УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року
серії «Митна справа в Україні»

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ЦІННОСТЕЙ ТА ТЕХНОЛОГІЙ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Монографія

За загальною редакцією доктора економічних наук, професора
В. Л. Андрущенка

Ірпінь
2020

УДК 336.221(477+4ЄС)
ББК 65.261.41(4)
І-54

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 13 від 20 грудня 2019 року)

Рецензенти:

Мельник В. М., д.е.н., професор, професор кафедри фінансів Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»;

Белінська Я. В., д.е.н., професор, завідувач кафедри міжнародної економіки Університету державної фіскальної служби України;

Левицька С. О., д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування.

Авторський колектив:

В. Андрущенко (вступ, підрозділ 1.1, висновки); Т. Тучак (підрозділ 1.2); Л. Кашпур (підрозділ 1.3); І. Прокопенко (підрозділ 2.1); Н. Борейко (підрозділ 2.2); Т. Скоромцова (підрозділ 2.3); М. Стадник (підрозділ 2.4); Я. Ізмайлов, В. Осмятченко (підрозділ 3.1); І. Прокопенко, С. Лекарь (підрозділ 3.2.1); Ю. Панура, О. Іванишина (підрозділ 3.2.2); І. Порохнюк (підрозділ 3.2.3); М. Дражанова (розділ 4).

І-54 **Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні**: монографія / Т. Тучак, Я. Ізмайлов, В. Осмятченко, Ю. Панура та ін., за заг. ред. д.е.н. В. Л. Андрущенка. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. – 284 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 142).

ISBN 978-966-337-570-0

Монографія містить дослідження комплексу актуальних тем, пов'язаних з імплементацією європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні. У процесі виконання науково-дослідної теми розкрито соціально-перерозподільну функцію оподаткування; фіскально-адміністративні технології в Євросоюзі; напрями вирішення проблеми виведення прибутку в офшори; досвід імплементації європейських цінностей та інноваційних технологій оподаткування в Чеській Республіці.

Розраховано на науковців і практиків податкової справи, викладачів навчальних дисциплін фінансово-податкового циклу, аспірантів, магістрантів і студентів, усіх кого цікавить функціонування та перспективи розвитку вітчизняної податкової системи.

УДК 336.221(477+4ЄС)
ББК 65.261.41(4)

© Андрущенко В. Л., Тучак Т. В., Ізмайлов Я. О., Осмятченко В. О., Панура Ю. В. та ін., 2020
© Університет державної фіскальної служби України, 2020

ISBN 978-966-337-570-0

ЗМІСТ

ВСТУП 5

РОЗДІЛ 1. СОЦІАЛЬНО-ПЕРЕРОЗПОДІЛЬНА ФУНКЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ 10

1.1. Імперативи фіскально-перерозподільної солідарності на державному та інтеграційному рівнях 10

1.2. На шляху до європейського типу фіскальної децентралізації 41

1.3. Особливості податкової системи України в світлі євроінтеграційних вимог 56

РОЗДІЛ 2. ФІСКАЛЬНО-АДМІНІСТРАТИВНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЄВРОСОЮЗІ 65

2.1. Сервісне обслуговування платників за європеським взірцем 65

2.2. Управління ризиками в оподаткуванні: зарубіжний досвід 82

2.3. Горизонтальний моніторинг у сучасних технологіях адміністрування податків 106

2.4. Адміністрування пільг з податку на прибуток підприємств за концепцією податкових витрат 129

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ВИВЕДЕННЯ ПРИБУТКУ В ОФШОРИ 148

3.1. Проблема виведення прибутку в офшорні зони та її подолання в контексті зарубіжного досвіду 148

3.1.1. Передумови та причини виникнення проблеми розмивання податкової бази країни внаслідок офшоризації 148

3.1.2. Аналіз сучасних тенденцій розмивання податкової бази України 178

3.1.3. Імплементація світового досвіду з протидії ухиленню від сплати податків в Україні та виклики бізнесу щодо впровадження плану BEPS 195

3.2. Вирішення проблем виведення прибутку в офшори 212

РОЗДІЛ 4. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ЦІННОСТЕЙ ТА ІННОВАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ОПОДАТКУВАННЯ У ЧЕСЬКІЙ РЕСПУБЛІЦІ 247

4.1. Нові стратегічні напрями політики ЄС та ЧР у сфері інноваційних технологій для цілей підвищення ефективності функціонування системи державного управління, включаючи оподаткування 247

4.2. Актуальні інноваційні процеси у сфері адміністрування та справляння податків 254

ВИСНОВКИ 262

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 269

ВСТУП

За умов руху заданим курсом на членство в Євросоюзі імплементація в Україні європейських цінностей, західних наукових ідей, теорій і прикладного досвіду з необхідністю стає само собою зрозумілим імперативом вітчизняного інтелектуального середовища як у теорії, так і на практиці. Академічно-понятєвий дискурс вчення про податки опирається на роботи західних теоретиків. Дизайн і прикладні параметри національної податкової системи України скопійовані із західноєвропейських взірців. Змушені визнати, що стосовно західної науки вітчизняна фінансово-економічна наука та її фіскально-адміністративна галузь мають похідний, вторинний характер. Домінування західної фінансово-економічної думки, її науково-теоретична зверхність над доморощеними доробками та їх авторами залишається поза сумнівом.

Для сучасної України інтелектуальне спілкування із Заходом необхідне і корисне. Проте ідейний і діловий вплив зовсім не означає некритичного наслідування і бездумного поклоніння перед Заходом. Уступаючи пріоритет ідейно-теоретичним вченням західного походження, креативна сила вітчизняної науки полягає в глибокому осмисленні, досконалому знанні й розумінні природи і походження специфічних, суто внутрішніх проблем державних фінансів України. Їх пояснення й вирішення залишається прерогативою українських вчених і діячів, а не іноземців. Тут безроздільна вотчина представників вітчизняної фінансової думки, у цій сфері замінити зусилля українських вчених ніким.

Тому не йдеться про нехтування заслуг представників вітчизняної науки. Оригінальність, цінність і корисність їхніх пізнавальних зусиль полягає у предметно-конкретному підході до національних завдань. Настав час, коли вітчизняна фінансова наука розвивається в загальному потоці світової науки, в руслі ідей, теорій і знань західного походження. Інша річ, що її творча роль поки що обмежується інтерпретацією, аргументацією та популяризацією науково-теоретичних положень, уже відомих на Заході.

Поняття імплементації має досить багатозначний і зобов'язуючий зміст. Імплементація – одноразовий акт і/або процес впровадження чогось нового, невідомого, але необхідного.

В оподаткуванні імплементація – свого роду «імпортування» зарубіжних і міжнародних правових норм оподаткування та морфологічних форм окремих податків, дизайну податкових систем у вітчизняну фіскальну практику, а також втілення учень і концепцій іноземного походження в науково-теоретичний вжиток. Це реалізація зарубіжного досвіду, теорії й практики оподаткування на внутрішньодержавному рівні. Потреба імплементації зарубіжних елементів, їх міра і сфера застосування в кожному випадку визначається ситуативно.

Імплементація ідей і явищ в оподаткуванні складається з функціональної тріади стадій:

– популяризації;

– інтерпретації;

– реалізації.

Популяризація передбачає певний попередньо-підготовчий період, потрібний для роз'яснення та описування в доступній формі нововведень, що намічені до впровадження. Популяризація – свого роду рекламна компанія з метою поширення нововведень, їх розповсюдження. Раптова, неочікувана імплементація без підготовчої популяризації ідей і явищ може викликати у непристосованих суб'єктів шок. Наприклад, на початок ринкових перетворень у постсоціалістичних країнах стався шок податкової культури, коли там запровадили податкові системи західного взірця.

Інтерпретація – важливий, незамінно цінний етап впровадження нововведень. Адже в змінених умовах у процесі інтерпретації можливо відкрити деякі властивості новації, які залишалися невідомими за місцем її походження або попереднього використання. Інтерпретація передбачає тлумачення нових явищ, ідей, понять у нововиниклих обставинах, їх аргументацію та переосмислення для вирішення конкретних національних завдань. Отже, вона не позбавлена науковості, має креативний характер, визначає певну переробку чи доробку чужих досягнень.

Зрештою інтерпретація передбачає таку реалізацію новацій. Реалізація – момент і/або процес здійснення задуманого, безпосереднє втілення його в реальність, наприклад: практична дія у сфері оподаткування та/або діяльність функціонерів фіскальної служби; положення наукової теорії; метод навчально-академічного процесу. Отже, у кінцевому підсумку імплементація і є реалізація.

Не є винятком, що популяризація стає необхідною вже після імплементації. Так, в Україні після здобуття незалежності податкову систему західного типу довелося впровадити, перш ніж встигли провести масово-роз'яснювальну роботу серед платників податків.

Імплементація не повинна бути вульгарним плагіатом. Чужі форми і правила оподаткування слід вводити, зважаючи на умови існування й життєві установки, зокрема на національний характер та психологію нашого народу. Іноземні інтелектуальні досягнення і зразки не так просто трансформувати у свої, перенести на український чорнозем і прищепити суспільству, про що вже зазначав В. Л. Андрущенко[1]. Здебільшого проблеми виникають не в момент законодавчого оформлення зарубіжних новацій, а в процесі їх реалізації на практиці.

Теорії й концепції зарубіжних авторів вивчають у первозданному вигляді. Перегляду вони не підлягають, їхні положення лише інтерпретують стосовно вітчизняних потреб і проблем. У колективній монографії, виданій у США, провідні українські вчені зазначають, що сучасна вітчизняна наукова школа державних фінансів, яка формується з часу здобуття незалежності України, перебуває під домінуючим впливом західної науки[2], яка опанувала погляди українських економістів.

Основні морфологічні форми оподаткування, властиві демократично-правовій державі і ринковій (себто капіталістичній!) економіці, поступово втілювалися у вітчизняну податкову систему з часів незалежності України. Наприклад, на сьогодні конструкція ПДВ та багато іншого в оподаткуванні принципово не відрізняються від форм і порядків, прийнятих у країнах Євросоюзу.

Перед цим дослідженням неминуче постало питання про вибір для імплементації в Україні тем і предметів дослідження. У цьому сенсі найбільш актуальними вважаємо: у теорії – питання суспільної та міждержавної фіскальної солідарності; у практиці – деякі технологічні аспекти оподаткування та адміністрування податків. Ці міркування і визначили зміст та структуру роботи.

---

[1] Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті (Теоретична концептуалізація та наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр, 2000. С. 10.

[2] Fedosov V., Krysovatyy A., Oparin V., Yukhymenko P. Modern Ukrainian financial science: theoretical paradigm & practical concept of public finance. Draft2Digital Publishing House, 2018. P. 26–27.

Предметом імплементації є здебільшого податкова морфологія – правова та організаційно-адміністративна сторона оподаткування. Морфологія стосується форм та елементів як окремих податків, так і цілих податкових систем, їх дизайну, устрою, формальних й структурних ознак, їх утворення та метаморфоз за станом на певний момент. Теоретична складова вчення про податки обмежена інтерпретацією та імплементацією положень соціально-солідарної економіки стосовно фіскальної сфери.

У більшому обсязі, що виходить за межі цього дослідження, крім готових морфологічних форм і конструкцій податків, а також взірців нормотворчості під впливом зарубіжних аналогів, необхідно за можливості імплементувати методологічний, світоглядно-інтелектуальний антураж західної науки, себто опанувати її образ думок: ідеї, теорії, концепції, договори, принципи західного походження. Найперше це економічна теорія (політична економія), що пояснює взаємодію оподаткування з бізнесом і ринковими процесами, з'ясовує соціально-економічні ефекти податків. По-друге, соціологія податків, що методом фіскальної соціології інтерпретує взаємовплив податків і суспільної моралі, культури, екології, побуту, загалом – позаекономічні та позафіскальні ефекти оподаткування.

Структурно монографія складається з чотирьох розділів.

Розділ перший «Соціально-перерозподільна функція оподаткування» в концептуальному і порівняльно-критичному плані висвітлює питання фіскальної солідарності на різних рівнях, розкриває особливості європейського типу фіскальної децентралізації, характеризує податкову систему України в світлі євроінтеграційних вимог.

Другий розділ «Фіскально-адміністративні технології в Євросоюзі» присвячено прикладним питанням сервісного обслуговування платників податків за європейським взірцем, розкрито засоби управління ризиками в оподаткуванні. У підрозділі 2.2 автор розглядає сучасні технології горизонтального моніторингу адміністрування податків. Викликає інтерес змістовне дослідження М. Стадник адміністрування пільг з податку на прибуток підприємств за методом податкових витрат.

Третій розділ «Проблеми виведення прибутку в офшори» цілком пов'язаний з гострими проблемами так званої офшоризації, яка має світові масштаби і, на жаль, в негативному плані торкається поведінки деяких українських олігархів. Складні багатопланові

негаразди і загрози виведення прибутку в офшорні зони розглянуто групою авторів. У контексті зарубіжного досвіду запропоновано способи подолання проблем офшоризації.

Четвертий розділ «Імплементація європейських цінностей та інноваційних технологій оподаткування в Чеській Республіці» підготовлено групою чеських фахівців у плані наукового співробітництва згідно з договором між Університетом податкової служби України та Інститутом економічних досліджень та аналітики Академії «STING» Чеської Республіки.

І вітчизняні, і чеські автори монографії однаково виходили з передумови, що, висвітлюючи недоліки і темні сторони дійсності, пропонуючи вирішення проблем, керувалися переконанням, що з'ясування та усвідомлення прорахунків і помилок – перша неодмінна запорука їх усунення.

Автори вважають, що матеріали цієї монографії стануть корисними для широкого кола читачів, а особливо для студентів, магістрантів, аспірантів, а також неофітів податкової служби, будуть використані при підготовці курсових, дипломних (магістерських) і наукових робіт.

РОЗДІЛ 1
СОЦІАЛЬНО-ПЕРЕРОЗПОДІЛЬНА ФУНКЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Імперативи фіскально-перерозподільної солідарності на державному та інтеграційному рівнях

Солідарність – одна основних цивілізаційних цінностей сучасної епохи. Саме на засадах солідарності здійснено найважливіший проект XX ст. – Європейський Союз (далі – ЄС). У Лісабонському договорі 2007 р. зазначається про стремління Євросоюзу до солідарності між людьми і народами, поколіннями, територіями і державами не лише в Євросоюзі, але й у всьому світі.

Матеріальною основою всіх проявів солідарності в межах ЄС є солідарність фіскальна. Саме фіскальна солідарність, разом з спільним фінансовим інтересом і торгівлею у формі митного союзу в процесі інтеграційного процесу, згуртувала західноєвропейські народи і держави, які до того безперервно ворогували між собою, воювали, винищували один одного тривалий час.

У фіскальній сфері під імплементацією розуміють не лише власне запозичення понять, інститутів і дій фіскального спрямування, а також і супутні їм ідеї, думки і погляди, на основі яких функціонує податкове відомство, вершаться його справи.

Ідейно-теоретична основа солідарності

У червні 2019 р. Міжнародний центр науково-інформаційних досліджень (CIRIEC) провів міжнародну конференцію на тему «Соціальна та солідарна економіка: рух до нової економічної системи». Це конференція – ще одна ознака підвищеного інтересу до сьогоденних проблем і перспективного бачення ролі та значення соціальної та солідарної економіки у світлі сформульованої ООН мети сталого розвитку. Очевидна мета конференції – посилити увагу в країнах Східної та Центральної Європи до перерозподільної економіки соціально-солідарного типу, що порівняно недавнао пропонує свої переваги і достоїнства.

Для проведення конференції не випадково обрано Румунію – державу, де ідеї та цінності Заходу можуть зустрітися з постсоціалістичними реаліями типової східноєвропейської країни.

Початок розробки концепції економіки соціальної солідарності (соціально-солідарної економіки, ССЕ) сягає середини XIX ст. Зазнавши обговорення на декількох міжнародних наукових конференціях при активній участі представників з країн, що розвиваються, ця концепція склалася в її сучасний вид під кінець XX – на початку XXI ст. Економіка соціально-солідарного типу має на меті підвищення рівня та якості життя за рахунок масового розвитку малого приватного бізнесу на місцях, а також шляхом здійснення некомерційних заходів та неприбуткових дій організаційно-адміністративного, соціально-політичного, культурного, екологічного, – загалом суспільно корисного характеру.

