, Франція та Японія) змушує платників податків шукати механізми податкової економії.

Загальновідомі приклади таких компаній, як Google, Apple, Starbucks й Amazon, які завдяки податковому плануванню з використанням прогалін у міжнародному податковому законодавстві занижували штучно базу оподаткування шляхом акумулювання прибутків на рахунках в низькоподаткових юрисдикціях. Такі тенденції створювали дедалі серйозніші виклики, саме тому світова спільнота не може залишатися осторонь, так як усвідомлює необхідність розробки дієвих механізмів задля боротьби із штучним розмиванням податкової бази й мінімізації податкових платежів.

Свого часу активне використання офшорів й масштабні зловживання й мінімізація податків змусили світове товариство вжити заходів щодо протидії цьому. ОЕСР в 1977 році розробила модельну конвенцію ОЕСР з подвійного оподаткування, метою якої є усунення подвійного оподаткування. В 1988 році була «ініціатива ОЕСР щодо протидії шкідливій податковій практиці (мета виявлення юрисдикцій, які некоректно переманювали до себе бізнесменів з високоподаткових країн), цього ж року була укладена багатостороння конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. В сучасних умовах провідні держави світу дійшли висновку, що міжнародно-правові засади принципу податкової конкуренції потребують суттєвого удосконалення. У 2013 році ОЕСР представила перший звіт з даної проблематики і 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»» [26].

Згідно інформації Міністерства фінансів України, поняття «розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (Base erosion and Profit Shifting – BEPS) стосується стратегій податкового планування, у яких використовують прогалини та неузгодженості в національному та міжнародному податковому законодавстві з метою штучного переміщення прибутків до територій з низьким або нульовим рівнем оподаткування, у 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, у зв'язку з їх високою залежністю від податку на прибуток підприємств, зокрема, мультинаціональних корпорацій» [34].

Оцінки експертів свідчать про річні втрати від 4% до 10% світового податку на прибуток підприємств (а це 100-240 млрд доларів США щорічно). Однією із причин є агресивне податкове планування з боку деяких ТНК. Ідеологи проекту BEPS вважають, що коли ТНК не сплачують податки, - страждають як люди так і бюджети [45].

План BEPS містить нові чи/або більш жорсткі міжнародні стандарти, а також конкретні заходи щодо надання допомоги країнам в подоланні проблем розмивання податкової бази й виведення прибутку з-під оподаткування, та визначає 15 «кроків», які спрямовані на комплексне вирішення даних проблем [62].

На «офіційному веб-сайті ОЕСР наведено основні заходи плану BEPS [3], які систематизовані та коротко охарактеризовані у табл.3.4.

Таблиця. 3.4.

Основні заходи плану BEPS

№ кроку	Назви кроків	Зміст заходів в рамках кроків
Крок № 1	Вирішення проблем цифрової економіки	Нові економічні моделі, які виникли із запровадженням цифрових технологій, пов'язані, зокрема, із зменшенням потреби у фізичній близькості до цільових ринків, ставлять під сумнів існуючі податкові правила розподілу прибутків, отриманих від транскордонної діяльності та створюють складності при їх оподаткуванні.
Крок № 2	Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем	Гібридні схеми невідповідності застосовуються в агресивному податковому плануванні шляхом використання відмінностей у законодавствах двох або більше податкових юрисдикцій, внаслідок чого податок не сплачується у жодній із них, або досягається довгострокове відстрочення оподаткування.
Крок № 3	Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній (КІК)	Ці рекомендації визначають підходи щодо віднесення певних категорій доходів іноземних компаній до оподаткованих доходів акціонерів (контролерів, бенефіціарів) з метою протидії офшорним структурам, через які доходи перерозподіляються в інші податкові юрисдикції.
Крок № 4	Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування відсотків та інших фінансових виплат	Рекомендації спрямовані на обмеження розмивання бази оподаткування через використання витрат на сплату відсотків за фінансовими кредитами та позиками, при цьому в іншій юрисдикції доходи від сплати таких відсотків звільнені від оподаткування, оподатковуються за зниженими ставками або сплата податків відстрочується.
Крок № 5*	Протидія шкідливим податковим практикам	Передбачає запобігання використанню спеціальних податкових режимів у певних юрисдикціях на шкоду інтересам інших юрисдикцій. Аналіз здійснюється за допомогою обміну інформацією між країнами, що приєдналися до плану BEPS.
Крок № 6*	Запобігання зловживанням податковими договорами	Запобігає наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин, а також визначає основні аспекти, які повинні враховуватись при укладанні таких угод.
Крок № 7	Статус постійного представництва	Вносить зміни до визначення постійного представництва в Типовій податковій конвенції ОЕСР

	ва	
		Метою недопущення застосування схем, що використовуються для уникнення податкової присутності у відповідній юрисдикції, зокрема шляхом систематичного укладення угод з використанням посередників, які фактично не здійснюють самостійну господарську діяльність.
Крок 8-10	Трансфертне ціноутворення	Заходи роз'яснюють та посилюють існуючі стандарти, включаючи вказівки щодо застосування принципу «витягнутої руки» при регулюванні ціноутворення в окремих операціях з асоційованими підприємствами (з нематеріальними активами, капіталом та інші операції з підвищеним ризиком), у порівнянні з аналогічними операціями з незалежними суб'єктами у співставних умовах та економічних обставинах.
Крок № 11	Аналіз даних BEPS	Встановлює методологію для збору та аналізу даних про економічні та фіскальні наслідки поведінки, спрямованої на ухилення від оподаткування, а також про вплив заходів, запропонованих у рамках проекту BEPS.
Крок № 12	Правила обов'язкового розкриття інформації	Надає рекомендації щодо розробки правил розкриття платниками податків та податковими радниками механізмів агресивного податкового планування. Ці рекомендації шукають баланс між необхідністю попереднього інформування про схеми агресивного податкового планування з вимогою, щоб надання такої інформації було належним чином орієнтоване, здійснене та уникало неправомірного навантаження на платників податків.
Крок № 13*	Звіт у розрізі країн (country-by-country reporting)	Передбачає, що всі великі транснаціональні корпорації зобов'язані підготувати звіт у розрізі країн з узагальненими даними про глобальний розподіл доходу, прибутку, сплачених податків та економічної діяльності серед податкових юрисдикцій, в яких вони працюють. Цей звіт надається податковим органам цих юрисдикцій для використання при оцінці рівня трансфертних цін та інших ризиків BEPS.
Крок № 14*	Процедури взаємного узгодження	Спрямований на покращення механізму вирішення податкових спорів між юрисдикціями. Рамкові податкові юрисдикції взяли на себе зобов'язання дотримуватись мінімальних стандартів щодо розгляду спорів, які впливають з угод про уникнення подвійного оподаткування. Ці стандарти спрямовані на підвищення ефективності та забезпечення своєчасності вирішення таких суперечок.

Крок № 15	Багатосторонній інструмент (Multilateral Instrument, MLI)	Багатосторонній інструмент пропонує конкретні рішення для урядів закрити прогалини в міжнародних податкових договорах шляхом перенесення результатів проекту BEPS у двосторонні податкові договори у всьому світі. MLI дозволяє урядам впроваджувати узгоджені мінімальні стандарти для протидії зловживанням договорами та вдосконалювати механізми вирішення суперечок, забезпечуючи при цьому гнучкість у відповідності до конкретної політики податкових договорів.
-----------	---	---

Складено автором за даними» [62].

За твердженням О. Артюха, країни співпрацюють над обов'язковим запровадженням Плану дій BEPS на глобальному рівні й розробкою подальших стандартів для подолання не вирішених проблем, які пов'язані з BEPS. В зв'язку із цим керівний орган ОЕСР із податкових питань – Комітет ОЕСР із бюджетнофінансових питань, представив новий механізм участі держав, які зацікавлені в роботі проекту BEPS. Це Програма розширеного співробітництва, яку можна розглядати у вигляді майданчика для діалогу між державами, що створений із метою впровадження заходів задля протидії явищам розмивання податкових баз й виведення прибутків з-під оподаткування. Проте одночасне та повне впровадження усіх правил BEPS є нереальним й може бути шоковим для економіки. Саме тому проводиться робота з поетапного впровадження даного плану.

Україна також з 1 січня 2017 року приєдналася до Програми розширеного співробітництва у рамках ОЕСР й взяла на себе зобов'язання імплементувати «Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири кроки із п'ятнадцяти запропонованих. На сьогодні до цього плану приєдналися 116 країн світу, які забезпечують понад 93% світового ВВП [54]. Так, учасники Програми розширеного співробітництва заради протидії схемам ухилення від сплати податків та зборів, підвищення узгодженості дій й забезпечення прозорості міжнародного податкового середовища на рівноправних засадах співпрацюють і Програмою «передбачено:

- застосування стандартів відносно решти невирішених питань, пов'язаних з явищем BEPS;

- впровадження узгодженого мінімуму стандартів за допомогою ефективної моніторингової системи;
- здійснення моніторингу щодо проблемних питань BEPS, зокрема, в рамках цифрової економіки відносно оподаткування;
- забезпечення інструментів розвитку для підтримки країн-членів ОЕСР» [69].

Мінімальний стандарт «для учасників програми включає обов'язкову реалізацію таких заходів:

- виявлення та усунення шкідливих податкових практик або шкідливих пільгових режимів – Захід 5 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою – Захід 6 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією – Захід 13 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів – Захід 14 Плану дій BEPS» [67].

Один з ключових кроків плану BEPS – це крок № 3. Він передбачає запровадження правил оподаткування КІК (контрольованих іноземних компаній). Вперше ці правила були застосовані у США в 1962 році. Потім правила КІК були запроваджені у національному «законодавстві Канади, Німеччини (1972 рік), Японії (1978 рік), Франції (1980 рік), Великобританії (1984 рік), Нової Зеландії (1988 рік), Австралії, Швеції (1990 рік), Норвегії (1992 рік), Індонезії, Іспанії, Данії, Фінляндії (1995 рік), Угорщини, Мексики, Південної Кореї, ПАР (1997 рік), Ізраїлі та Італії (2000 рік), Туреччині (2006 рік), КНР (2007 рік)» [52].

В даний час ці правила запроваджені в : Австралії; Аргентині; Бразилії; Великобританії; Угорщині; Венесуелі; Німеччині; Греції; Данії; Єгипті; Ізраїлі; Індонезії; Ісландії; Іспанії; Італії; Канаді; Китаї; Литві; Мексиці; Новій Зеландії;

Норвегії; Перу; Португалії; Росії; США; Туреччині; Уругвай; Фінляндії; Франції; Швеції; Естонії; ПАР; Південній Кореї; Японії. В даний час правила КІК також розробляються в Індії й на Тайвані [67].