Отже, ССЕ складається із сумарної дії всіх секторів економіки: приватно-ринкового господарства, державного підприємництва і так званих третього та четвертого секторів (різні галузі інфраструктури, органи змішаних форм власності та ін.) за участі всіх категорій населення. ССЕ передбачає гуманізацію, олюднення (humanization, рос. – очеловечивание) всіх сторін існування й добробуту людей заради інтересів та користі всіх соціальних верств населення, а особливо бідних. Тим самим ССЕ альтернативним чином суперечить, не відповідає як канонам «чистого» капіталізму, так і засадам повністю одержавленої економіки. Для реалізації ССЕ під цілеспрямованим урядуванням потрібно задіяти всі елементи суспільного відтворення: інвестування, виробництво, обмін і споживання.

Суспільно-економічні причини, які в останні десятиліття зумовили формування ССЕ на засадах соціальної солідарності: розростання масштабів масової бідності, погіршення умов існування, руйнація довкілля життя людей, орієнтована на прибуток капіталістична експлуатація людських і природних ресурсів. Користь і вигоди ССЕ полягають у підході до економічного розвитку з огляду на морально-етичні обмеження та з метою забезпечення добробуту людей без нестримної гонитви за прибутком та стремління до зростання заради самого зростання[3].

ССЕ оперує давніми категоріями гуманізму, демократії, солідарності, рівності, справедливості. Використовують також

[3] Social Solidarity Economy and related concepts. Origins and Definitions: An International Perspective. URL: http://www.ripess.org/wp-content/uploads/2017/09/Solidarity-Economy-and-other-Concepts-Poirier-July-2014.pdf

новомодні поняття і терміни: інтеграція, субсидіарність, креативність, широкоохватність (inclusiveness), плюралістична економіка, солідарна економіка. Схоже, що з часів Великої французької революції XVIII ст. і «Декларації прав людини і громадянина» (1789 р.) не звучало так багато звеличених ідей і помислів, консолідованих воєдино. У соціально-солідарній економіці зливаються дії госпорганів усіх форм власності, відображаються інтереси всіх категорій населення.

У соціальному плані солідарність можна розуміти як групові права (group rights), аналог французького поняття fraternité – братства людей і народів, проголошеного гаслом Великої французької революції. Стаття 28 прийнятої ООН Загальної декларації прав людини гласить: «Кожна людина має право на соціальний і міжнародний порядок, при якому права і свободи, викладені в цій Декларації, можуть бути повністю здійснені». У світлі групових солідарних прав країн, що розвиваються, вимагають глобального солідарного перерозподілу багатства, влади, ресурсів і можливостей, а також заявляють права на мир, розвиток, чисте довкілля, гуманітарну допомогу та багато іншого. У деяких критичних моментах (природні та/або технологічні катастрофи тощо) одна держава без солідарного сприяння з боку суспільства неспроможна впоратися з бідою.

У теорії питання солідарності розглядали науковці: Іммануїл Кант (1724–1804), Людвіг Фейєрбах (1804–1872), Вільфредо Парето (1848–1923), Джон Гелбрейт (1908–2006), Юрген Хабермас та багато інших філософів, соціологів, економістів.

У теоретичному ідеалі перерозподільна солідарність має властивості поліпшення за Парето, – тобто покращення коштом дарованих сум становища (наприклад добробуту) хоча б однієї людини (держави) без зміни (без погіршення) становища всіх інших, зокрема самого добродійника, рівнозначно загальному покращенню.

На соціально-психологічному, почуттєвому рівні солідарність – феномен, що ґрунтується на християнських морально-етичних постулатах любові до ближнього, високий і благородний порив людської натури. На рівні державної діяльності та громадянської активності – гуманітарно-прекраснодушна і водночас прагматична добродійність, виправдана в очах суспільства. «Солідарність стала обов’язком. Солідарність – будівельний блок кожної демократичної спільноти. Вона виражає принцип рівноправного членства, що

створює підставу для пред'явлення прав і претензій»[4]. Найперше фіскальну солідарність треба розуміти як моральний обов'язок у сенсі «хто що зробив для кого».

Солідарність у сучасних демократично-правових соціальних державах, тобто державах загального благоденства (welfare states), існуючих коштом податків, – законодавчо оформлені суспільні стремління альтруїстичного характеру та відповідні їм зобов'язання уряду і/або громадських структур надавати фінансову підтримку окремим регіонам, галузям економіки та окремим підприємствам, а також людям безробітним, безпорадним, старим, бідним. Бюджетні видатки на таку допомогу набувають форми фіскально-перерозподільної солідарності, вартісно компенсованої підвищеним оподаткуванням тих, хто не потребує допомоги. Солідарність не виключає, а, навпаки, передбачає майнову нерівність і неминущу суперечність. Адже в умовах податкової держави будь-яка спроба шляхом солідарного перерозподілу податкових надходжень покращити становище одних людей (країн, регіонів, галузей) здійснюється за рахунок інших (країн, регіонів, галузей).

Отже, на перший план соціальної політики вийшла солідарність, основним функціонально-дієвим інструментом якої стала перерозподільна фіскальна солідарність. Сфера дії солідарності простягається від родинних, дружніх і союзних стосунків до глобальних міждержавних масштабів.

Детермінанти фіскальної солідарності

Інколи солідарність залишається лише фігурою мови, виконує роль популістсько-пропагандистського гасла без будь-яких супутніх дій чи соціально-економічних наслідків. Заклики, як відомо, багато хто ігнорує, часто вони нікого ні до чого не зобов'язують. Ми – про дієву, ділову, результативну солідарність, суть якої благо, що для окремих осіб, що для держав, регіонів, адміністративно-територіальних утворень тощо. Вчення про солідарність набуває міждисциплінарного характеру, щонайменше простягаючись від економіки і політики до соціології та психології.

[4] Eriksen E.G. Structural Injustice and Solidarity. The Case of the Eurozone Crisis. URL: https://www.sv.uio.no/arena/english/research/publications/arena-working-papers/2017/wp-4-17.pdf

Солідарність – надто багатозначне і багатостороннє явище, інструмент впливу, а також моральна максима, щоб в одній короткій поняттєвій фразі відобразити всю багатогранність прикмет і проявів солідарності. Перш слід визначити основоположні сутнісно-функціональні та морально-етичні ознаки солідарності в її фіскальній формі, а саме:

– у морально-етичному плані солідарність випливає із почуттів і намірів співпереживання, альтруїзму, співробітництва, кооперації, щедрості;

– деякі західні автори в обґрунтуванні солідарності посилаються на християнські цінності, цитують святих апостолів;

– інструментарій фіскальної солідарності несуть кредити, трансферти (гранти, дотації, субсидії, субвенції), дари, гарантії. Джерела фіскальної солідарності: податки і державний борг. В Євросоюзі солідарність набуває дві операційні форми: (1) інтегровану, що надається країнам із спільного бюджету ЄС; (2) окремо з одного національного державного бюджету – в інший національний державний бюджет (Німеччина – Польщі, Румунії та ін.);

– солідарність інтегрує гуманітарно-орієнтовану поведінку з об'єктивними фіскально-економічними реаліями, політичними міркуваннями і суб'єктивно-психологічними мотиваціями, вона здійснюється за обопільною згодою і готовністю сторін солідаризуватися;

– в ідеалі перерозподіл здійснюється заради солідарності. У перерозподілі фіскальних ресурсів полягає економічна суть солідарності. Масштаби солідарності завжди лімітовані, що обумовлено фатальною обмеженістю ресурсів. Солідарність зводиться до необхідності ділитися. Як зазначає Джеймс Б'юкенен, «природний перерозподіл» (natural distribution) відповідає принципу «живи і давай жити іншим»[5];

– потреба в солідарності, готовність до неї виникає у випадках, коли в межах певним чином згуртованої групи (осіб, держав та ін.) окремі її члени опиняються в гіршому становищі, ніж решта інших. Не пов'язані ніякими узами абсолютно ізольовані індивіди, держави чи адміністративні одиниці мати між собою солідарних стосунків не

[5] Buchanan J.M. Limits of liberty. Between anarchy and Leviathan. Chicago: Chicago University Press, 1975. P. 20, 24.

можуть. У цьому пункті Б'юкенен апелює до Біблії[6]: «Чи підуть двоє разом, якщо не домовляться зустрітись?[7]»;

– акції солідарності мають груповий, корпоративний характер при обов'язковій наявності об'єднуючого начала. Так, для розвинених країн і країн, що розвиваються, об'єднуюче начало – високий в одних у співставленні з низьким рівнем розвитку в інших. Тим самим і ті, і інші, по суті, мають однотипні цілі, цінності, інтереси. тотальної солідарності всіх стосовно всіх не буває;

– не є винятком, що з часом ті, які давали солідарну допомогу, через обставини можуть обмінятися ролями з тими, які колись її приймали. Наприклад, так трапилося між Заходом і деякими країнами Південно-Східної Азії;

– для сторони, що надає допомогу іншим у порядку солідарності, втрата суспільних благ є дещо меншою, ніж значимість благ, одержаних стороною, яка приймає допомогу;

– у деяких випадках солідарність – питання життя чи гибелі, наприклад, у ситуаціях війн, руйнівних революцій і переворотів, нищівних економічних криз, катастрофічних природних явищ тощо;

– у розвитку міждержавної, навіть міжконтинентальної солідарності вбачають вирішення соціальної проблеми глобальної бідності.

Базуючись на визначені ознаки солідарності, є певні підстави сформулювати узагальнюючу дефініцію. *Солідарність – форма гуманітарно-орієнтованої поведінки (фізичних і юридичних осіб, у тому числі держав) за умови формальної рівності прав і можливостей, а також взаємних інтересів тих, кому направлена солідарна підтримка, з тими, хто добровільно чи вимушено виділяє ресурси в порядку солідарності.* Солідарність має вибірковий характер. Суцільної солідарності від усіх на адресу всіх не буває.

Солідарність – святе діло, її варто вітати безмірно. Однак, що в Україні, що деінде вона часто призводить до непростих, неоднозначних суперечливих наслідків. Адже, скажімо, солідарне фінансування програми розвитку на користь одних неминуче означає скорочення ресурсів для розвитку інших. У підсумку це може звестися до гри з нульовим результатом. Буває навіть, що облагодіяні солідарністю люди, регіони, держави замість подяки отримують

[6] Buchanan J.M. Limits of liberty. P. 17.
[7] Книга пророка Амоса 3: 3.

розчарування, вимагають ще більшого. Як би не солідаризувалися багаті люди і регіони з рештою територій і співгромадян, в останніх приводів для критичного і невдячного незадоволення може завжди знайтися достатньо.

Існує давня водночас ірраціональна і вульгарна концепція оподаткування як здійснюваного державою злодійства, грабунку силою влади власності приватних осіб (tax-as-theft). Сучасні погляди трактують податки протилежним чином. Будучи джерелом оплати неділимих суспільних благ, – запевняє відомий британський філософ Джуліан Баггіні (Baggini), – податки виконують функцію суспільної солідарності (social solidarity). Предмет цього розділу, його мета і зміст – розвиток тезису про оподаткування як засіб суспільної й соціальної солідарності.

Отже, в її соціально-економічному і політичному розумінні солідарність – основана на морально-зобов'язуючій свідомості та/або прагматичній заінтересованості форма співіснування й співробітництва держав, народів, окремих індивідів, домогосподарств і економічних структур.

У своєму фінансовому вираженні солідарність набуває форми як імперативного фіскального обов'язку, так і добровільної філантропії. Донкіхотство, фіктивне «братство», картельний зговір цінності й властивостей солідарності не мають. (Формально підприємницький картель має деякі риси солідарного об'єднання. Але створений заради максимізації вигоди картель позбавлений благородно-ідеалістичного характеру солідарності). Форми солідарності не суперечать одна одній за правилом або / або. Вони поєднані як і / і. У явищах солідарності ідеальні наміри і матеріальні інтереси зливаються воєдино, адекватні одне одному.

Асиметрія ресурсних потенціалів і міжрегіональна солідарність

У реальній суспільній практиці сформувалися міжособистісна, міжгрупова, міжкласова, міжрегіональна і міждержавна солідарність. На рівні окремих індивідів солідарність в її фіскальному вираженні набуває форму *податку солідарності*. За теоретичним задумом податок солідарності призначений для високої мети – фінансування заходів і програм, які згуртовують людей, солідаризують націю. У міжнародній практиці податок солідарності (solidarity tax, solidarity surcharge) існує у двох видах: (1) адресної доплати солідарного

характеру до визначених низькими доходів конкретних осіб; (2) цільового фіскального платежу високодохідних фізичних і юридичних осіб у фонд для фінансової допомоги певним регіонам.

Термін «податок солідарності» не зовсім точний, правильно – солідарна надбавка до податку на доходи і прибутки фізичних і юридичних осіб (зокрема приватних підприємців). Німецька система суспільно-державної солідарності варта вивчення якомога ширшим колом людей і установ – від політичних, урядових і наукових сфер до рядових громадян.

Німецький податок солідарності (solidaritaetszuschlag, «soli») належить до другого типу. Юридично він оформлений через так званий Пакт солідарності. Його збирають для поповнення бюджетних доходів окремих земель. Після другого об'єднання частин Німеччини в єдину державу (1991 рік) цей податок було введено у вигляді надбавки до податку на доходи фізичних осіб, податку на приріст капіталу, а також податку на прибуток корпорацій з метою фінансової підтримки економічно відсталих, порівняно із Західною Німеччиною, земель колишньої Німецької Демократичної Республіки (НДР). Податок солідарності поширюється на всіх платників названих податків, які мають дохід вище установленого рівня.

З політичного боку важливо і повчально, що в Німеччині Пакт солідарності зуміли скласти і ввести таким чином, щоб не налаштувати Захід проти Сходу. Щоправда, пізніше не обійшлося без взаємних претензій між регіонами, про що буде зазначено нижче.

Нинішній Пакт солідарності II було погоджено між федеральним урядом, політичними партіями і представниками земель у 2005 р. Попередньо аналогічну функцію виконували Німецький фонд єдності та Пакт солідарності I.

Запровадження податку солідарності виправдовувалося затратами на возз'єднання країни, трактувалося як фінансова ціна об'єднання. З надходжень податку створювався особливий цільовий фонд. Податок солідарності введено з формулюванням «тимчасово» за процедурою «сансет», що передбачає припинення дії певної програми, як тільки в ній відпала потреба. Від самого початку навколо податку ведеться політична дискусія щодо доцільності його справляння. Легальну правомочність податку навіть оспорювали у федеральних судах – конституційному і фінансовому. Щоправда, досі суд неодноразово підтверджував законність податку.

Таблиця 1.1

Параметри податку солідарності в Німеччині

Період	Ставка
1.07.1991–30.06.1992	7,5 %
1.07.1992–31.12.1994	0,0 %
1995–1997	7,5 %
1998–2019	5,5 %

Джерело: Persons liable to pay tax. URL: https://wwkn.de/en/about-german-taxes/solidarity-surcharge-solidaritaetszuschlag/

Доплату на солідарність збирають з усіх, хто має оподатковуваний дохід вищий ніж 972 євро в рік. Проте половину всіх надходжень вносять усього 10 % платників. Максимальні ставки на доходи і прибутки на 2019 р. у Німеччині становили: податок на доходи фізичних осіб – 45 %, на корпорації – 15 %, на приріст капіталу – 15,825 %.

Починаючи з 2011 р. через податок солідарності збирають більше коштів, ніж витрачають на підтримку Східної Німеччини. ЗМІ повідомляли, що частина коштів витрачалася не цільовим чином, зокрема, на деякі зобов'язання Німеччини перед НАТО, а також на допомогу країнам Євросоюзу і Східної Європи. У результаті фактично східні землі одержували не всю суму надходжень податку. Згідно з первинними умовами фіскальна надбавка повинна діяти допоки це буде необхідно для зрівняння соціально-економічних показників на Заході і Сході країни.

Так, у 2017 р. через податок солідарності зібрано 17 млрд євро, з них лише 5 млрд (29,4 %) затрачені на модернізацію Східної Німеччини. Платники податків мають право знати, чому фінансова допомога впродовж чверті століття так і не забезпечила повне досягнення поставленої мети? Серед причин німецькі економісти називають, зокрема, нераціональне витрачання частини інвестицій[8]. Наприклад, деякі побудовані автобани виявилися ледве не зайвими з інтенсивністю руху на половину меншою проектованого трафіку. За проведеними опитуваннями 80 % німців вважають, що вже достатньо,

[8] Taxpayers demand end to «soli» tax to boost eastern Germany economy. URL: http://www.dw.com/en/taxpayers-demand-end-to-soli-tax-to-boost-eastern-german-economy/a-41315805

час припинити солідарну підтримку східних земель. У 2019 р. передбачали скасування податку солідарності.