Одним з обов'язкових заходів мінімального стандарту розширеної програми співробітництва – це крок 5 плану BEPS, що передбачає інструменти протидії шкідливим податковим практикам. FHTP (форум зі шкідливої податкової практики) проводив огляд пільгових режимів із моменту його створення у 1998 році, для того, щоб визначити, чи можуть режими бути шкідливими для бази оподаткування інших юрисдикцій. Для оцінювання пільгових податкових режимів в контексті BEPS застосовується комплексний підхід. Залучаються держави, які не є членами ОЕСР у рамках наявних структур, та розглядатиметься питання перегляду чи/або доповнення наявних структур. Здійснюється виявлення існуючих пільгових режимів для оцінки кожного режиму із точки зору його шкідливих наслідків в певних визначених категоріях, зокрема режими стосовно фінансування й лізингу; режими стосовно сервісних й дистрибутивних центрів; режими стосовно банківських й страхових операцій; режими стосовно інтелектуальної власності тощо.

Важливим інструментом протидії розмиванню податкової бази – це крок 12 плану BEPS, що передбачає обов'язок розкривати схеми агресивного податкового планування платниками й податковими консультантами (mandatory disclosure rules). Захід в даний час не входить до пакету мінімального стандарту розширеної співпраці, проте заслуговує на увагу та оцінку доцільності й перспектив запровадження його в Україні. Варто наголосити, що план BEPS не є безпосереднім юридичним інструментом урегулювання відносин з протидії агресивному податковому плануванню, так як не затверджений як нормативний акт, міжнародний договір. Він розглядається як «дорожня карта» та реалізація визначених ним заходів потребує чіткої регламентації, й такі кроки проводяться і на міжнародному, і на національному рівнях. Одним із важливих кроків з нормативної імплементації окремих заходів плану BEPS стало укладення Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, що стосуються угод про

оподаткування, із метою протидії розмиванню бази оподаткування й виведенню прибутку з-під оподаткування Multilateral Instrument (MLI). Конвенція 23 липня 2018 р. підписана Україною й ратифікована.

Конвенція MLI – крок № 15 Плану дій BEPS. Учасники, які її підписали, одночасно виконують, і кроки 6 й 14, які входять до мінімального стандарту Плану BEPS, та кроки 2 й 7, до яких сторони мають можливість долучитися. В свою чергу мета конвенції MLI – це уніфікувати правила застосування міжнародних податкових конвенцій в частині встановлення правил оподаткування щодо податків на доходи та створення ефективного механізму впровадження погоджених змін ефективним та скоординованим способом, відповідно до якого ці угоди будуть виконувати завдання уникнення подвійного оподаткування. Проте вони не будуть інструментом для таких зловживань, при яких створюються певні можливості для звільнення від оподаткування чи/або зменшення розміру податків через ухилення чи/або уникнення від сплати податків. При укладанні конвенції MLI, в її преамбулі сторони визначили чинники, якими вони будуть керуватися «при цьому:

- уряди втрачають значні надходження від податку на прибуток підприємств внаслідок агресивного міжнародного податкового планування, у результаті якого прибутки штучно виводяться з-під оподаткування до місць, де вони не підлягають оподаткуванню або податки на них знижені;
- розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування є нагальним питанням не тільки для промислово розвинутих країн, але також для країн з перехідною економікою та для країн, що розвиваються;
- важливістю забезпечити, щоб прибутки оподатковувалися в місці, де здійснюються основні види діяльності, які приносять ці прибутки, і де створюється вартість;
- необхідністю забезпечення швидкого, скоординованого та послідовного впровадження в багатосторонньому контексті заходів розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування, пов'язаних з

угодами [3].

MLI безпосередньо визначено гібридні схеми зменшення податкового навантаження. Так, у ній встановлено правила застосування угод «Про уникнення подвійного оподаткування» щодо фіскально-прозорих осіб й осіб, які є резидентами декількох юрисдикцій. Варто наголосити, що в світі використовуються й інші різноманітні інструменти та впроваджуються додаткові заходи щодо протидії податковим зловживанням та розмиванню бази оподаткування. Так, ОЕСР визначає, що «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 (наприклад, через використання компаній-провідників)» [70, с. 57].

На виконання пропозицій ОЕСР 28.01.2016 р. Європейська комісія, в межах реалізації плану BEPS, рекомендувала Директиву щодо боротьби із ухиленням від податків як частину таких заходів, що спрямовані на посилення фінансової прозорості й боротьби із ухиленням від оподаткування. В тому ж році ухвалено ATAD. Вона містить обов'язкові заходи із забезпечення мінімального рівня захисту від найбільш розповсюджених форм агресивного податкового планування. На «міжнародному рівні основними формами взаємодії в галузі міжнародного податкового регулювання є застосування загальних правил боротьби з ухиленням від сплати податків General antiavoidance rules (GAAR), спеціальних міжнародних угод з податкових питань Specific antiavoidance rules SAAR» [10, с.179].

Оцінюючи наслідки для України щодо Плану заходів BEPS, можна виділити і позитивні, і неоднозначні моменти. З однієї сторони Україна, як і весь цивілізований світ, має боротися із зловживаннями у податковій сфері, штучним

заниженням бази оподаткування. Держава повинна забезпечити справедливий характер оподаткування всім суб'єктам, в противному разі страждають інтереси добросовісних платників податків, які можуть зазнавати конкурентних втрат. Так, запровадження загальноприйнятих в світі правил гри покращить імідж України зі сторони іноземних партнерів. Проте, з іншої сторони, запровадження складних й жорстких правил BEPS створюватиме певні ризики. Так, перш за все, - податкові органи отримають новий більш широкий інструментарій, що може загрожувати певними зловживаннями з їх сторони, особливо із огляду на те, що реформа податкової служби в Україні йде повільно. По-друге, нові правила ускладнюють життя платникам податків, так як складнішим стає їх адміністрування, насамперед, податок на прибуток, що буде призводити до додаткових витрат платників.

Варто зазначити, що попри великі зусилля й суттєві кроки щодо питання координації дій держав в сфері податкової політики та боротьби із податковими зловживаннями на глобальному рівні, рівень співпраці на сьогодні є недостатнім. Багато кроків, які визначені у рамках плану BEPS й інших ініціатив, неможливо втілити, так як відсутні належні міжнародно-правові засоби їх реалізації. Так, недостатньо визначити необхідні міжнародні податкові правила, адже потрібно мати дієві інструменти забезпечення застосування цих правил. На рівні національних податкових систем такі інструменти запровадити складно. Насамперед це стосується оподаткування ТНК, а також цифрової економіки та багатьох й інших сфер. Також потребує удосконалення і процедура урегулювання суперечок на міждержавному рівні щодо уникнення подвійного оподаткування й інших важливих аспектів. Тому ефективно розв'язати зазначені проблеми можливо тільки шляхом створення міжнародної міжурядової організації із делегуванням їй частини суверенних податкових повноважень.

Так, завданням такої організації може стати координація податкової політики держав, та забезпечення реалізації заходів плану BEPS, і здійснення заходів адміністрування сплати податків ТНК й сегменту великого цифрового бізнесу (можна створити у структурі міжнародної організації своєрідний

міжнародний офіс надвеликих платників податків), контроль за дотриманням ТНК правил міжнародних угод про оподаткування та сплатою податків у відповідних юрисдикціях і аналіз звітності «master file» й «country-by-country reporting» і надання рекомендацій національним урядам щодо їх застосування.

Висновки до розділу 3.

Транснаціональні компанії застосовують активно офшорні зони з метою зменшення рівня власного оподаткування. У зв'язку з цим країни недоотримують значні суми податкових платежів від них. Найбільш поширеними способами уникнення від оподаткування ТНК через використання офшорних зон є: експортно-імпортні операції, інвестиційні операції, товарообмінні та фінансово-кредитні операції, а також операції факторингу, операції лізингу й підрядні послуги. З метою протидії активному використанню офшорів та масштабним зловживання і мінімізація податків ОЕСР розробила модельну конвенцію ОЕСР щодо подвійного оподаткування в 1977 році. Мета конвенції - усунення подвійного оподаткування. В 2013 році ОЕСР розробила «План BEPS» як план дій проти виведення доходів з-під оподаткування та розмивання податкової бази : Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

План BEPS стосується тих стратегій податкового планування, в яких використовуються в тому числі і ТНК прогалини та певні неузгодженості в національному й міжнародному податковому законодавстві з тим, щоб штучно переміщувати прибутки до територій із низькими чи/або нульовим рівнем оподаткування та де економічна діяльність незначна чи/або зовсім відсутня. Практика BEPS стосується всіх країни, однак особливо значний вплив вона має на економіки, які розвиваються, так як вони значно залежать від податку на прибуток підприємств, насамперед, мультинаціональних корпорацій - ТНК.

ВИСНОВКИ

Проведене в дипломній роботі дослідження дало можливість зробити наступні висновки:

Податкове планування – це діяльність платників податків щодо розробки системи заходів, спрямованих на побудову оптимальної моделі оподаткування та удосконалення процесу сплати податків та зборів, і здійснення аналізу прогнозування наслідків оподаткування від здійснення господарських операцій й зменшення рівня податкового навантаження та відповідно збільшення прибутку, враховуючи вимоги чинного податкового законодавства та відповідно тенденції податкової політики держави.

Мета податкового планування - це побудова такої оптимальної моделі оподаткування, яка б сприяла досягненню загальних ділових цілей в діяльності платників податків, в тому числі також отримання ними прибутку.

Крім основної мети є ряд тактичних цілей : передбачуваність процесів й наслідків здійснення операцій, які є об'єктами оподаткування; мінімізація ризиків порушення податкового законодавства й настання пов'язаних із ними несприятливих наслідків; оптимізація витрат суб'єктів підприємства; вдосконалення структури управління, підвищення рівня фахової підготовки осіб, відповідальних за процеси оподаткування тощо В будь-якому випадку варто наголосити, що мета податкового планування й засоби її досягнення завжди повинні бути в рамках законодавства та не можуть бути спрямовані на протиправне уникнення оподаткування чи/або зменшення податкових платежів.

Податкове планування здійснюється за такими принципами : принципом законності й принципом презумпції добросовісності платників податків, а також принципом зваженості (оптимального поєднання ризику та податкової вигоди).

Визначення основних засад податкового планування передбачає визначення класифікації. Використання класифікаційних ознак податкового планування дає можливість розширити інструментарій платникам податків для оптимізації власних податкових витрат.