Однак незадовго до наміченого терміну скасування дії Пакту солідарності паритет економічних потенціалів двох частин країни залишається під питанням. Критики небезпідставно вважають, що колишній соціалістичний схід все ще помітно відстає від традиційно капіталістичної західної частини країни. Ефективність планово-командного господарювання, порівняно з нормальною ринковою економікою, була настільки низькою, що навіть майже 350 млрд євро (!) фінансових ін'єкцій допомогли недостатньо. Незважаючи на деякі успіхи, ВВП східних земель ледве складає дві третини від обсягу західних земель при вищому рівні безробіття, меншій заробітній платі, нижчій конкурентоспроможності виробництва. І все це на фоні негативних демографічних процесів.

Особливо важливо, що на Сході діє відомий дестимулюючий власні зусилля ефект залежності від дармової допомоги. Помічено, що урядові субсидії стимулюють серед населення східних земель формування так званої *культури залежності*, що вбиває ділову ініціативу і ставить у залежність зі сторони (initiative-killing culture of dependence). Крім того, податком солідарності лише на користь Сходу незадоволені органи самоврядування в деяких місцевостях Західної Німеччини.

Відомий французький економіст Томас Талер пропонує поняття стимулювання замінити на більш змістовний, точний термін nudge, nudging («підіпхнути», «підштовхування»).

З якою метою розглядаємо цю історію з мораллю про німецький податок солідарності? Відмова від податку солідарності у ФРН стоїть на політичному порядку денному, є частиною партійних програм. На скасуванні податку наполягає ОЕСР. Якщо Німеччина готова зректися податку солідарності тому, що він значною мірою виконав свою рятівну роль, – то це привід доручити подібну роль одно-типному податку в Україні. На прикладі Німеччини, інших країн, вочевидь, що загалом податок солідарності виконує корисні соціально-економічні, політичні й гуманістичні функції. На наше сподівання, запровадження подібного податку в Україні було б корисним, воно гармонізувало б взаємовідносини між регіонами-реципієнтами і регіонами-донорами. Подібно до Німеччини для України властива просторова нерівність, асиметрія економічного

розвитку регіонів. Тому *солідарний міжрегіональний патерналізм* стає, на наш думку, необхідністю. Щоправда, така практика спричиняє не одні позитиви.

Нинішній, по суті, анонімний порядок поповнення центром бюджетів депресивно-дотаційних регіонів, вітчизняну звичку до дарівщини доцільно замінити адресними перерахуваннями із фонду, створеного за рахунок податку солідарності за принципом: конкретно – від кого, конкретно – кому. В Україні при розподілі бюджетних коштів між регіонами відомий економіст В. Г. Дем'янишин вбачає «ручне управління бюджетними коштами та фінансові зловживання, пов'язані з цим управлінням»[9]. Сумнівне ручне управління є анонімним, що необхідно обмежити.

Не менш критичної думки дотримується В. Б. Тропіна, яка вважає що сучасний стан міжбюджетних відносин в Україні негативно впливає на розвиток регіонів і українське суспільство в цілому. Негатив походить від нераціональної системи фінансового вирівнювання доходів і видатків бюджетів різних рівнів, що «спричиняє напругу між центром і регіонами», «стає фактором наростання соціальної та політичної нестабільності у суспільстві»[10], поглиблює диференціацію між так званими бідними і багатими регіонами. Усе правильно. Але чому «так званими»? Адже ресурсні й економічні потенціали у регіонів реально різні.

Вирішення проблеми міжрегіональних взаємовідносин В. Б. Тропіна вбачає у відмові від будь-якої, навіть найменшої диференціації кількості та якості «громадських послуг», що надаються населенню розвинених багатих і депресивно-дотаційних бідних регіонів. Подібне рішення передбачає абсолютне зрівнювання обсягу суспільних благ однаково для всіх. Тобто залишити все як є – тим самим увіковічити тупикову практику фінансування одних регіонів за рахунок інших.

За нашим переконанням, треба йти іншим шляхом. По-перше, оформити фінансові взаємозв'язки між регіонами подібно німецькому Пакту солідарності, офіційно зафіксованої й свідомо сприйнятої взаємодопомоги між ними за посередництва центру. По-друге,

---

[9] Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. С. 289–291.

[10] Тропіна В. Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства. К.: НДФІ, 2008. С. 180–181.

регіонам слід покладатися на власні сили за принципом «допоможи собі сам». У такий спосіб відсталим регіонам піднятися до рівня самозабезпечення, без розрахунку на фінансову допомогу інших регіонів.

Отже, і досі в Україні, постсоціалістичній державі, недемонтований, тобто фактично недекомунізований патріархально-нахлібницький соціалістичний тип міжрегіональних відносин. Можливо, в Україні дійсно варто підписати між регіонами свій національний Пакт солідарності. Очевидно таким чином вдасться припинити шкідливу практику мати щось «на халяву», покінчити з десятиліттями вкоріненою звичкою утриманства одних регіонів за рахунок інших з відповідним негативним ефектом формуванням «культури залежності». (До речі, вульгарне поняття мати щось «на халяву» за своїм змістом має багато спільного з бездумним благодійництвом).

Так, Н. Ю. Велентейчик визначила рейтинг регіонів (областей) України за рівнем фінансової стійкості їхніх бюджетів. Виявилося, що в 2014 р. 18 (!) регіонів (75 %) з 24 обслідуваних перебували в нестійкому і навіть кризовому фінансовому стані. Власні бюджетні доходи останніх покривали лише 24–42 % їхніх видатків[11]. Отже, три четвертих території України збиткові для державного бюджету. Вони залежать від фінансової допомоги з бюджету, чистий дохід якому надходить усього від шести регіонів.

Зауважимо, що в Україні дослідження розподілу фінансових ресурсів за географічною ознакою має давню історію. Перше слово належить відомому політеконому, випускнику Київського університету М. П. Яснопольському (1846–1900). У методологічному плані автор є яскравим представником історичної наукової школи в економіці: «Нині минула вже пора віри в такі ніби непорушні правила економічного життя, які застосовні до всіх часів і місцевостей. Навпаки, нині стало ледве не загальним правилом... визнання необхідності пристосовуватися до умов місця і часу»[12].

[11] Велентейчик Н. Ю. Механізм регулювання міжбюджетних відносин в забезпеченні фінансової стійкості місцевих бюджетів в Україні. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Ірпінь, 2016. С. 10.

[12] Яснопольский Н. П. О географическом распределении государственных доходов и расходов России. Часть I. Киев: Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1890. С. 7.

Основні думки його дослідження «О географическом распределении государственных доходов и расходов России»: фінансова ціна держави, територіально нерівномірний розподіл фіскального потенціалу і тягаря податків між різними регіонами, між центром і окраїнами. Яснопольський установив, що відповідно до рівня економічного розвитку на початок ХХ ст. поповнювали бюджет податками лише «європеїзовані» частини імперії: Фінляндія, польські та прибалтійські губернії, Південно-Західний край (територія сучасної України), а також столичні й чорноземні губернії[13]. По суті, утримували державу російський мужик і український селянин. Решта територій і вся азіатська частина Росії були збитковими для державного бюджету. Загалом розкрито територіально-ресурсну розбалансованість і нераціональність фінансово-економічної політики Російської імперії.

Тим часом в Європі, куди Україна йде заданим курсом, регіони ревниво ставляться до фінансових подачок за свій кошт іншим регіонам. Одна з центральних державних колізій перебуває у взаєминах: «центр – регіони», «донори – реципієнти». Надумана чи дійсна несправедливість міжрегіональних перерозподільних процесів – явний каталізатор сепаратизму, про що вже зазначалося[14]. В ідеалі фінансові ресурси конкретної адміністративно-територіальної одиниці підпорядковані примату використання на місці. Їх перерозподіл на користь іншим – результат політичної волі і/або благодійного спонсорства при обов'язковій участі облагодіяних у забезпеченні, хоча б частковому, власних потреб.

Так, напередодні доленосного референдуму 23 червня 2016 р. про вихід Великої Британії з Євросоюзу (brexit) ЗМІ повідомляли, що при 8,3 % населення Великої Британії Шотландія сплачує 9,9 % загальнодержавних податків. Місцеві політики постійно звинувачують Лондон у перебільшеному направленні коштів у центр та у нехтуванні розвитком регіону. Звідси прагнення Шотландії до відособлення від Британії, яке вже частково реалізоване. На відміну від решти країни, де діють три ставки прибуткового податку: 20, 40 і 45 %, у Шотландії з 1 квітня 2018 р. сепаратним чином запроваджено чотири ставки: 19, 21, 41 і 46 %.

---

[13] Яснопольский Н. П. О географическом распределении. государственных доходов и расходов России. Часть I. Киев: Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1890. С. 167.

[14] Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: [монографія]. К.: Алерта, 2016. С. 196–199.

Крім історичних і культурних регіональних відмінностей, особливо живильним подразником сепаратизму є економічні інтереси. Подібні аргументи поширені на економічно розвиненій півночі Італії, де існуючі в уяві сепаратистів республіки Венето і Паданія своє прагнення до незалежності пояснюють надто високими податками, доходи від яких десятиліттями йдуть на фінансову підтримку відсталого, бідного Півдня країни. Останній залишається залежним від фінансової допомоги з Півночі вже півтора століття. Аграрний дотаційний Південь небезпідставно винять у затримці розвитку всієї країни. На сепаратистській Півночі навіть були випадки осквернення пам'ятників національному герою, об'єднувачу Італії Джузеппе Гарібальді (1807–1882). Свого часу французький соціолог Густав Лебон (1841–1931) стверджував, що «ідея об'єднання розорила колись таку щасливу Італію…»[15].

Сепаратистські прагнення та рухи активізуються і в інших країнах Заходу. В Іспанії два регіони – Країна Басків і Наварра – вже здобули право збирати і витрачати надходження від податків на свій розсуд. Каталонія пішла далі. Там у листопаді 2014 р. під лозунгом «Іспанія нас обкрадає» провели референдум про повну незалежність. Черговий сплеск каталонського сепаратизму під лозунгом «Досить годувати Андалузію» стався в жовтні 2019 р. (При 15 % населення всієї країни Каталонія виробляє близько 20 % національного ВВП).

Бажаючих відділитися багато: від Канади – франкомовна провінція Квебек, від Франції – острів Корсика, від Австрії – Південний Тіроль, від Бельгії – Фландрія. Баварія вимагає бюджетної автономії. «Сьогодні сепаратизм переживає свою весну» – констатував один британський політик.

Щоправда, тенденція до політичного сепаратизму в Європі співіснує з небажанням виходити зі складу Євросоюзу. Суперечливу комбінацію регіонального сепаратизму з прагненнями до інтеграції назвали *"Європою регіонів"*, що має поєднувати економічно інтегровані, але політично автономні регіони. З огляду на процвітаючу конфедеративну Швейцарію сепаратисти ніби прагнуть перетворити Європу в континент швейцарій. Критики виражають іронічні побоювання як би Європа швейцарій не стала Європою волостей.

[15] Лебон Г. Психология народов и масс: пер. с фр.; предисл. И. Владимирова. М.: ТЕРРА Книжный клуб, 2008. С. 103.

Один із аргументів проти дроблення – загострення податкової конкуренції в подібного роду конгломераті регіонів.

У Німеччині рішенням федерального Конституційного суду заборонено за рахунок трансфертів повне вирівнювання бюджетних доходів і видатків у розрахунку на душу населення за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів від високодохідних, багатих західних земель до менш розвинених і бідних східних. У 2013 р. уряди земель-донорів Баварії, Гессену і Баден-Вюртембергу навіть подавали в суд (!) на депресивно-дотаційні східні землі, зокрема, на м. Берлін, що має статус федеральної землі[16].

Отже, питання про міжбюджетні, тобто, згідно з міжнародною практикою – міжурядові (intergovernmental), перерозподільні відносини на Заході ставлять прямо, пишуть про них відверто, гостро, критично, дослідники оперують статистикою «хто, скільки, кому, коли».

Основна суперечність міжрегіонального перерозподілу полягає в тому, що в масштабах країни величина створеного суспільного багатства залежить від регіонально диференційованих пропорцій трудових і ресурсних затрат. Тим часом споживання забезпечуваних державою суспільних благ і послуг (безпека, освіта, охорона здоров'я тощо й відповідно заробітна плата працівників бюджетної сфери) залишається практично зрівнювально-рівновеликим для всіх з деякими неістотними коливаннями навколо установленої загальнодержавної норми. Як результат, створення благ ВВП відбувається за працею, а їх розподіл і споживання – за потребою. Отже, виробники благ у регіонах-донорах живуть і хазяйнують ніби при капіталізмі, а споживачів благ у депресивно-дотаційних регіонах постачають за чужий рахунок ледве як не при комунізмі.

Напрошується алогічний висновок, що покриття, принаймні часткове, фінансових потреб одних регіонів за рахунок інших створює обманливу шкідливу впевненість, що за демократично-правих порядків відсталість, бідність, нужда є джерелом прав і вигод.

В Україні міжрегіональний (міжобласний) перерозподіл доходів і ресурсів – тема, яку не прийнято обговорювати публічно, мабуть із міркувань політкоректності. Але будучи політично незручною, проблема може так і залишитися економічно невирішеною. Навпаки,

[16] Управление на местном уровне в индустриально развитых странах / под ред. Анвара Шаха; пер. с англ. М.: Издательство «Весь Мир», 2010. С. 191.

ця проблема варта того, щоб її розглядати під збільшувальним склом і не тому, що вона важко помітна, а тому, що її треба вивчати досить детально. Адже несправедливо, коли окремі регіони поставлені в становище вимушено і безкінечно задовольняти своїх депресивно-дотаційних сусідів. Буває, навіть, що останні сприймають фінансову допомогу зі сторони на зразок дії законів природи як саму собою зрозумілу річ.

Здається, що у Німеччині минає, а в Україні, навпаки, настає час для запровадження податку солідарності у формі селективного оподаткування за ознакою багатства, доходу і прибутку платників – фізичних і юридичних осіб. До цього підштовхує (nudge за Т. Талер) олігархічно-плутократична структура національної економіки. Темне походження багатьох багатств виправдовують подібний податок як у міжрегіональній, так і в соціальній формах. Недаремно британський філософ Дж. Багінні стверджує про будь-яке оподаткування як про засіб легального присилування громадян творити загальне благо і добро. Тому ухилятися від податків навіть законними способами аморально.

Українські плутократи мають також потрапити під дію глобального податку на багатство (global wealth tax), запровадження якого пропонує французький економіст лівих поглядів, «сучасний Маркс» Т. Пікетті.

Аксіома міжрегіонального перерозподілу – фатальна обмеженість наявного фонду доступних ресурсів. Звідси непорушна істина, – що дається одному, те береться в другого, стає недоступним третьому. Обійти цей об'єктивно-утилітарний постулат можливо лише теоретично, помінявши точку зору. В альтернативній системі поглядів достатньо звести субстрат міжрегіональної взаємодії й взаємозалежності до поняття фінансово-економічних відносин як невирішена проблема обмежень і лімітів ніби зникає, робиться непомітною. Адже «відносин» завжди достатньо для всіх.

Індивідуальні податки солідарності

На рівні як індивідуальної матеріальної вигоди, так і державного інтересу в соціально-політичній стабільності фіскально-політична мета податку солідарності (solidarity tax) – «штурмова атака на бідність на фіскальному фронті». Податки солідарності виконують функцію індивідуально конкретизованого механізму прискореного

скорочення масштабів бідності в кожному, окремо взятому випадку. Такі податки – фактор підвищення рівня матеріального добробуту; засіб деякої, хоча і досить слабкої, трансформації соціальної структури населення. Загалом солідарні податки посилюють прогресивний характер і перерозподільний потенціал системи оподаткування, через вторинне збільшення доходів вони згладжують нерівність їх первинного розподілу.

Так, у Фінляндії 2 %-ий податок солідарності на доходи вище ніж 90 тис. євро в рік установили з метою покриття фінансових затрат, викликаних припливом біженців у країну. Звісно, в матеріальному сенсі біженець – бідняк. На 2016–2017 рр. поріг оподаткування було знижено до 72,3 тис. євро. У зв'язку зі звинуваченнями уряду в популізмі в партійно-політичних сферах країни триває дискусія щодо доцільності подальшого справляння цього податку.

Франція має давні традиції соціальної солідарності, здійснюваної через податкову систему. Ще в кінці XIX ст. на користь бідних установили цільовий податок у формі надбавки до ціни білетів на відвідування театрів, музеїв, виставок та інших видовищ.

У сучасній Франції встановлено два податки солідарності: податок на авіаційні білети і податок на багатство.

Надходження від податку на білети цивільної авіації (taxe de l'aviation civile) йдуть на допомогу з боку метрополії колишнім французьким колоніям. Тут проявляється особливість цього виду податку солідарності – залучати і солідарним чином об'єднувати випадкових людей навколо збору коштів для досягнення навіть далекої від них мети. На польоти економ-класом у межах Європи ставка з кожного пасажира 1,13 євро, в усіх інших напрямках – 4,51 євро[17]. Оподатковуються всі пасажири, за винятком дітей віком менше ніж два (!) роки.

Друга різновидність французького податку солідарності – податок на багатство (impôt de solidarité sur la fortune). З 1 січня 2018 р. цей тип податку на багатство за ініціативою президента Е. Макрона заміщений податком на власність домогосподарств (тобто самого власника, його дружини і дітей), обмежену вартістю нерухомого майна (impôt sur la fortune immobilière). По оподатковуваній базі

[17] French solidarity tax. URL: http://www.fccaviation.com/regulation/france/solidarity-tax

податок так і залишився податком на багатство, зведеного до його речових форм і за мінусом готівки, цінних паперів, банківських вкладів.

Таблиця 1.2

Параметри податку солідарності на багатство у Франції[18] (на кінець 2019 р.)

Вартість нерухомого майна	Ставка податку
Менше 800 тис. євро	0,00 %
Від 800 тис. євро – до 1 030 тис. євро	0,50 %
Від 1 030 тис. євро – до 2 570 тис. євро	0,70 %
Від 2 570 тис. євро – до 5 млн євро	1,00 %
Від 5 млн євро – до 10 млн євро	1,25 %
Більше 10 млн євро	1,50 %

Для резидентів установлено ліміт сумарних зобов'язань з податку на доходи, на багатство і з соціальних внесків. Разом вони не можуть перевищувати 75 % величини доходу за минулий рік. Утім ця поблажка не зупиняє відпливу багатих. Протягом останніх років з країни виїхали десятки тисяч (!) мільйонерів. Вигода обмеження для тих, хто залишився, полягає в тому, що в такий спосіб зменшується оподатковуваний дохід без скорочення суми доходу, доступної для витрачання на споживання. Звісно, схвалювати нову форму податку мають вкладники й інвестори, адже їхні капітали звільнені від оподаткування. Утім податок на багатство передбачає відшкодування, а тому – застерігають розробники податку – його механізм досить складний, розібратися в ньому можливо лише за допомогою податкового консультанта.

З 2007 р. до податку на багатство передбачено так званий *податковий щит (bouclier fiscal)*, який установлює верхній ліміт сумарної величини податкового зобов'язання таким чином, щоб сума чотирьох прямих особистих податків (на доходи, на багатство, на соціальне страхування, місцевих податків на нерухомість) не перевищувала 50 % чистого оподатковуваного доходу за попередній рік. Податковий щит ставить заслон проти переобтяження платників,

[18] Wealth tax in France. URL: https://www.cabinet-roche.com/en/the-wealth-tax-in-france-overview/

які сплачують податки за вищими ставками. Отже, його можна вважати за соціальну пільгу для тих категорій платників, які: володіють дорогою власністю, що не приносить доходу; вартість чиїх активів швидко збільшується в результаті зростання цін; тих, хто, не будучи багатим, володіє цінним житлом і відповідно платить високий податок на нерухомість (наприклад збіднілий аристократ, що володіє середньовічним замком).

У період 2011–2016 рр. в Італії діяв 3 %-ний податок солідарності (contributo di solidarietà), обмежений категорією платників з валовим доходом вищим ніж 300 тис. євро в рік. У 2017 р. податок скасований.

«Мода» на податок солідарності торкнулася і деяких досить молодих членів Євросоюзу. Так, з 2018 року 8,4 %-ний податок солідарності у формі додатка до верхньої ставки податку на доходи фізичних осіб був задіяний у Латвії. Запровадження податку солідарності інколи не обходиться без юридичних казусів і формально-правових контроверз. Так, латвійський конституційний суд постановив, що податок солідарності порушує принцип рівності громадян-платників перед законом, а тому має бути скасованим.

У Чехії в 2018 р. ввели 7 %-ний податок солідарності на доходи вище ніж 120 тис. крон у місяць. Місячну зарплату в такій сумі вважають надвеликою.

У канадській провінції Квебек солідарність прийняла форму податкового кредиту (solidarity tax credit). Кредит надається залежно від численних обставин: величини задекларованого доходу, кількості утриманців, віку, характеру занять, житлових умов, навіть репутації. Наприклад, права на кредит солідарності не мають судимі особи[19]. Винагороджуються деякі особисті досягнення, зокрема майстрам спорту (top-level athletes) податковий кредит становить від 1 до 4 тис. дол.

У Греції за законом 2017 р. переглянуто попередні умови податку солідарності, що розглядалися нами раніше[20]. Податок прийняв такі параметри.

---

[19] Eligibility for the solidarity tax cedit. URL: https://www.revenuquebec.ca/en/citizens/tax-credits/solidarity-tax-credit/eligibility/

[20] Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: [монографія]. К.: Алерта, 2016. С. 181.

Таблиця 1.3

Податок солідарності в Греції[21]

Величина річного доходу	Ставка податку
Перші 12 тис. євро	0,0 %
Від 12 тис. + 1 євро – до 20 тис. євро	2,2 %
Від 20 тис. + 1 євро – до 30 тис. євро	5,0 %
Від 30 тис. + 1 євро – до 40 тис. євро	6,5 %
Від 40 тис. + 1 євро – до 65 тис. євро	7,5 %
Від 65 тис. + 1 євро – до 220 тис. євро	9,0 %
Від 220 тис. + 1 євро – і вище	10,0 %

Новий грецький закон містив дещо майже неймовірне, небувале. Адже раніше встановлену виключно для професійних політиків (!) висоту податку солідарності знизили і тим зрівняли з рештою категорій платників. З огляду на фіскальну історію чи не вперше представники політичного класу хоч на деякий час і хоч би одним податком оподатковувалися нарізно і вище від рядових платників. Тим вони воістину солідаризувалися з нацією. Чи можливе щось подібне з боку політичного істеблішменту в Україні? Мабуть, ні.

В Ірландії розгорнулася масова компанія з метою поставити 1 % найбагатших перед необхідністю солідарним чином ділитися з більшістю населення більш щедро. Така версія солідарності прийняла форми закликів до запровадження особливого податку на мільйонерів (millionaire's tax), до підвищення оподаткування прибутку корпорацій і надто високих доходів їх менеджерів, позбавлення Ірландії статусу «податкового раю» та ін. Вважають, що подібна суспільна солідарність походить від активних дій незадоволених чинною фіскальною системою людей, об'єднаних у рух мільйонів проти мільйонерів.

Податки солідарності мають не лише загальнодержавний масштаб. Так, у США шість штатів уже справляють millionaire tax: Каліфорнія, Коннектикут, Мен, Нью-Джерсі, Нью-Йорк, Федеральний округ Колумбія. Наприклад, у Каліфорнії громадяни з 1 млн доходу і вище оподатковуються за ставкою 13,3 % (на 4 % вищою від максимальної ставки). У штаті Нью-Йорк ставку з урахуванням мільйонної

[21] New bill gives tax cuts to Greek politicians. URL: http://greece.greekreporter.com/2017/03/07/new-bill-gives-tax-cuts-to-greek-politicians/

надбавки установлено на рівні 8,82 %[22]. Планують впровадити податок на мільйонерів Меріленд, Массачусетс та інші штати на фоні побоювань, що це викличе відпливу із штату великих платників, бізнесменів і роботодавців.

Оподаткування з метою солідарності може поширюватися з національного рівня не тільки вниз, але й вверх. Стало відомо, що податки солідарності напередодні виходу на міжнародну арену. Єврокомісія вивчає можливість запровадити *загальноєвропейський податок солідарності* для мобілізації коштів на утримання та облаштування маси біженців, що заполонили країни Євросоюзу. Податок намічено справляти в спільний бюджет ЄС. На відміну від вже відомих взірців податку солідарності на доходи ЄС збирається підвищити на суму солідарної надбавки акциз на пальне або ПДВ. Найперше одержані надходження мають бути направлені Болгарії, Греції, Іспанії та Італії, – країнам, через кордони яких біженці проникають на територію Євросоюзу. Остаточне рішення ще не прийнято, проект залишається під питанням.

З 2019 року в Польщі на багатих громадян-мільйонерів планують запровадити податок солідарності (podatek solidarnosciowy) за ставкою 4 % на суму оподаткованого доходу в рік понад 1 млн злотих. За рахунок надходжень від цього податку створюється солідарний фонд підтримки людей з обмеженими можливостями. Податок поширюється на доходи від зайнятості, самозайнятості, а також на доходи від приросту капіталу. Варто уваги, що доходи від цінних паперів (дивіденди і процентні доходи), тобто основний вид доходів багачів, не оподатковуються. За попередніми підрахунками кількість платників становить близько 25 тисяч, сума передбачуваних надходжень сягає 2 млрд злотих[23].

Не лише в Європі, але й на інших континентах (наприклад, у південноафриканській Намібії) цільові податки солідарності використовують для вирішення надто масштабних і гострих соціальних проблем бідності.

До групи податків солідарності, по суті, примикає ще один вид податку, який логічно віднести до цієї категорії податків. Йдеться про

[22] States with millionaire taxes. URL: https://www.fool.com/taxes/2017/06/18/6-states-with-millionaire-taxes.aspx

[23] The new solidarity Tax are coming soon. URL: http://eisa-outsourcing.eu/index.php/2018/05/21/new-solidarity-tax-coming-soon/

введений у Великій Британії одноразовий так званий *windfall tax (windfall levy) – податок на непередбачуваний надприбуток* (буквально принесений вітром), про який зазначалося вище[24]. Об'єкт windfall tax – надлишок прибутку (надприбуток) приватизованих підприємств (excess profit of the privatized utilities). Оподатковуваний прибуток визначався як різниця між сумою виручки за цінами в момент реалізації компанії у приватні руки і середньою ринковою вартістю підприємства протягом чотирьох наступних років. Зрозуміло, що реальні ринкові ціни приватизованих підприємств виявилися вищими порівняно з договірними (між урядом і бізнесом), за якими вони були придбані. Windfall tax ніби відповідає закономірності – рекордно високі прибутки передбачають і максимально високі податки.

У британському варіанті йдеться про податок на приватизовані підприємства комунальної інфраструктури, які в період їх приватизації урядом Маргарет Тетчер (1979–1990) дісталися їх власникам за заниженими цінами. Пізніше лейбористський уряд вирішив хоч частково відновити справедливість, змусивши розщедритися нових власників на користь суспільства через запровадження в 1987 р. windfall tax для цільового фінансування явно філантропічної програми «Добробут для трудящих» (Welfare to Work). Ця програма до 2002 р. мала благодійно-солідарний характер – її було розроблено для забезпечення зайнятості безробітним, допомоги бездітним подружжям та інвалідам.

Отже, у Британії найшли фіскальний спосіб як змусити бізнес, збагачений формально законно, хоч несправедливо, солідарним чином відшкодувати на користь суспільства частину привласненої ним вигоди. А які фіскальні способи соціальної солідарності запропонувати у випадку, коли приватизація має характер вульгарного обкрадання нації, стає каналом кримінального збагачення?...

Крім Британії, податок цього типу щодо нафтодобувних компаній (Crude Oil Windfall Profit Tax) знайшов застосування в США, а також у Румунії і навіть у Монголії.

Отже, по своїй суті податки солідарності призначаються для фінансування урядових, «*людинолюбних»* з морально-етичного погляду, але некомерційних і неприбуткових програм і проектів. Вони

[24] Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Прокопенко І. А., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 73.

справляються у формі надбавки до стандартних податків на доходи і прибутки фізичних і юридичних осіб. Податки солідарності – далеко не дріб'язкові за своїм значенням платежі. Є підстави підвести подібні податки під поняття інструменту перерозподільних процесів у кращому і високому розумінні цього слова. У податках солідарності присутні елементи людяності, суспільної солідарності та соціальної справедливості.

Альтернативні джерела солідарності

У функції джерел фінансування соціальних благ і суспільного добробуту податки солідарності як урядові джерела за певних сприятливих умов можуть бути заміщеними альтернативними неурядовими джерелами. У такому випадку, хто може стати альтернативою платникам податків? Хто завгодно з громадян: родичі, сусіди, друзі, колеги, знайомі й незнайомці, земляки, співвітчизники, політичні прихильники. Тим більше ті, хто багатший, – комерсанти, бізнесмени, спонсори, меценати, загалом люди-доброзичливці всіх звань, статку і роду занять.

У подібному випадку застосовна в західних країнах форма фінансування одержала поняттєве найменування *краудфандинг* (етимологічно термін походить від англ. crowd funding – фінансування великим числом, масою, гуртом). Якщо оподаткування опирається на закон і громадянський обов'язок, то краудфандинг – на властиве громадянам почуття солідарності, на їх доброту, щедрість і довіру.

Форми народного фінансування відомі з давніх-давен. Наприклад, в Україні історичною формою простонародної взаємодії, що нині називають краудфандингом, віками була сільська толока. Толока – гуртова робота, за яку учасникам не платили, а лише після закінчення доби частували. Відмова від толоки вважалася ганебним вчинком. Як правило, толока була потрібна при спорудженні житла і будівель глинобитного типу, а колись – хат-мазанок. Сьогодні толока практично вийшла з вжитку.

Подібні форми народної взаємодопомоги відомі у слов'янських народів: у Білорусії, Росії, Болгарії, навіть Литві, а також у деяких кавказьких народів[25]. В євреїв діаспори взаємодопомога вважається священним звичаєм.

[25] Брокгауза Ф. А., и Ефрона И. А. Энциклопедический словарь Т. 33 (65)· СПб.: Типография Акц. Общ. «Издательское дело», Брокгауз-Ефрон, 1901. С. 439.

З поняттям краудфандингу органічно поєднані супровідні терміни. Так, фізична і/або юридична особа, яка отримує вигоду в системі краудфандингу, носить назву *бенефеціарія* і/або (залежно від контексту) ремітента, реципієнта. Кожний з вкладників у створюваний фонд, взятий окремо, іменується *донором*. Благодійна особа чи організація, що здійснює акцію щодо збору коштів (внесків, зборів, пожертвувань) на користь певного фонду, консультує і контролює процес, зветься *фандрайзером* (fund-raiser – букв. збирач грошового фонду, коштів, дарів, капіталу). За благородством душі фандрайзер може і не потребувати винагороди за витрачений час і зусилля. Будь-яку подібну акцію розпочинає кікстартер (kick starter) – ініціатор, промоутер і гарант її здійснення. Як правило, подібні акції проводять через Інтернет. *Платформа* – це спеціальний інтернет-сайт, через який реалізують проекти краудфандингу.

Краудфандинг як джерело і метод задоволення потреб у змозі справити на життя людей значний вплив перш за все в вирішенні повсякденних побутових турбот, пов'язаних з умовами проживання, школою, відпочинком тощо. В інших випадках вплив може сягати доленосного значення, наприклад у разі стихійних лих, фатальних нещасть, смертельних хвороб. Психологічно краудфандинг походить від готовності людей допомогти іншим.

Звичайно, завжди є небезпека, що бенефеціарії можуть використати зібрані добродійним чином кошти не за тим призначенням, яке мали на увазі донори. Тому від організаторів краудфандингу необхідні пильність, обережність, використання засобів безпеки, щоб уникнути випадків обману і шахрайства, здатних дискредитувати саму ідею краудфандингу.

Вітчизняна фінансова наука опановує технології краудфандингу. На цьому поприщі працює ряд дослідників, зокрема Н. І. Алексєєва, А. Я. Головко, А. С. Діденко, І. М. Манаєнко, А. О. Фоменко та інші. Проекти краудфандингу вже запроваджені в Києві, Одесі та інших містах. Так, в Одесі діє краудфандинг-проект «Моє місто». Як правило, цю справу розвивають групи молодих ентузіастів.