Класифікують податкове планування: в залежності від сфери територіальної дії і юрисдикції на внутрішнє міжнародне; в залежності від рівня поставлених цілей і завдань на стратегічне і тактичне; в залежності від суб'єктного складу і організаційної структури бізнесу на індивідуальне,

колективне й корпоративне; в залежності від строку здійснення планування на короткострокове, середньострокове й довгострокове.

В залежності від ступеня ризику податкове планування розрізняють як звичайне (не створює будь-яких ризиків для платників податків та відповідно передбачає використання традиційних визначених законом засобів); і складне (містить більший ступінь ризику й відповідно передбачає нестандартні підходи податкового планування); ризикове, що створює для платників високі ризики й таким чином передбачає застосування спірних засобів, які в свою чергу можуть призвести до судових спорів з працівниками податкової служби; і ще агресивне, яке містить ознаки зловживання чинним законодавством та недобросовісну поведінку платника податків.

Міжнародним податковим плануванням є вибір між різними варіантами й методами здійснення діяльності суб'єктами господарювання в сфері зовнішньоекономічної фінансово-господарської діяльності та відповідно розміщенням активів, які направлені на зменшення максимально рівня податкових зобов'язань і глобального податкового тягара в рамках чинного законодавства з метою максимізації сукупних доходів, які отримані ТНК в усіх юрисдикціях ведення діяльності, тобто це податкове планування, що поширюється на зовнішньоекономічні операції.

Міжнародне податкове планування на сучасному етапі розвитку світових економічних зв'язків в умовах розширення економічної інтеграції - це одним з найбільш ефективних способів для побудови оптимальної моделі оподаткування для ТНК.

Міжнародне податкове планування є найбільш складним видом податкового планування, оскільки потребує значних організаційних, фінансових, правових й кадрових ресурсів.

ТНК активно використовують офшорні юрисдикції

Поняття офшорна зона – це країна або частина території країни, на якій встановлений особливий правовий режим, що передбачає встановлення податкових пільг у вигляді повного або часткового звільнення від оподаткування

та спрощення податкового обліку, з високим рівнем банківської й фінансової таємниці, крім того там діє ліберальне валютне регулювання для компаній – нерезидентів чи/або компаній – резидентів, засновниками яких є нерезиденти, які в свою чергу здійснюють фінансово-господарську діяльність поза межами даної юрисдикції.

Міжнародне податкове і корпоративне планування – це один з найбільш ефективних способів для побудови ТНК оптимальної моделі оподаткування.

За своїм змістом й особливостями, міжнародне податкове регулювання значно розширює можливості податкової оптимізації ТНК та дає змогу використовувати пільги й преференції, що можуть бути у законодавстві різних держав та в міжнародних договорах. Також воно дає можливість враховувати відмінності, які є в національних податкових системах та відповідно використовувати їх для цілей міжнародного податкового планування.

Транснаціональні корпорації для зниження податкового навантаження та забезпечення свого капіталу використовують офшорні гавані.

Офшор або офшорна зона – це країна чи/або частина території країни, на якій діє спеціальний правовий режим, в рамках якого передбачено повне чи/або часткове звільнення від оподаткування, та спрощене ведення податкового обліку. Крім того є високий рівень банківської й фінансової таємниці а також ліберальне валютне регулювання.

Офшорного бізнесу значно впливає на економіку держав, так як ТНК мають можливість структурувати бізнес і планувати його організацію таким чином, щоб в рамках закону сплачувати якомога менше податків та зборів й отримувати максимальні прибутки. Майже всі ТНК використовують офшори для міжнародного податкового планування.

Офшорний бізнес має і позитивну сторону, так як відкриває можливості бізнесу для широкого доступу на міжнародні фінансові ринки. Та все ж таки він сприймається більше як негативне явище, адже сприяє поширенню схем уникнення від оподаткування в тому числі і з порушенням законодавства.

Офшорні зони ТНК використовують з метою:

1) Податкової оптимізація через трансфертне ціноутворення та агентські і кредитні схеми, через реєстрацію дочірніх підприємств й передоплату з подальшим виникненням безнадійних боргів та через давальницьку схему поставки сировини тощо.

2) Ухилення від сплати податків та шахрайства, а також відмивання коштів, що отримані ними в незаконний спосіб, корупції тощо.

3) Міжнародної торгівлі у спосіб використання неоднозначності у визначенні резидентності тощо.

Для протидії ухиленню від сплати податків та уникнення відтоку капіталу з держави ОЕСР розробила Плану BEPS, згідно з яким держави повинні запровадити системи автоматичного обміну інформацією й інші заходи щодо протидії агресивному податковому плануванню.

План BEPS містить міжнародні стандарти, та конкретні заходи щодо надання допомоги країнам, які прагнуть подолати проблеми розмивання податкової бази та виведення з держави прибутку з-під оподаткування. Цей план передбачає 15 «кроків», що направлені на комплексне вирішення вказаних проблем.

Мінімальний стандарт Плану дій BEPS для держав, які є учасниками програми реалізація заходів з:

- виявлення і усунення шкідливих податкових практик чи або шкідливих пільгових режимів (Захід № 5);
- удосконалення угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до цих угод запропонованих правил із запобігання зловживанню угодою (Захід № 6);
- удосконалення національних норм законодавства із документації щодо трансфертного ціноутворення й майбутнього обміну інформацією (Захід № 13);
- удосконалення угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізму вирішення спорів (Захід № 14).