Отже, краудфандинг – синтез ідеї, ініціативи, стремління і зібраних кумулятивним способом коштів. Деякі автори вважають, що краудфандинг немає нічого спільного з благодійністю. Їхнім твердженням дає відповідь Н. І. Алексєєва: «Альтернативними варіантами фінансування суспільних потреб є краудфандинг і ендаумент,

які формуються за рахунок пожертвувань і (або) внесків»[26]. Додамо – добровільних внесків на колективне фінансування суспільних потреб. Яким чином пожертвування і доброхітні внески можуть бути не добродійними?

Краудфандинг доповнює ендаумент (від англ. endowment – пожертвування, дар) – формування за рахунок щедрот і дарувань фондів фінансової підтримки, зазвичай, університетів, музеїв, бібліотек, церкви, лікувальних закладів, некомерційних організацій тощо. Як правило, даровані кошти інвестуються в дохідні активи, прибуток від яких йде на фінансування функціональної діяльності певної організації. Тобто витрачаються лише проценти з капіталу. У США неподатковим способом на користь деяких університетів створені ендаумент-фонди, що налічують десятки мільярдів доларів і величиною подібні до обсягу Державного бюджету України. Здебільшого філантропами виступають розбагатілі колишні випускники.

Наприклад, фонд ендаумент-підтримки Гарвардського університету налічує 36 млрд дол. (!)[27]. Для порівняння: обсяг ухваленого Державного бюджету України на 2018 рік у доларовому еквіваленті становить близько 37 млрд дол.

Краудфандинг і ендаумент – добровільно-філантропічні форми альтернативного податкам «народного» методу фінансування суспільних потреб. Вони актуальні й абсолютно придатні для широкої імплементації в Україні. Всупереч мізантропії та відчуженню між людьми такі форми неподаткового фінансування більшою чи меншою мірою локально спільних чи загальносуспільних потреб сприяють задоволенню матеріальних і духовних благ людей, піднімають морально-етичний рівень населення.

Гарантована соціальна солідарність: проекти і прожекти

Цей підрозділ виконує роль попередження про соціальні ризики, що несуть деякі з розглянутих нижче проектів. Йтиметься про соціально-гуманітарні ініціативи західного походження, які, на

[26] Алексєєва Н. І. Фінансування суспільних потреб: європейський досвід і українські перспективи. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Київ, 2017. С. 13.

[27] Головко А. Я. Створення ендаумент-фондів як складова інтеграції України у світовий освітній простір // Молодий вчений. 2016. № 11 (38). С. 573.

відміну від краудфандингу та ендаументу, імплементувати в Україні, ще не прийшов час, наразі вони недоцільні й нереальні.

Продовження або доповнення благодіянь держави загального добробуту (welfare state), яку інколи іменують nanny state – (держава-нянька, дбайлива опікунська держава) на Заході проектують у трьох умоглядних формах, альтеративних традиційній системі соціального забезпечення. У соціальній основі згаданих нижче проектів лежить проблема бідності. За останні два століття, – зазначав лауреат Нобелівської премії Мілтон Фрідмен (1912–2006), – добробут населення завдяки вільному підприємництву феноменально виріс. Але бідність – відносне та історичне явище – навіть у країнах Заходу не викоренена остаточно. «Вочевидь, що немало людей ще живуть в умовах, які матеріально забезпечена більшість вважає бідністю»[28].

Умовно перша форма під загальною назвою *гарантований мінімальний дохід (guaranteed minimal income)* розвиває далі систему соціального забезпечення (social security) у вигляді підтримки мінімально достатнього рівня існування окремих громадян, сімей і домогосподарств, відібраних за певними критеріями (матеріального і громадянського стану, віку, інвалідності, працездатності, профпридатності та ін.).

Частково подібні заходи вже імплементовані на Заході. Наприклад, у США додатковий дохід надається сліпим, інвалідам і старшим 65-ти років. Канадський різновид – *доповнення до гарантованого доходу (guaranteed income supplement)* передбачає доплату до пенсії громадянам, які після виповнення 18-ти років проживали на території Канади не менше десяти років, а також старшим 65-ти літнього віку[29].

Друга форма передбачає *безумовне* соціальне забезпечення всіх громадян без винятку незалежно від величини доходу, працюючих чи ні, літніх чи молодих шляхом універсальної й безпосередньої виплати всім і кожному фіксованої суми доходу. Ця модель відома під назвами: безумовний основний дохід (нім.: Fur ein bedingundshoses Grundeinkommen); безумовний гарантований базовий, мінімальний, адекватний дохід (англ.: unconditional guaranteed basic, minimum,

[28] Friedman M. Capitalism and Freedom. The University of Chicago Press, 1962. P. 157–161.

[29] Benefits for seniors with a law income. URL: http://www.esdc.gc.ca/en/reports/pension/seniors_low_income.page

adequate income); (франц.: pour un revenue de base inconditionnel); соціальний дивіденд. Таку модель не диктують міркування боротьби з бідністю, вона призначена забезпечити певний стандарт добробуту, доступний для всіх громадян країни.

Здається, смертний вирок сподіванням прихильників безумовного гарантованого доходу виніс проведений у червні 2016 р. швейцарський референдум. Громадянам багатої Швейцарії, незалежно працюючим чи безробітним і пенсіонерам пропонували дохід у сумі 2 500 франків у місяць (2 500 дол., 2 250 євро, 60 тис. ! у гривневому еквіваленті). Проте звaблювання на націю не подіяло, 77 % сказали «ні».

Третя модель безпосередньо прив'язана до системи оподаткування, на чому варто зупинитися більш детально. Таку модель її автор, відомий американський економіст М. Фрідмен, парадоксальним чином назвав *негативним прибутковим податком (negative income tax, далі – НПП)*. Парадоксально тому, що цей «податок» ніхто не платить, у схемі НПП використовується лише образ податку і принцип прогресивно-диференційованого оподаткування в оберненому порядку. Дивно, що подібна пропозиція щедрості за державний кошт могла надійти від ярого поборника вільного ринку, непримиримого антагоніста державного регулювання. Можливо, НПП правильно вважати сурогатом соціального страхування на основі елементів прямого оподаткування за прогресивною шкалою ставок.

Прогресивно-прибутковий податок (далі – ППП), крім своєї прямої фіскальної функції, виконує зовсім не побічну соціально-регулювальну роль зі згладжування нерівності доходів за рахунок деякого урізання величини тих із них, що розміщені у верхній частині піраміди доходів. Тотожну мету вирівнювання доходів, але за «перевернутою» знизу вверх шкалою ставок, тобто збільшення нижчих доходів за рахунок зменшення вищих, має виконувати НПП. Дизайн НПП побудований за принципом, – чим менший власний зароблений дохід, тим більша приплата до нього[30].

Перерозподільна роль НПП полягає в тому, що його механізм має бути засобом переміщення доходів і багатств шляхом підвищення доходів у нижчій частині соціальної піраміди за рахунок вищої. Формально – достатньо показати в податковій декларації дохід,

[30] The Essence of Friedman // *Ed. by K.R.Leube.* Stanford: Hoover Institution Press, 1987. C. 57–68.

нижчий ніж рівень бідності, щоб одержати за прогресивною шкалою ставок відшкодування недостатнього доходу за рахунок податків, сплачених більш економічно успішними співгромадянами.

У задуманій конструкції НПП сума фінансової допомоги має ув'язуватися з величиною зароблено доходу. Звісно, держава у змозі виділити приплату до доходу одним людям лише за рахунок податків, сплачених іншими. Виходить досить цинічно, хоч і «великодушно-гуманітарно», – в одних громадян треба забрати, щоб інших одарити. Але принципово важливо, що у проектах суспільної солідарності типу НПП ключове значення має особиста трудова зайнятість. Тільки під умовою наявності особисто зароблено доходу до нього можливі доплати і допомоги з бюджету. Робота виконує сакральну роль.

Свого часу українські економісти помітили і вже оцінювали цей сумнівний фіскальний проект[31], який і досі через півстоліття його появи на ринку ідей так не вийшов зі стадії експериментування.

Проекти гарантованого доходу і НПП близькі, але не ідентичні. Різниця між ними в тому, що гарантований дохід має поширюватися на всіх, фактично будучи непотрібним заможним і багатим. На НПП мають право лише ті, чий дохід нижчий ніж офіційно прийнятий поріг бідності. Парадоксальність назви вже пояснювали тим, що цей «податок» насправді ніхто не платить. Під іменем НПП фігурує прихований у форму податку трансферт із бюджету. Отже, негативний прибутковий податок – фіскальний антипод прогресивно-прибуткового податку.

Проекти і прожекти дарового гарантованого, базового чи поповнюваного з бюджету доходу не обмежилися лише теоретичними аргументами, соціальними резонами, філантропічними намірами. Справа дійшла до практичних експериментів. Наприклад, спроби запровадження НПП неодноразово проводилися у різних штатах США. Результати виявилися ледве не абсолютно негативними: в експериментальних соціальних групах відбулося зниження стимулів до праці, особливо з боку жінок; наполовину зростав розпад сімей; збільшувалася кількість позашлюбних дітей;

[31] Андрущенко В. Л., Федосов В. М. «Війна з бідністю» в «суспільстві достатку»: надії і розчарування // Економіка Радянської України. 1975. № 2. С. 76–82; Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті. Львів: Каменяр, 2000. С. 57.

збільшувалася тривалість бездіяльного дозвілля[32]. В експериментальних фермерських господарствах знижувалася продуктивність у рослинництві й тваринництві.

Тим більше, запровадження проектів типу гарантованого доходу чи негативного прибуткового податку не американцям або швейцарцям, а в державі з ментальністю населення, характерною для України, призведе до непередбачуваних й негативних наслідків, здатних остаточно знищити національну економіку. Невикорінний дефект подібних проектів – зниження стимулів до праці, активності, діяльності. Милість до знедолених з власної вини не повинна їх і далі розбещувати, а навпаки розвивати прагнення до власних зусиль і заробітку.

Отже, негативний прибутковий податок побудований за логікою і дизайном прогресивного прибуткового податку. У традиційній системі ППП чим більший дохід, ти вища ставка податку. НПП розвиває ту ж закономірність у зворотному напрямку. Надання в тій чи іншій формі законодавчо гарантованого доходу наводить претендентів на допомогу на соціально небезпечну думку, що бідність, якою б не була її причина, автоматично породжує їхнє право на турботу і допомогу з боку суспільства.

Ініціаторів реалізації проектів надання доходів у фіксованій і/або гарантованій формах варто застерегти, що перерозподільні процеси будь-якого типу в соціальному плані потенційно суперечливі. Подібні проекти можуть супроводити претензії й навіть роздратування тих, хто лементує, що мало дають. Благородство задуманої перерозподільної солідарності, можуть і не оцінити належно. Запровадження подібних проектів збуджує нездійсненні сподівання та призводить до економічно руйнівних наслідків.

Цікаво нагадати, що у бездержавному для України XIX ст. ще на початку розвитку фінансової науки на Сході Європи один із авторів пророче називав нездійсненні проекти у сфері фінансів «політичною поезією». З цього приводу той вчений цитує слушне зауваження видатного шотландського філософа й економіста Девіда Юма (1711–1776): «З усіх людей найбільш шкідливі ті автори політичних

[32] A Retrospective on the Negative Income Tax Experiments. URL: https://www.google.ru/#newwindow=1&q=a+retrospective+on+the+negative+income+tax+experiments

проектів, які мають владу в своїх руках, вони ж і самі жалюгідні та смішні, якщо влади не мають»[33].

Нині у світі не знайшлося ані жодного уряду, ані громадянського суспільства, які б виявилися достатньо популістськими і безрозсудними, щоб запровадити безумовний гарантований дохід для всіх без винятку.

У процесі дослідження розкрито низку унікальних властивостей, притаманних перерозподільній фіскальній солідарності:

– у теоретичному ідеалі солідарний перерозподіл коштів може мати властивості поліпшення за Парето, – тобто покращення становища (наприклад добробуту) хоча б однієї людини (держави) без зміни (без погіршення) становища інших рівнозначне загальному покращенню. За майже гіпотетичною умовою Парето інтеграційні угруповання можуть мати характер взаємовигідних, безпрограшних угод;

– мета солідарності – усунення іншим способом непереборних труднощів, підвищення добробуту у групі (людей, держав), консолідованій спільними інтересами і долею;

– на солідарність розраховують у випадку нестачі матеріальних ресурсів для задоволення невідкладних потреб і нагальних інтересів. непохитний принцип перерозподільної справедливості – брати в одному місці, щоб віддати в іншому;

– солідарність – не юридичне зобов'язання, а морально-етичний обов'язок, солідарність нездійсненна в адміністративному порядку;

– солідарність – справа доброї волі, високої свідомості, чистої совісті, спільного вибору, колективної відповідальності;

– соціальна солідарність – прояв благовоління вищої особи щодо нижчої, це щедрість багатших на користь бідніших, матеріальна форма співчуття щасливих до нещасних;

– у міжнародній політиці солідарність між одними державами виникає у відповідь на антагонізм і агресію інших.

– кількість функціонально-операційних засобів фіскальної солідарності обмежена (оподаткування, різні трансферти, державний кредит). Позики мають характер солідарності з огляду на поведінкову готовність кредиторів на заклик уряду;

– фіскальна солідарність має лімітований характер, вона не може бути необмеженою і всеосяжною.

[33] Тургенев Н. Опыт теории налогов. СПб.: Тип. Н. Греча, 1818. С. 17–18.

У загальній суспільній практиці солідарність постає як вища духовна цінність, а її офіційно документована фіскальна різновидність – як незамінне джерело монетарних благ, вигоди, допомоги ресурсами.

Головне, що намагалися провести в цьому дослідженні та імплементувати в Україні, зводиться до констатації значення й усвідомленого перетворення в дію перерозподілу коштів на засадах солідарності на всіх рівнях: міжособистісному, міжрегіональному, міждержавному. Переконані, що лише перерозподільні відносини гуманістичної солідарності здатні примирити, принаймні обмежити почуття егоїстичної вигоди заради торжества загального блага.

Авторитетним взірцем дії солідарних відносин для України є Німеччина. Адже подібно до України Федеративна Республіка Німеччини поділяється на дві групи територій – регіони-донори і регіони-реципієнти. Щодо західних земель (ФРН) східні землі (колишня Німецька Демократична Республіка) є депресивно-дотаційною територією. Подібна картина і в Україні, тільки у зворотному географічному порядку – Схід і Південь історично були індустріально розвинені, Захід – офіційно визнаний депресивно-дотаційним сільськогосподарським регіоном. Щоправда, у міру деіндустріалізації економічні потенціали обох частин України зближаються.

Проте дивно, що в Україні категоріально, сутнісно важливе в державно-фінансових процесах доброчинне поняття «солідарність» у роботах на фіскально-бюджетну тему не зустрічали. За нашим переконанням, питання солідарності в процесах державних (тобто суспільних) фінансів необхідно підняти на належний морально-етичний і теоретичний рівень, розгорнути просвітницьку роботу в цьому напрямі. На нашу думку, в Україні доцільно укласти національний пакт міжрегіональної солідарності на зразок німецького.

Діячів Євросоюзу тривожить, що система міждержавних трансфертів не зменшує диспропорцій економічного розвитку і величини доходів. Моделювання альтернативного фіскального джерела вирівнювання фіскально-економічних потенціалів у формі єдиного європейського податку на доходи (європодатку) показує ще менший перерозподільний ефект. Тому майбутнє загальноєвропейської фіскальної солідарності вбачають у централізованому через бюджет ЄС перерозподілі трансфертів між країнами.

Швейцарську конфедерацію вважають взірцем міжрегіональної солідарності та національної єдності. Чотири державні мови тому не перешкода. Була спроба розширити солідарність в індивідуальну сферу у формі безумовно гарантованого доходу, але, як показав проведений референдум, навіть 2500 франків у місяць кожному не звабив швейцарців відмовитися від вигод самостійного заробітку, раціоналізму якого придають кінцеве значення.

1.2. На шляху до європейського типу фіскальної децентралізації

Місія вчення про фіскальну децентралізацію – пояснити суспільну потребу і вигоду децентралізації надання суспільних благ, розкрити їх характер, цінність, відмінність порівняно з благами, створеними централізованим і/або приватним чином. Роль фундаментальних теоретичних основ фіскальної децентралізації виконують:

– вчення про суспільні блага;

– економічна теорія фіскальної децентралізації: теорема Тібо.

Суспільні блага, їх типологія

Поняття «***блага»*** (лат. ***bonum***, англ. ***good***, фр. ***bien***, нем. ***Gut,***) торкається всіх сфер державної політики і діяльності. Кількість, структура, способи розподілу благ зумовлюють політичну силу держави, рівень добробуту її громадян, міжнародний авторитет країни.

Функціонування ринкового сектору економіки і державних фінансів концептуально об’єднує спільна для них понятєва конструкція блага. Ринок і держава однаково є продуцентами благ, але різних за походженням, призначенням і характером споживання. Ринок постачає приватні блага, держава – суспільні. І ті, і інші однаково описуються в термінах попиту, пропозиції, обміну, вибору, споживання.

Поняття ***суспільного блага*** (англ. – ***public good***), в іншій редакції – ***спільного блага*** (***common good***) стало тим концептуальним ядром, на платформі якого теоретизовано субстанцію державних фінансів. Так чи інакше, суспільне благо – це благо не лише індивідуальної, але й колективної потреби і суспільної необхідності.

Саме через поняття суспільного блага згладжується антагонізм між індивідом і державою. Суспільне чи спільне благо забезпечує неділимі вигоди, тобто будь-хто може скористатися ним незалежно від того, як багато інших людей також мають потребу в ньому чи вигоду з нього. Неможливо заперечити існування суспільних потреб, які ринкові структури не спроможні, не знаходять вигідним, не бажають забезпечувати.

Один з піонерів теорії суспільних благ, італійський учений-фінансист Антоніо Де Віті Де Марко, виділив видові якісні ознаки суспільних благ (потреб): їх обумовленість суспільним характером людського існування, що потребує широке розмаїття благ і послуг, вигідних і необхідних усьому суспільству. Найбільш оригінальна властивість суспільного блага, влучно помічена Де Марко, – блага такого роду неможливо украсти. А один з британських економістів не менш влучно визначив суть суспільних благ як «економіку маяка» (lighthouse economics). Справді, якщо маяк світить одному моряку, то він вказує шлях і всім іншим, скільки б їх не було і хто б не оплачував утримання маяка.

Роль теоретичного знаряддя виміру цінності суспільних благ виконує не трудова, як у Адама Сміта, а суб'єктивістська теорія вартості. Виходячи із суб'єктивних оцінок корисності суспільних благ, споживачі здійснюють свій вибір на основі індивідуальних преференцій. На відміну від благ ринкового походження суспільні блага мають водночас і економічну, і політичну природу. Оподаткування виконує роль механізму фіскального ціноутворення на суспільні блага, а платники виступають як їх споживачі, заявляючи про свій попит через парламентські процедури.

Таким чином, поняття суспільного блага належить до усталених понять теорії державних фінансів. Детальній характеристиці суспільних благ, їх опису й класифікації західна фінансова література приділяє багато уваги.

Типологія суспільних благ досить розгалужена. Налічують декілька різновидностей суспільних благ.

У найбільш загальному сенсі поняття ***суспільного блага (public good)*** означає блага, які забезпечують держави для всього населення: національна безпека, правопорядок, фундаментальна наука, комфорт існування тощо. Такі блага оплачуються з бюджетів будь-якого рівня, сформованих з податкових платежів. Як правило, суспільні блага не

конкурентні, неділимі, загально доступні в споживанні, приватні особи економічно не заінтересовані в їх виробництві.

За місцем, охопленням користувачів і масштабами дії суспільні блага і послуги диференційовані на три групи: (1) місцеві (локальні, регіональні); (2) загальнодержавні (національні); (3) глобальні (міжнародні).

Наприклад, у Польщі до сільських (rural) суспільних благ відносять блага, створені локально завдяки інфраструктурі, людському капіталу, благоустроєним ландшафтам і сприятливим умовам для місцевого бізнесу[34].

За функціональним призначенням і характером дії суспільні блага підрозділяють на численні групи.

Величезний масив суспільних благ представляють так звані ***commons – загальні надбання*** природного і рукотворного походження: повітря, води, земля, ліси**,** а також родовища корисних копалин, рибні запаси, канали, зрошувальні системи, шляхи сполучення. Поняття цієї групи благ увів в науковий обіг Елінор Остром.

Квазісуспільні блага (quasi-public goods) – такі, якими державні органи забезпечують усіх при можливості уникнути або відмовитись від них. Наприклад, освіта, лікування, громадський транспорт. Такі блага за ринковими цінами можуть забезпечувати і приватні виробники. Бідним верствам населення подібні блага оплачуються з коштів бюджету.

Схвалювані, бажані блага (merit public goods) – блага і послуги, споживання яких держава заохочує незалежно від того, чи потрібні вони окремим членам суспільства, чи ні (освіта, театри і музеї, виставки, вакцинація тощо). Подібні блага забезпечуються безплатно або за цінами, нижчими від їх собівартості.

Поряд з корисними merit public goods існує їх протилежність ***demerit goods – шкідливі антиблага***: тютюн, алкоголь, наркотики[35].

Клубні блага (club public goods) – блага в принципі доступні всім, але в окремих випадках доступ обмежується правилами або платою за користування. Простий приклад: бібліотеки, парковки.

[34] Rural development as provision of local public goods: Theory and evidence from Poland. URL: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/45962/1/615386717.pdf

[35] Merit and Demerit Goods. URL: http://www.economicshelp.org/micro-economic-essays/marketfailure/merit-demerit-goods/

В'їзд автомобілів у центр міста може регламентуватися адміністративною забороною або фіскальним збором. До цієї групи благ належать також спортивна і рекреаційна інфраструктура, що залежно від обставин буває платною або безплатною.

Просторові суспільні блага (spatial public goods) – (ландшафти, парки, пам'ятники, архітектурні шедеври), стан яких підтримують з бюджету.

Чудодійні суспільні блага (magical public goods) – запозичені ззовні високі технології, знання і досвід (наприклад болонська система освіти), взірцеві порядки, права і свободи. У процесі обміну звичайними товарами імпортні операції виправдані лише тоді, коли їхня вартість компенсується й перекривається вигодами від експорту. У разі імпорту чудодійних благ країна має вигоду навіть без зустрічного експорту. Експортер у такому разі нічого не втрачає, що відповідає покращенню за Парето. «Вигоди від торгівлі звичайними товарами можуть бути значними, – писав канадський економіст, лауреат Нобелівської премії Роберт Манделл, – а вигоди від забезпечення чудодійними благами просто феноменальні»[36]. Україна особливо охоче імпортує подібні блага із Заходу.

У перші десятиліття XXI ст. зросло значення особливої категорії ***глобальних суспільних благ (global public goods),*** що стосуються потреб й інтересів мільйонів і мільярдів людей. Подібні блага навіть більше, ніж блага в масштабах національних держав, залежать від політичного процесу: суспільного вибору світових лідерів, міжнародної солідарності, демократичних процедур приймання рішень міждержавними організаціями. Глобальні суспільні блага належать до загальних проблем для всього населення Землі, наприклад: зміни клімату планети, захисту від астероїдів з космосу, епідемій типу вірусу Ебола, захворювань пандемічного характеру.

Забезпечення суспільними благами міжнародного походження і характеру (політичні й економічні вигоди, створювані міждержавними союзами і організаціями типу ООН, Євросоюзу, НАТО; глобальні екологічні заходи) інколи називають метаторгівлею (metatrade). Такі блага вбачають усюди, де потрібні взаємовигідні

[36] Mundell R.A. Man and Economics. New York: McGraw-Hill Book Company, 1968. P. 164.

блага у світовому масштабі: у припиненні війн і озброєних конфліктів, у мирних і комерційних договорах та угодах, в обміні культурними цінностями, в наукових дослідженнях, освоєнні космосу, охороні здоров'я, боротьбі зі злочинністю тощо.

Симетричною поняттєвою антитезою суспільних благ є ***антиблага*** або ***загальносуспільне зло (public bads, бедствия).*** Подібно до позитивних благ антиблага також мають невиключний і неконкурентний характер. Суспільні лиха невичерпні у споживанні, шкода від них поширюється на всіх і кожного, наприклад забруднені повітря або океан.

Суспільні блага, як правило, створюють позитивні ***екстерналії (externalities)*** – зовнішні ефекти корисного і бажаного характеру, відповідно антиблага або demerit goods викликають негативні результати.

Одна із основних проблем забезпечення суспільних благ одержала в західній теоретичній літературі назву ***трагедії суспільної власності (tragedy of commons)***. Термін описує неминучий процес зменшення і навіть повного зникнення ресурсів, які перебувають у суспільній власності. Причина лежить на поверхні, – ресурси і блага загального користування, які перебувають у суспільній власності, люди вважають навіть не чужими – нічиїми. Тому такі ресурсні блага не знаходять належної турботи і захисту, хоч і залишаються всім потрібними. Наприклад, коровам, на відміну від лосів, не загрожує повне винищення, бо корови перебувають під захистом господаря, а лосі – ні. Подібним чином в океані запаси риби вичерпуються, а на штучних рибних фермах її розводять скільки потрібно. Океанська риба належить усім, але конкретно – нікому.

Вчення про трагедію спільного активно популяризувала лауреат Нобелівської премії Еленор Остром (1933–2012). За її переконанням: «Вираз «трагедія спільного» широко використовують для описування процесу деградації середовища проживання людини, що слід очікувати в ситуаціях, коли надто багато індивідів використовують деякий обмежений ресурс»[37]. І робить висновок: «Більша частина світу залежить від ресурсів, на які потенційно поширюється трагедія спільного»[38]. Але, як показав історичний досвід, знаходження об'єктів

[37] Остром Э. Управляя общим. Эволюция институтов коллективной деятельности. М.: ИРИСЭН, Мысль, 2010. С. 23.
[38] Там само. С. 25.

і ресурсів у загальному володінні (public domein) чревате неминучим крахом. Вихід – приватизація таким чином, щоб «установити повноцінні права приватної власності»[39] за можливості на численні невеликі частини.

Коли це неможливо (скажімо, щодо великих лісних масивів, інших угідь, морських рибних ловів, водних басейнів тощо), спільними благами успішно користуватися й управляти ними, за Остром, можуть лише люди, які контролюють ресурси на місцях, а не далекі централізовані державні органи. А структури приватного бізнесу заінтересовані експлуатувати, а не оберігати ресурси. Отже, ані держава, ані ринок, кожен зокрема, не вирішують проблему ефективного користування суспільними благами як рукотворного, так і природного походження. Це переконливий доказ на користь децентралізації доступу до ресурсів і благ, де ставлення до них обумовлене не так вигодами бізнесового використання, як безпосередньою заінтересованістю в їх збереженні завдяки емоціям представників громадськості та владних органів місцевого самоврядування.

Щоб вирішити, принаймні пом'якшити проблему Остром рекомендує передачу ресурсів у власність і під відповідальність якомога меншим адміністративно-територіальним утворенням. Саме на низовому рівні – найближчому до інтересів, бажань, почуттів місцевого люду, під відповідальністю лояльних йому керівників – навіть загальнодоступні ресурсні суспільні блага знайдуть захист, найбільш раціональне використання та справедливий розподіл. Остром наголошує, що «трагедія спільного» не фатальна. Її можна уникнути, якщо люди вміють домовлятися, співробітничати між собою, контролювати і правильно управляти. Найбільш реально досягти цього на місцях, у локальних порівняно невеликих масштабах.

У вітчизняній історії були надто переконливі приклади «трагедії спільного». Це, зокрема, продемонстрували колгоспи. Практика хазяйнувати централізовано, скопом усім селом була вигідною комуністичному режиму політично, але непродуктивною, економічно вбивчою. При колективних формах господарювання країна вела постійні «битви за урожай» із залученням армії та студентів, але так і

[39] Остром Э. Управляя общим. С. 41.

не позбавилася дефіциту харчових продуктів та імпорту продовольства. Достатньо було розпаювати, тобто децентралізувати використання сільськогосподарських земель, як Україна наповнила прилавки і перетворилася у великого експортера аграрної продукції. Колгоспи були приречені на «трагедію спільного». Вони в принципі не могли піднятися до рівня ефективності приватновласницької ферми. Отже, перехід до ринкової економіки сам по собі – незмірне суспільне благо.

Схожі приклади дає і західноєвропейська історія. Так, у часи Великої французької революції 1789–1793 рр. приватизація великих земельних володінь феодальних аристократів дрібними землевласниками-фермерами позитивно вплинула на економічний стан країни, на демократичні перетворення і військову могутність Франції.

Із доступності суспільних благ і можливості споживати їх практично необмежено постає проблема неплатника або так званого "безбілетного пасажира" (***free rider problem***). Ця проблема виникає щоразу, коли люди користуються вигодами суспільних благ «на халяву», уникаючи власного податкового внеску на оплату цих благ. Можливість неплатежу за користування чи споживання благ принципово відрізняє економіку державного сектору щодо забезпечення суспільних благ від ринкової. Вважається самоочевидною істиною, що відносно загальнодоступних благ перестають діяти звичайні економічні стимули.

Пропонують більше десяти різних способів вирішення free rider problem. Їх загальний зміст: для свідомої законослухняної більшості оплата суспільних благ податками має бути обов'язковою, для несвідомої й недисциплінованої меншості – примусовою. Американський економіст, Нобелівський лауреат Рональд Коуз (1910–2013) з метою вирішення free rider problem пропонує максимально трансформувати суспільні блага в платні або приватні, якомога ширше приватизувати їх. Тобто брати плату або передати приватним організаціям надання освітніх послуг, лікування, скасувати безплатний проїзд у громадському транспорті та ін. Таким чином можна розгрузити платників податків від оплати благ на користь неплатників.

Надання суспільних благ оплачується з державного і місцевих бюджетів коштом зібраних податків. За такою логікою побудоване вчення Кнута Вікселля, Антоніо Де Віті Де Марко, Еріка Ліндаля та інших теоретиків про сутнісне тлумачення природи державних

фінансів за ринковою схемою обмінного акту "податки – суспільні блага". Ця теоретична конструкція увійшла у фінансову науку під назвою моделі (добро)вільного обміну (voluntary exchange theory). Добровільного розуміння ринкової операції, свого роду обміну, бартеру, послуг і благ з боку держави на податки з боку населення. Б'юкенен називав такий обмін фіскальним обміном (fiscal exchange). Пропоновані державою послуги і блага стають еквівалентні вигодам, забезпечуваним громадянам-споживачам за їхні гроші у формі податків. У теорії подібна схема обміну одержала назву моделі Вікселля-Ліндаля – за іменем шведських економістів, розробників цієї концепції.

Структурні й вартісні параметри угоди щодо забезпечення суспільних благ узгоджуються у процесі демократичного парламентського торгу між представниками громадянського суспільства.

Отже, великий масив функціонально різноманітних суспільних благ створює важливу проблему оптимального розміщення всієї сукупності благ за адміністративно-територіальною ознакою. На порядку денному вибір: де і які саме блага доцільно надавати в централізованому порядку, а які – в децентралізованому.

Соціально-економічна роль фінансів місцевого рівня

Місцеві фінанси – це ті ж державні (публічні) фінанси, обмежені масштабами місцевого рівня. Поряд з власне державними фінансами, розпорядження якими зосереджене в столиці, децентралізовані місцеві фінанси – доходи, а особливо видатки, – необхідні з декількох причин. Держава, взята сама по собі і представлена її функціями, службами, установами і структурами, що в централізованій, що в децентралізованій формі, однаково є потрібним і в центрі, і на містах суспільним благом. Чому тоді не можна обійтися одними державними централізованими фінансами?

По-перше, місцеві фінанси необхідні, щоб запобігати *провалам ринку (market failure)* у забезпеченні суспільними благами. Ринок не всемогутній, фіаско, *незаможність* ринку полягає в нездатності його регулювати процес постачання суспільних благ і послуг у потрібній кількості, а головне, в конкретно-специфічному асортименті для кожного з окремих рівнів державного адміністративно-територіального устрою.

По-друге, для постачання місцевих послуг комунального характеру з боку природних монополій, замінити які неможливо в

силу інфраструктурних і технологічних причин (водогін, газопостачання та ін.).

По-третє, потрібно на місці заохочувати позитивні або блокувати негативні зовнішні економічні ефекти (externalities). Наприклад, у районному центрі в житловій зоні поселення дехто завів тваринницьку ферму з відповідними наслідками для комфорту сусідів. Більш ефективно вирішувати цю проблему на місцевому рівні.