Для забезпечення ефективною і дієвою координації країн в питаннях

боротьби із податковими зловживаннями ТНК необхідна глобальна взаємодія, яку може забезпечити через створення міжнародної міжурядової організації.

Завданням такої організації повинна стати координація податкової політики держав щодо втілення кроків плану BEPS шляхом розробки міжнародних засобів реалізації та здійснення заходів адміністрування сплати податків ТНК.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Андреюк Н.В., Лабезник Л.Л.* Податкове планування: баланс публічних і приватних інтересів. Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. Випуск 14 / за ред. Ящишиної І.В. Кам'янець-Подільський : Аксіома, 2019. С.275–283.
2. *Апель А., Гулько В., Соколов І.* Офшорний бізнес в схемах. СПб.: Пітер, 2008. 176 с.
3. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Ратифікована Законом України № 2692-VIII від 28.02.2019. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2).
4. *Баймуратов М.О., Зоріна О.І.* Офшорні зони у сучасному всесвіті: питання теорії та практики. Одеса: Фенікс, 2010. 174 с.
5. *Бечко П. К., Лиса Н. В.* Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. К.: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
6. *Білоіван О.* Податкове планування підприємницької діяльності / О.Білоіван. Економіка та підприємство. 2006. № 5. С. 338–342.
7. *Бланк І.А.* Основи фінансового менеджменту / І.А.Бланк. Т.2. К.: Ніка-Центр, 1999. 512 с.
8. *Бондаренко М. О.* Правове регулювання податкового планування в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2019. 189 с.
9. *Букринський Б.В., Лайко О.І., Талпа В.П.* Податкові інструменти стимулювання інвестиційного розвитку: світовий досвід та національні реалії. Економічні інновації. 2018. № 66. С.32–43.
10. *Вітліна М.О. Шульга Т.М.* Міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. Порівняльно-аналітичне право. 2019. № 1. С.178– 180.
11. *Гаруст В.Ю.* Зарубіжний досвід контролю за справлянням податків

та інших обов'язкових платежів: можливість його використання в Україні. Право і безпека. 2005. № 4. С.57–60.

12. *Голубков Д.* Практика уникнення податків та вивіз капіталу / Д. Голубков. — М.: Ось-89, 2004. — 265 с.

13. *Грачов О.В.* Податкова безпека як невід'ємна складова економічної безпеки підприємства. Економічна безпека: вісник економіки транспорту і промисловості. 2010. № 29. С. 86–88.

14. *Греца Я.В.* Значення принципу стабільності податкового законодавства для здійснення ефективного податкового планування в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 16. Ужгород, 2011. С.188–190.

15. *Греца Я.В.* Місце податкового планування в системі планування діяльності підприємства: правові аспекти. Юридичний науковий електронний журнал. Електронне наукове фахове видання. 2016. № 2. С.59–62.

16. *Греца Я.В.* Правова оцінка податкових ризиків у процесі податкового планування. Електронне наукове видання «Порівняльно-аналітичне право». 2017. № 6. С.201–205.

17. *Греца Я.В.* Принципи податкового планування, їх зміст та значення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 48. Ужгород, 2018. С.138–142.

18. *Грінько А.П., Бочуля Т.В., Волошенюк І.Є.* Дослідження організації податкового планування як однієї з умов ефективного розвитку вітчизняних підприємств. 2016. № 6/4(32). С.15–20.

19. *Гусєва Т.А.* Податкове планування: концепція правового регулювання. ГТУ, 2007. 326 с.

20. *Єлісєєв А.В.* Податкове планування на підприємстві: дис. ... канд. економ. наук: 08.06.01. Львів, 2003. 204 с.

21. *Єлісєєв А.В., Загородній А.Г.* Види податкового планування за класифікаційними ознаками. Податкове планування. 2001. № 9. С.24–31.

22. *Єріс Л.М.* Податкове планування як засіб збільшення фінансових

ресурсів підприємств. Актуальні проблеми економіки. 2004. № 2. С.76–86.

23. *Замасло О.* Роль податкового планування у розробці стратегії розвитку підприємства. Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Вип. 12. Львівський національний університет імені Івана Франка; Центр ринкознавства «Інтереско». Львів, 2003. С.292–295.

24. *Іванов Ю. Б.* Податковий менеджмент: учеб. пособ. Харьков: Инжэк, 2006. 488 с.

25. *Ігношина Є.* Загальні правила щодо протидії ухиленню від сплати податків (GAAR) як інструмент регулювання міжнародного оподаткування. Економіка і право. 2015. № 07–08. С.41–46.

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

27. *Корнаухов М.В.* Розмежування цивілізованої оптимізації і ухилення від оподаткування. Податкові спори: теорія і практика. 2005. № 8. С. 11–17.

28. *Корнєєва Є. Я.* Офшорний світ. Погляд з середини / Є. Я. Корнєєва. Економіка, 2001. 318с.

29. *Крикуненко К.В.* Основні офшорні юрисдикції світу: критерії оптимального вибору / К. В. Крикуненко// Вісник Донецького національного університету. — Сер. Економіка і право. — 2009. — №2. — С. 347—351.

30. *Лебедзевич Я.В., Кузмінська Т.С.* Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень. Вісник ЖДТУ. 2013. № 2 (64) С.252–260.

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

32. *Ліпатова И.В.* Механізми міжнародного податкового планування: теорія і практика застосування. Міжнародний бухгалтерський облік. № 37 (187). 2011. С.52–62.