По-четверте, місцеві фінанси потрібні для гарантованого і необхідного людям забезпечення благами і послугами суспільного характеру, рішення про задоволення якими не можна передавати на власний розсуд приватних осіб. Наприклад, чи можна покластися на волю батьків – віддавати чи не віддавати дітей до школи? Адже підготовка до життя підростаючого покоління – це вже не індивідуально-сімейна, а суспільна проблема. Але збирати дітей до школи – зовсім не обов'язки центру.

Щоправда, деякою мірою послуги освіти, лікування та інші можуть надаватися альтернативними приватними установами і службами. У такому разі суспільне благо отримує приватно-ринкове походження.

По-п'яте, на відміну від бюрократичного лабіринту проміжних передаточних інстанцій, перш ніж певне рішення надійде з центру до віддаленого провінційного містечка, на місцях наближеність рішень до їх результатів максимальна.

Звичайно, перед кожним місцевим органом постає питання належного розрахунку свого бюджету, величини доходів і видатків. Тут практика самоврядування виробила ряд критеріїв:

– базовим фінансовим резервуаром для надання суспільних благ повинні бути місцеві податки і збори. Це має принципове значення тому, що за блага і послуги природно платить саме тим, кому вони дістаються;

– відповідальність за забезпечення суспільних благ місцевого походження й призначення покладається перш за все на місцеві органи влади й управління;

– за загальним правилом багатьом місцевостям властива значна міграція населення, особливо в тих країнах, де люди з міркувань пошуків роботи мають звичай наймати квартири, щоб не бути прив'язаними до місця осілості за місцезнаходженням свого будинку.

Рідко хто вмирає там, де народився. Наприклад, значна мобільність населення характерна для США;

– як правило, простір надання благ і послуг коштом бюджету органу місцевого самоврядування охоплює територію певного району чи муніципалітету й практично не виходить за його межі.

В основі положень цього підрозділу лежать викладені вище принципи фіскального федералізму. Згідно з ними органи місцевого самоврядування беруть активну участь у перерозподільних процесах у діапазоні: центр – регіон – місцевий орган.

Економічна теорія фіскальної децентралізації: гіпотеза Тібо

Видатний вклад у теоретичне вирішення проблеми децентралізації вніс американський економіст Чарльз Тібо (Tiebout, 1924–1968). Він особливо виділяється серед адептів і теоретиків фіскально-бюджетної децентралізації. Тібо створив настільки переконливу теоретичну конструкцію, що вона увійшла в науку під декількома назвами: *гіпотези, моделі, теореми, вибору за Тібо (sorting), міграції Тібо*. За аналогією з П. Самуельсоном (1915–2009), який у 1954 р. опублікував статтю "Чиста теорія державних видатків", Тібо виступив зі знаковою статтею "Чиста теорія місцевих видатків" (1956 р.). Він кинув виклик своїм сучасникам – грандам теорії державних фінансів Самуельсону і Ричарду Масгрейву (1910–2007), які не вірили в існування неполітичного, ринкового («market type») способу визначення рівня і розміщення суспільних благ[40]. На їхню думку, забезпечення суспільними благами і послугами загальнодержавного й місцевого характеру можливе виключно через політичний механізм суспільного вибору (public choice), в якому беруть участь політики, бюрократи і маса рядових виборців.

Навпаки, у своїй «чистій теорії» Тібо доводив, що здатність і готовність людей до зміни місць, по суті, сприяє вирішенню проблеми розміщення місцевих суспільних благ за ринковим принципом. Тібо звернув увагу на мотивації людей, одні із яких із економічних міркувань залишаються вдома і намагаються на місці змінити на краще умови свого існування, тоді як інші шукають кращі умови деінде, охоче змінюючи місце проживання. На цьому

[40] Tiebout Ch. A Pure Theory of Local Expenditures. URL: https://www.unc.edu/~fbaum/teaching/.../tiebout_1956.pdf. P. 416.

соціологічному спостереженні Тібо побудував теорію міжтериторіальної мобільності населення. Користуючись правом вільного пересування, (“голосуючи ногами”), люди вибирають для проживання ті общини, де знаходять більш матеріально привабливі для себе умови, блага і послуги в обмін на установлений там рівень податків.

Дуже схоже, що передбачений Тібо демографічний процес йде на наших очах в Ірпені – місті з чи не найвищими темпами розвитку в сучасній Україні. Сюди з Києва, Донбасу, звідусіль з’їжджаються люди, щоб поселитися не в апартаментах і пентхаусах, а здебільшого в одно-, дво-, рідко трикімнатних квартирах. Це люди приблизно одного матеріального статку, кругозору і культури, представники вітчизняного середнього класу. Порівняно з розташованим поруч мегаполісом їх поки що приваблюють умови життя й рівень екології в Ірпені.

Керуючись своїми преференціями, вільно з’їжджаючись у певні населені пункти з більш сприятливими умовами (за критерієм пропозиції кращого набору благ і послуг, у тому числі за їх вартістю, вираженою в податках) люди з однотипними інтересами формують децентралізовані самоврядні муніципальні утворення. Розселення подібним чином сприяє примноженню ситуацій покращення за Парето, – людина задовольняє свій суб’єктивний інтерес не порушуючи інтересів інших. При цьому, як і прийнято у західній фінансовій науці, Тібо сприймає індивідів у їх двоєдиній суспільній сутності водночас і економічної, і політичної одиниці – споживача і виборця (consumer-voter). За Тібо, на рівні місцевих органів самоврядування ефективне (вигідне всім) забезпечення суспільних благ досягається лише в децентралізованому порядку.

Аргументуючи мобільність населення як передумову оптимального розміщення місцевих благ, він виходив з ряду припущень[41]:

– вибираючи місце проживання, люди (consumers-voters) мають можливість вільно пересуватися, їх не стримують затрати, пов’язані з переїздом;

– у розпорядженні потенційних переселенців є вся повнота потрібної їм інформації про населені пункти, доступні матеріали для порівняння (про умови і вартість життя, екологію, сусідів тощо);

[41] Tiebout Ch. A Pure Theory of Local Expenditures. URL: https://www.unc.edu/~fbaum/teaching/.../tiebout_1956.pdf. – P. 419.

– переселенцям доступні у достатній кількості потенційні місця для проживання, є вибір, відповідний їхнім запитам;

– під впливом міркувань і розрахунків за схемою затрати–вигоди суспільні блага не переміщуються між населеними пунктами;

– відповідно до критерію економії масштабу (economies of scale) установлено оптимальну величину населеного пункту;

– місцеві громади намагаються мати оптимальну величину (optimal size);

– громади раціональні, вони тримаються осторонь небажаних («bad») споживачів благ.

Отже, на основі поставлених Тібо передумов можна зробити висновок, що лише децентралізована система управління, задоволення благами і використання ресурсів здатна більшою мірою максимізувати функцію суспільного добробуту. Проведені емпіричні дослідження на відповідність гіпотетичної моделі Тібо реаліям підтвердили, що "принаймні при деякому збігу обставин модель Тібо досить точно відображає дійсність"[42]. Але твердження Тібо можна сприймати як теорему або як гіпотезу. У такому разі ця позиція перебуває під сумнівом, оскільки теорема потребує доведення, а гіпотеза має статус лише наукового припущення.

Тому висновки Тібо часто заперечують. Дійсно, існує безліч резонів, які не узгоджуються з твердженнями Тібо:

– насправді зміна місця проживання далеко не безпроблемна. Це затратна справа, що стримує «голосування ногами»;

– вигоди переселення в розумінні доступу до *найбільш привабливих* суспільних благ не завжди бувають безумовними. Іінколи переселення супроводжується небажаними побічними ефектами і результатами (негативними екстерналіями);

– абсолютно досконала інформація, потрібна для приймання абсолютно оптимальних рішень, буває тільки в теорії;

– кількість затребуваних для поселення місць не буває необмеженою;

– повністю скоординувати адміністративно-територіальний поділ, бюджетні повноваження і ресурси щодо забезпечення суспільними благами локального характеру з економічними умовами пропозиції (виробництва) благ на місцях навряд чи реально.

[42] Rosen H.S. Public Finance. Boston etc.: Irwin/McGraw-Hill, 1995. P. 533.

Тібо залишає поза увагою важливий момент. Могутнім фактором, що стримує, перешкоджає децентралізації, є необхідність перерозподілу доходів між окремими адміністративно-територіальними одиницями. Перерозподіл за замовчуванням передбачає централізацію. Заходи перерозподілу тим шкодять децентралізації, що як стартовий момент процес перерозподілу спочатку передбачає концентрацію доходів у розпорядженні урядового чи регіонального центру з наступним перерозподілом на місця. Тим самим, позбавляючи дрібніші субнаціональні адміністративно-територіальні утворення власних заощаджень та інвестицій, політика перерозподілу вимушує центр брати на себе функції заощадження й інвестування. Значна кількість економістів переконані, що внаслідок перерозподілу через систему оподаткування пригнічується приватна ініціатива, скорочується чисельність багатих людей-інвесторів.

Теорія Тібо щодо місцевої децентралізації залишається гіпотетичною. Чим сильніше діють названі вище негативні фактори, тим менше в результаті міграційних процесів досягається покращень за Парето.

Отже, за Тібо при дотриманні ряду умов потрібні суспільні блага досягаються шляхом вибору бажаного місця проживання. Головна ідея Тібо, яку він залишив у науці, – найкращим чином суспільні блага локального характеру забезпечують незалежні від центру самоорганізовані й самоврядні децентралізовані адміністративно-територіальні (муніципальні) громади з порівняно невеликим населенням, консолідованим навколо спільних інтересів. Гіпотеза Тібо теоретично обґрунтовує і популяризує вигоди децентралізації, визначає сприятливі для децентралізації обставини. Спосіб формування таких утворень – міграція. Для прикладу Тібо вибрав ситуацію, коли «споживачі-виборці» вільно групуються в населених пунктах за своїми уподобаннями.

Стаття Тібо вийшла друком 60 років тому. Сьогодні створення місцевих поселень шляхом цілеспрямованої міграції – не чиста теорія. У деяких випадках групування проживаючих «за інтересами і смаками» навіть може створювати деякі негативні соціальні ефекти. Наприклад, у США є поселення пенсіонерів, які відмовляються платити місцевий шкільний податок. Мотив – суспільне благо, якщо воно не для їхніх, а для чужих дітей, їх не турбує.

Пізніше Тібо Уоллес Оутс (Oates, 1937–2015) сформулював так звану ***теорему централізації***, яка обґрунтовує певний компроміс між

централізацією і децентралізацією щодо ефективності забезпечення оплачених коштом податків суспільних благ. Всупереч Тібо Оутс наполягає, що централізація забезпечує більш рівномірний територіальний розподіл суспільних благ.

У свою чергу, для пояснення децентралізації Джеффрі Бреннан і Джеймс Б'юкенен (1919–2013) запропонували так звану ***гіпотезу Левіафана.*** Згідно з нею бюджетна (фіскальна) децентралізація стримує експансію центрального уряду, тобто його наміри присвоювати всі ресурси, всі функції й повсюдно втручатися. З такого погляду центр діє подібно монополії (в образі Левіафана) з метою контролю. Тому передача повноважень і ресурсів зверху вниз місцевим органам та створення конкуренції між ними (фіскальної конкуренції) за доступ до ресурсів обмежує апетити центру.

Отже, подані політико-економічні інтерпретації децентралізації – приклад нормативного дослідження, яке з існуючого стану речей виводить способи змін ситуації в бажаному напрямі під кутом зору більш ефективного забезпечення суспільними благами. І Тібо, і Оутс теоретично виправдовують фіскальну децентралізацію тим, що на місцях потреби громадян задовольняються повніше і в більш точній відповідності з їхніми преференціями (*перевагами)*, ніж централізованим чином. Гіпотеза Левіафана виправдовує децентралізацію з іншого боку. Б'юкенен виходить з передумови, що централізоване, значить, – за замовчуванням неефективне управління та розпорядження слід якомога обмежувати.

Реально політична, адміністративна, а разом з нею й фіскальна централізація і децентралізація існують з того часу, як існує держава. Теорія цих явищ порівняно недавнього походження. Вітчизняна наука про децентралізацію робить лише перші кроки, розвиваючи напрацювання в дусі національних проблем України.

У деяких західних країнах ідеологія самоврядування, а разом з нею і фіскально-адміністративної децентралізації, складалася під егідою протестантського віросповідання. У суспільно-державній сфері на Заході ще багато віків тому зародилися сприятливі сутності централізації цінності ділової етики: самоізоляції, самоорганізації, автономії.

Згодом у промислову епоху економічні явища пояснюють зреченням основаної на масовому централізованому індустріальному виробництві управлінської системи ***фордизму***. Для підвищення

ефективності виробництва знадобилося оперативне децентралізоване приймання інноваційних рішень у кожній з точок виробництва. На Заході колись гігантські промислові комплекси децентралізувалися – розпалися на масу технологічно пов'язаних порівняно невеликих виробництв. На перший план вийшли організаційні питання розосередженого децентралізованого менеджменту численними філіалами одної фірми. Дочірні компанії навіть стали конкурувати між собою.

Свою роль у поширенні розуміння переваг децентралізації відіграв тейлоризм – школа наукового менеджменту, заснована на вченні про доцільність дроблення єдиного виробничого процесу, пильної уваги до функцій кожного з учасників ділового процесу.

Таким чином, наяву ознаки того, як логічне й генетичне обґрунтування децентралізації має три джерела: протестантизм, фордизм, тейлоризм. При цьому децентралізація виконала роль реакції проти фордизму.

Ідеологія децентралізації з економічно домінуючої індустріальної галузі перекинулася і у фіскально-бюджетну сферу. Логіці децентралізації у сфері державного господарства (public economics) та управління відповідають численні розосереджені центри влади, що характеризується відмовою від централізованого приймання рішень на користь децентралізованого. Характерною особливістю сучасної епохи стає децентралізація, розсіювання адміністративних осередків реалізації намірів, здійснення повноважень, мобілізації та витрачання коштів. За словами японського соціолога Кенічі Огмає (Ohmae), державна влада традиційної централізованої форми переходить на інші рівні: уверх (upward), вниз (downward) і в сторону (sideward).

Теоретики зазначають, що в постмодерністській реальності колись домінуючі великі соціально-економічні форми втрачають перевагу над малими. Більше того, саме невеликі організаційні установи і консолідовані групи людей є ініціаторами інновацій. Різноманіття стає джерелом сили, запорукою ефективності, умовою бажаних перетворень. Численні органи місцевого самоврядування виконують роль каталізаторів прогресу і стимуляторів зростання.

1.3. Особливості податкової системи України в світлі євроінтеграційних вимог

Запорукою стабільного функціонування національної економіки є податкова політика, яка має бути сформована на нових засадах, зорієнтована не лише на зовнішні чинники, а базуватися на обґрунтованих внутрішніх детермінантах, що впливають на структуру податкової системи, адміністрування податків, механізм їх розрахунку та справляння. Адже процеси глобалізації й міжнародної інтеграції, що породжують підвищену взаємодію і взаємовплив національних економік, та розвиток світового господарства активізують трансформаційні зміни економічних систем держав. Водночас процеси євроінтеграції в Україні, доступність вибору різноманітних форм і методів організації господарської діяльності в період економічних перетворень зумовлюють необхідність реалізації оптимальної державної політики у сфері міжнародних фінансових відносин з метою впровадження сучасного зарубіжного досвіду, спрямованого на розвиток податкової системи, підвищення рівня її ефективності та створення умов для розвитку реального сектору економіки.

Проголошений урядом України євроінтеграційний курс потребує реальних кроків, зокрема заходів щодо реформування, модернізації й підвищення ефективності розвитку і конкурентоспроможності податкової системи. Із вибором євроінтеграційного вектора економічного розвитку актуалізувалася необхідність дослідження проблеми вдосконалення податкової системи України в контексті умов підписаної Угоди про асоціацію з Європейським Союзом (ЄС), що підвищило науковий інтерес до визначення подальших пріоритетів розвитку економіки в умовах політичної кризи, окупації Криму та військових дій на Сході України, погіршення економічної та фіскальної ситуації.

Методологічні засади функціонування податкової системи, впливу інституційного середовища на оподаткування були предметом досліджень відомих зарубіжних науковців, зокрема: М. Бернса, Ж. Бодена, Дж. Б'юкенена, А. Вагнера, К. Вікселя, Т. Гоббса, К. Ерроу, Дж. М. Кейнса.