33. *Марченко К. В.* Практика та механізми застосування офшорних зон для оптимізації оподаткування ТНК/ К. В.Марченко// Економіка та держава,

2014. - № 7. – С. 54–

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

35. *Мудрак Н.О.* Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Випуск 25, частина 2. С.5–11.

36. Оптимізація податкових платежів. – URL : http://histaidell.ucoz.ua/news/optimizacija_nalogovykh_platezhej/2012-11-27-65 (дата звернення 03.10.2022).

37. *Орхан Ч.* Визначення поняття "транснаціональні корпорації" / Ч. Орхан // Наукові праці МАУП, 2012. — вип. 4 (35) — С. 171—175.

38. Офшори, схеми, відмивання коштів і оптимізація податків: що про це треба знати. – URL : <https://www.epravda.com.ua/publications/2020/12/12/669095/> (дата звернення 15.06.2022).

39. Офшорна геополітика. – URL : http://yweens.at.ua/news/offshor-naja_geopolitika/2012-04-19-11 (дата звернення 02.11.2022).

40. Офшорні зони як інструмент міжнародної податкової конкуренції / Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. URL: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/znpnudps/2009_1/pdf/09kvmitc.pdf/.

41. *Пеннер Дж.* Практична енциклопедія міжнародного податкового і фінансового планування. М.: ИНФРА-М, 1999. XII. 228 с.

42. Планування діяльності підприємства: Навч. посіб. / За заг. ред. В.Є. Москалюка. К.: КНЕУ, 2005. 384 с.

43. Податкова система України: Підручник / За ред. Федосова В.М. К.: Либідь, 1994. 464 с.

44. Податкове планування на мікрорівні: навчально-методичний посібник для студентів, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем бакалавр за галуззю знань – 0305 «Економіка та підприємництво» за напрямом

підготовки – 6.030508 «Фінанси і кредит» / Укл. Т.Ю.Александрюк, Т.О.Дулік, Л.Г.Маркова,. В.Є.Тараненко. Дніпропетровськ: Дніпропетровська державна фінансова академія, 2009. 78 с.

45. Податкове планування при BEPS: як будувати будинок в умовах ландшафту, що змінюється / Світлана Мусієнко, лектор Legal High School. URL: <https://lhs.net.ua/podatkovye-planuvannya-pty-beps-iaak-buduvaty-budynok-v-umovakh-landshaftu-shchozminiuietsia-svitlana-musiienko-lektor-na-legal-high-school>.

46. Податковий менеджмент : підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. К. : Знання, 2008. 525 с.

47. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, Г.М. Дорожкіна, В.В. Карпова та ін.; за заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. 448 с.

48. *Проскура К.П.* Методичні підходи та принципи податкового планування на підприємствах. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.92–97.

49. *Рубцова М. Ю.* Транснаціональних корпорацій кодекс поведінки // Українська дипломатична енциклопедія : у 2 т. / ред. кол.: Л. В. Губерський (голова) та ін. — К. : Знання України, 2004. — Т. 2 : М — Я. — 812 с. — ISBN 966-316-045-4.

50. *Русяєв Н.А.* Правове регулювання податкової оптимізації в Німеччині. Податкові спори : теорія та практика. 2006. № 10. URL: <http://www.base.consultant>.

51. *Савченко А.М. Блищук Л.В.* Аналіз рівня податкового навантаження в контексті імплементації європейських стандартів у національну економіку України. Економіка та держава. № 5. 2018. С.93–96.

52. *Старженецька Л. Н.* Правове регулювання оподаткування контрольованих іноземних компаній: досвід зарубіжних держав. URL:

<https://books.google.com.ua/books?id=6kCFDwAAQBAJ&pg>.

53. *Стенлі Р.* Енциклопедія офшорного бізнесу 1996 / Р. Стенлі, Э. Абубекеров. Практичне керівництво: щорічник. Лондон–Цюрих–Бостон, 1995. 230 с.

54. *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.

55. *Сутирін С., Погорлецький А.* Податки і податкове планування в світовій економіці / С.Сутирін, А.Погорлецький. Поліус, 1998. 577 с.

56. *Устинова І.П., Мединська Т.Ю.* Міжнародна практика усунення подвійного оподаткування. Юридичний вісник. № 3 (44). 2017. С.75-80.

57. *Фоміна О.* Зарубіжний досвід податкового планування. Податковий вісник. 1997. № 5. С. 82–85.

58. *Фоміна О.В., Музичук М.І.* Сучасні аспекти міжнародного регулювання трансфертного ціноутворення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Економіка. 2019. Випуск 1 (53). С.246–251.

59. *Фурса Т. П.* Фіскальний механізм: зарубіжний досвід та українські реалії / Т. П. Фурса, С. М. Синиця. Інтелект XXI. 2016. URL: http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2016/2016_5/6.pdf.

60. *Шокрута В.* Глобальна деофшоризація та її вплив на ЗЕД. Юридична газета online. №11 (613) від 21 березня 2018. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/globalna-deofshorizaciya-ta-yiyi-vpliv-na-zed.html>.

61. *DeMooij, R.* Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research / R. Mooij, S. Ederveen. CESifo Working Paper. No. 588. 2001. URL: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wpcesifo-2001/wp-cesi-fo-2001-10/cesifo_wp588.pdf.

62. 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.

63. Facebook підозрюють у несплаті податків. – URL : <http://greensmm.live-journal.com/582878.html> (дата звернення 05.10.2022).

64. Financial Sector Assessment Program. URL : <https://www.imf.org/en/Publications/fssa>

65. IMF, World Economic Outlook. – URL : <http://www.imf.org>. (дата звернення 02.10.2022).

66. Microsoft, HP та Apple викрили у виведенні коштів у офшори. – URL : <http://e-finance.com.ua/show/148922.html> (дата звернення 05.10.2022)

67. MLI BEPS. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/MLI_BEPS. <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusiveframework-work-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>

68. OECD urges stronger international cooperation on corporate tax. URL: <http://www.oecd.org/tax/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>

69. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2017-June 2018. URL: 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.

70. *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.

71. Tax Transparency 2020. Report on Progress. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2020. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2020.pdf>.

ДОДАТКИ

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

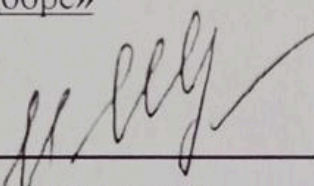
Актуальність дипломної роботи «Специфіка міжнародного і корпоративного планування» визначається зростанням ролі чинника мінімізації податкових платежів ТНК на етапі розвитку міжнародних економічних відносин.

Студентом виконано поставлені завдання, а саме: з'ясовано наукові засади податкового й корпоративного планування та досліджено теоретичні та організаційні основи міжнародного податкового планування. Проведено ґрунтовний аналіз особливостей здійснення міжнародного податкового й корпоративного планування. Заслуговує на увагу проведений аналіз використання ТНК технологій міжнародного податкового планування та аналіз масштабів і наслідків здійснення міжнародного податкового й корпоративного планування ТНК. Визначено напрямки регулювання податкового планування ТНК та використання ними офшорних юрисдикцій.

Виклад матеріалу є логічно-послідовний та аргументований. Ілюстративний матеріал містить таблиці та графіки. Проте не повною мірою представлено імперичну базу дослідження. В роботі прослідковується системний підхід щодо дослідження проблем. Студент дотримувався графіка виконання дипломної роботи. В цілому випускна кваліфікаційна (дипломна) робота може бути рекомендована до розгляду в державній екзаменаційній комісії.

Робота заслуговує оцінку «добре»

Керівник
випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи


(підпис, дата)

Прокопенко І.А.
ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

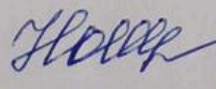
Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Давиденко Олександра Олександровича

(прізвище, ініціали)

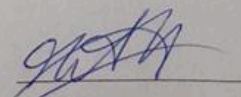
після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми


(підпис)

Ізмайлов Я.О.

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Давиденко Олександр Олександрович

Курс/група _____ ОМПз-21-1 _____

Тема кваліфікаційної роботи

Специфіка міжнародного податкового і корпоративного планування

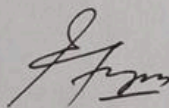
П. І. Б. наукового керівника

Прокопенко І.А.

Дата захисту 10.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,0 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 24,6 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОПП «Податкове консультування»
Давиденка Олександра Олександровича
на тему: «Специфіка міжнародного податкового і корпоративного планування»

Актуальність теми. Поява міжнародного податкового і корпоративного планування є реакцією світу на запит світової економіки та бізнесу щодо врегулювання зниження економічної активності, скорочення бізнесу, зростання безробіття, що говорить про актуальність такої ще досить нової, недостатньо дослідженої теми, яку важко переоцінити, особливо на прикладі конкретних суб'єктів застосування. А створення сукупності економічно-правових та фінансових інструментів, які забезпечують зниження податкового навантаження бізнесу, дозволяє підтримувати бізнес цілі підприємств (організацій, компаній) зокрема та сталу економіку країн в цілому, сприяючи поліпшенню їх інвестиційного клімату.

Наукова новизна. У випускній кваліфікаційній (дипломній роботі) автор конкретизує, систематизує та уточнює відомі механізми, методи та інструменти податкового планування, а також рекомендує набір шляхів імплементації міжнародної практики податкового планування на підприємстві з іноземними інвестиціями товариств з обмеженою відповідальністю.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота присвячена дослідженню питання специфіки міжнародного податкового і корпоративного планування, процесу податкового планування на підприємстві з іноземними інвестиціями з використанням міжнародної практики. У дослідженні розкрито основи та принципи, механізми, методи та інструменти міжнародного податкового і корпоративного планування. Досліджено організацію системи міжнародного податкового і корпоративного планування, оцінено ефективність його податкового планування, а також ступінь імплементації міжнародних стандартів та принципів податкового планування.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропонований студентом підхід до оцінки ефективності системи міжнародного податкового і корпоративного планування, а також рекомендований набір (сукупність) напрямків підвищення ефективності діяльності підприємства з урахуванням складових міжнародного податкового планування є практично значимими для підприємств з іноземними інвестиціями товариств з обмеженою відповідальністю.

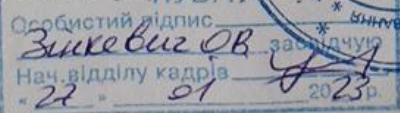
Наявність недоліків. Недоліки, які впливають на рівень виконання роботи не виявлено.

Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, випускна кваліфікаційна (дипломна) робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами оподаткування, а також свідчить про здатність до самостійної професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент:

к.е.н., доцент,
доцент кафедри
обліку і аудиту

Національного університету
господарства та приrodоконсерватування



О.В. Зінкевич