Особливості розвитку оподаткування у країнах ЄС та податкової гармонізації, формування і реалізації податкової політики в Україні,

можливості адаптації європейського досвіду реформування податкової системи висвітлені у працях вітчизняних вчених-економістів: І. Алєксєєва, В. Баранової, В. Боронос, В. Валігури, Д. Ваньковича, З. Варналія, В. Вишневського, О. Воронкової, В. Геєця, О. Грабчук, Н. Демчишака, О. Десятнюк, Т. Єфименко, В. Кміть, О. Ковалюка.

У дослідженнях вітчизняних науковців не досягнуто єдиного підходу щодо напрямів реформування податкової системи України в умовах міжнародної інтеграції загалом та її складової частини євроінтеграції зокрема, що й обумовило актуальність вибору теми.

При цьому деякі вітчизняні науковці вважають, що стимулювальна дія оподаткування є підвидом регулювальної функції, тобто вона так чи інакше присутня в податковій політиці і є наслідковим ефектом розподільно-регулювального впливу податків на економічну діяльність. Різниця між Україною та країнами ЄС полягає в тому, що у вітчизняних реаліях стимулююча функція існує «сама по собі», незалежно від інших функцій і, відповідно, не береться до уваги органами державної влади при формуванні політик та програм, пов'язаних з податковою системою. При цьому не слід забувати, що стимулююча роль податкової системи може полягати лише у мінімізації негативного впливу податкової системи на діяльність господарюючих суб'єктів[43]. Мінімізація такого впливу може певною мірою слугувати стимулом зростання підприємницької активності. Не потрібно забувати про необхідність наповнення бюджету держави, забезпечення виконання державою її функцій, фінансування соціальних програм.

Податкова система є однією з найскладніших у правовій системі України. При цьому спостерігається тенденція щодо її нестабільності.

Податкова система є основою функціонування будь-якої сучасної держави. Вона являє собою сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів, внесків до бюджету і державних цільових фондів, які діють у встановленому законом порядку[44].

У більш широкому розумінні податкова система є регламентованою нормами фінансового права, закріпленими в законах та

[43] Щодо шляхів удосконалення податкової системи України / Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. URL: http://old.niss.gov.ua/Table/Jalilo22/ 002.htm. – Назва з екрана.

[44] Лютий І. О., Романюк М. В. Податкова система. Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, які опосередковуються фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків і проявляються в конкретних формах оподаткування.

Податкова система є практичним проявом державної податкової політики, тобто податкова політика визначає сутність, структуру та роль податкової системи, яка, у свою чергу, є складовою загальної економічної системи держави.

О. Т. Замасло розглядає сутність поняття "податкова система" як сукупність елементів з багаторівневою структурою, регламентованою нормами фінансового права, яка складається з податків та зборів, що справляють у визначеному чинним законодавством країни порядку, платників податків і уповноважених державних органів, які здійснюють діяльність щодо забезпечення повного та своєчасного надходження обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів для соціально-економічного розвитку держави[45].

У цьому контексті єдиним вектором розвитку України є спрямування на досягнення європейського рівня та стандартів життя.

За ринкових умов господарювання роль податків як основного джерела поповнення доходів державного бюджету, а також знаряддя регулювання соціально-економічних процесів у суспільстві зростає.

Водночас податки мають велике значення не тільки на макрорівні, але й є важливим інструментом впливу на господарську діяльність підприємств та організацій на макрорівні.

Приклад розвинених країн Заходу свідчить, що податки можна ефективно використовувати і на благо громадян[46]. Для виконання цих завдань система оподаткування повинна мати міцну наукову базу та кваліфікованих фахівців на всіх рівнях.

В Україні, що обрала євроінтеграційний курс, є необхідність постійного глибокого аналізу всіх явищ і процесів, які займають

[45] Замасло О. Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08. Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2018. 40с.

[46] Бондарук Ю. В. Важливі напрями оптимізації оподаткування України в умовах згоди з ЄС. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності:збірник наукових праць* / ДВНЗ «ПДТУ». Маріуполь, 2017. 248–253 с .

важливе місце у розвитку податкових систем, а також використанні податків як інструмента державного регулювання. Для нашої держави важливо детально досліджувати всі ті тенденції, які характерні для країн Європейського Союзу, з метою вивчення величезного досвіду в оподаткуванні, що допоможе забезпечити стабільність соціально-економічного розвитку.

Вітчизняна податкова система зазнає серйозної перевірки часом, щоб пройти її за тієї економічної ситуації, яка склалася сьогодні як у державі, так і поза її межами. Враховуючи те, що Україна обрала шлях євроінтеграції, у процесі дослідження міжнародного досвіду податкового адміністрування та оцінювання можливостей його застосування у вітчизняній практиці значний інтерес становлять системи податкового адміністрування країн-членів ЄС.

Кожна держава має свою сукупність податків, зборів, відрахувань і платежів, які в загальній кількості становлять один із елементів податкової системи країни. Ця структура займає вагоме місце у визначенні рівня економічного розвитку держави.

Також податкова система включає правові основи оподаткування, виконавчо-контролюючі органи, порядок розроблення та законодавчого закріплення формальних правил оподаткування, неформальні правила оподаткування[47]. У цьому ж ключі досить лаконічно податкову систему характеризує й таке визначення: «це сукупність податків і зборів, обов'язкових платежів, об'єднаних спільною організаційною структурою та нормативно-правовою базою»[48] .

Отже, можна стверджувати, що в економічній та державно-управлінській літературі податкову систему розуміють у двох значеннях: вузькому – як сукупність лише податків, що є особливою формою мобілізації доходів до бюджетної системи, і широкому – як сукупність не лише податків і платежів, необхідних для виконання функцій держави, а й організаційно-правових норм і організаційних (управлінських) структур, що регулюють розміри, форми, методи і терміни їх стягнення. У свою чергу, структура податкової системи, норми її функціонування визначаються відповідними рішеннями

[47] Олійник О. В., Філон І. В. Податкова система: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 25с.

[48] Податкова система: навч. посібник / за ред. І. О. Лютого. К.: Цент учбової літератури, 2009. 23с.

(заходами) органів публічної влади (податкова політика), які у демократичних країнах формуються і виконуються за участі зацікавлених груп інтересу з надр суспільства, що безпосередньо не представлені у владі, серед яких потужний вплив мають й інститути громадянського суспільства. На нашу думку, розуміння податкової системи у широкому сенсі найбільш повно характеризує її сутність, яку можна вважати практичним вираженням податкової політики як управлінської діяльності публічних органів влади у сфері оподаткування.

Розповсюджене у науковій літературі розуміння поняття податкової системи, твердження про те, що реалізація принципів побудови податкової системи відбувається шляхом закріплення їх у національній правовій базі у формі засад та норм податкового законодавства, безперечно, є обгрунтованим.

Європейські податкові системи мають значні переваги перед податковою системою, що запроваджена в Україні – таке переконання все більш виникає за умов євроінтеграційних процесів. Значною мірою уніфіковані системи оподаткування європейських держав містять у собі податки:

– на доходи громадян;

– на корпоративний прибуток;

– на додану вартість.

Схожі й методи діяльності контролюючих органів щодо механізмів обчислення і сплати податків, надання податкових пільг, здійснення відповідного контролю. Це не суперечить наявності в цих країнах власних особливостей, пов’язаних з різними чинниками (економічними, бюджетними, політичними)[49].

Регулювання податкової сфери в Україні здійснюється відповідно до Податкового кодексу України, норми якого зазнають постійних змін, що свідчить про значну нестабільність вітчизняної системи оподаткування. З іншого боку, в умовах, що склалися на сьогодні в Україні, реформування податкового законодавства є необхідною умовою ефективної роботи всієї економічної системи. З огляду на прийняте рішення в орієнтації України на Європу

[49] Волохова І. С. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія / за редакцією І. С. Волохової. Одеса: Атлант ВОІ СОІУ, 2018. 384 с.

корегування існуючого інституційного механізму оподаткування має бути здійснено з урахуванням вимог європростору[50].

У межах Європейського співтовариства діють Директиви ЄС, проте вести мову про їх дотримання Україною зарано, оскільки її рівень економічного, соціального і політичного розвитку не відповідає європейському, і відповідно інститути, адаптовані для країн Європи, не можуть бути застосовані в Україні.

При розбудові інституційного середовища в Україні необхідно орієнтуватися на соціально-економічні інститути, що діють в Європі, брати до уваги принципи побудови податкової системи ЄС.

Основними недоліками податкової системи України Ф. О. Ярошенко вважає такі:

– на відміну від країн ЄС податки не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави. Система формування державних доходів має здебільшого фіскальний характер. Регулююча функція податків не зорієнтована на стале економічне зростання, що, в свою чергу, не підвищує конкурентної позиції податкової системи України серед країн ЄС;

– значним недоліком є недосконаліть і нестабільність законодавства. Питання оподаткування досі регулюється підзаконними нормативними документами, декретами Кабінету Міністрів, Указами Президента. Податкове законодавство має схожі риси з європейським законодавством, але тільки в назвах податків. Неоднозначність тлумачення податкового законодавства негативно позначається на діяльності суб'єктів господарювання, знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів;

– у країнах ЄС малі підприємства розглядаються як визначальний фактор у досягненні конкурентоспроможності європейської економіки на світовому ринку, високої ефективності внутрішнього ринку, а також як фактор забезпечення зайнятості населення. На жаль, в Україні система спрощеного режиму оподаткування призводить до таких проблем, як: зниження мотивації підприємницької діяльності, незацікавленості суб'єктів господарювання у зміні свого статусу як суб'єктів, що мають право використовувати спрощену систему

[50] Мельничук Ю.М. Реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції // Перспективні напрямки наукової думки [текст]: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 18 квітня 2018 року у м. Тернопіль: зб. наук. праць «ΛΟΓΟΣ» 75–80с.

оподаткування, що уповільнює їх розвиток та зростання обсягів діяльності, призводить до дроблення деяких середніх підприємств. Світовий досвід і практика господарювання переконують, що важливою умовою функціонування ринкової економіки є наявність і взаємодія великих, середніх і малих підприємств та їх оптимальне співвідношення;

– витрати на адміністрування податкової системи є надто великими і невідповідними. Діяльність Міністерства фінансів, органів фіскальної та митної служби не є достатньо узгодженою, відсутній цілісний інформаційний простір між організаціями, що призводить до копіювальних функцій;

– система митно-тарифного регулювання не дає змоги оперативно реагувати на зміни кон'юктури світового ринку, а також торговельних режимів в інших державах та структури економіки в Україні;

– неефективний механізм розподілу податкових надходжень між центральним і місцевими бюджетами гальмує розвиток економіки в областях[51].

Для усунення недоліків, що існують у податковій системі України, першим кроком необхідно привести законодавчу базу у відповідність до європейських директив та принципів. Перш за все це стосується конституційної реформи, адже чинна редакція Конституції України не досить чітко визначає розподіл повноважень між різними гілками влади, що може заважати ефективному функціонуванню владних інституцій.

Розвиток інтеграційних процесів у Європі з подальшим вступом до ЄС потребує проведення спільної податкової політики і поступового переходу до створення території з єдиним податковим режимом, що ґрунтуватиметься на таких принципах: вільного руху товарів; вільного руху робочої сили; узгодженості з податковою політикою ЄС. Податкова євроінтеграція України повинна передбачати удосконалення нормативно-правової бази та її адаптацію до норм і стандартів ЄС.

Сама стратегія удосконалення податкової політики повинна ж бути спрямована на оптимізацію податкових відносин у суспільстві, на забезпечення стійкого інноваційного зростання економіки і, на цій

[51] Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України: монографія. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. 368 .

основі, на максимізацію соціального добробуту громадян. Реалізація такої стратегії в контексті сучасних тенденцій суспільного розвитку можлива лише за умови поєднання зусиль демократичної держави і громадянського суспільства.

Слід зазначити, що, крім економічних обмежень щодо застосування низки податкових механізмів, одним із чинників, які зумовлюють особливості трансформації оподаткування у країнах ЄС і повинні враховуватися у податковій стратегії євроінтеграції України, є вплив інституційного середовища. Однак інституційне середовище трансформації оподаткування в Україні суттєво відрізняється від інституційного середовища трансформації оподаткування у країнах ЄС. Тому в податковій стратегії євроінтеграції держави доцільно враховувати:

1) економічні та інституційні умови й тенденції податкової гармонізації, реформування податкових систем та конвергенції оподаткування в ЄС;

2) зобов'язання України щодо внесення змін до Податкового кодексу у процесі поетапної імплементації Угоди про асоціацію з ЄС;

3) особливості розвитку вітчизняної соціально-економічної системи та оподаткування. Доведено, що трансформаційні зміни в податковій системі України повинні відбуватися з дотриманням інституційних критеріїв, а саме схильності до компромісів, компліментарності податкових змін, відмови від радикалізму, стратегічної стабільності і тактичної гнучкості.

Однією з існуючих проблем сьогодення у податковій системі є формування важливих напрямів щодо оптимізації оподаткування до вимог євроінтеграції та стабілізації економіки України. Адже політика держави у сфері оподаткування зачіпає інтереси усіх без винятку громадян, і не лише в питанні обсягів податкових виплат у Зведений бюджет, але й у частині співвідношення рівня податкового тиску і якості надання державою суспільних благ в обмін на вилучені у населення кошти. І від того, яким чином держава виконує не лише фіскальну функцію, а і соціальну, залежить гармонізація податкових інтересів держави та інтересів громадян-платників податків. Вагому роль у цьому процесі у більшості розвинених демократичних держав світу відіграє громадянське суспільство, що прагне активно взаємодіяти із державою у розв'язанні тих питань, які мають важливе суспільне значення.

Громадянське суспільство у демократичних державах характеризується низкою важливих якостей: наявністю відповідних інститутів, які виконують посередницькі функції у діалозі влади і суспільства; активною взаємодією з публічною владою у всіх важливих сферах державної політики; здійсненням громадського контролю публічно-управлінської діяльності органів публічної влади. Усі ці базові характеристики громадянського суспільства надзвичайно актуалізують проблему взаємодії його інститутів (передусім громадських об'єднань, які представляють інтереси платників податків) із органами влади, що виробляють та реалізують державну політику в сфері оподаткування в Україні.

На думку О. Мазур, громадянське суспільство «є цілісною суспільною системою, яке характеризується наявністю ринкових відносин демократичної держави і головне – соціальних класів і прошарків, що мають власні, незалежні від держави джерела існування»[52].

Разом з тим розвиток відносин між інститутами громадянського суспільства й органами влади в нашій державі є далеким від бажаних європейських стандартів. Незважаючи на розширення в останні роки правового поля взаємодії демократичної держави та громадянського суспільства, у цій сфері зберігаються тенденції до непрозорості, закритості та забюрократизованості в діяльності органів виконавчої влади. На практиці механізми участі громадськості у виробленні державної політики, зокрема податкової, не реалізовуються належним чином. Це пов'язано з рядом причин, зокрема з недосконалістю чинного законодавства, в якому залишається недостатньо унормованою низка важливих механізмів громадського контролю за діяльністю органів державної влади.

[52] Мазур О. Інститути громадянського суспільства як чинник модернізації виборчої системи // Політичний менеджмент. 2006. № 5. 54 с.

РОЗДІЛ 2
ФІСКАЛЬНО-АДМІНІСТРАТИВНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЄВРОСОЮЗІ

Питання сервісного обслуговування платників податків органами Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), підвищення якості, зручності та доступності послуг для всіх платників податків стають актуальними напрямами дослідження в умовах сьогодення. Необхідність досліджень у цьому напрямі зумовлена й певними змінами структури органів Державної фіскальної служби України. За таких умов потребують поглибленого вивчення питання підвищення ефективності обслуговування платників податків.

2.1. Сервісне обслуговування платників за європейським взірцем

Окремі питання функціонування та вдосконалення сервісного обслуговування платників податків досліджували такі науковці і практики, як: Д. Пудрик, Л. Акімова, С. Левчук, О. Кузьмін, які присвятили свої роботи питанням формування системи надання адміністративних послуг органами ДФС України. У свою чергу, Д. Фадеєв, В. Теремецький, Е. Шередеко вивчали організаційну структуру ДФС України, а вчені О. Бречко, О. Деменко, В. Журавський та інші аналізували технологічні процеси податкового сервісу.

Віддаючи належне напрацюванням зазначених науковців, на сьогодні існують ще невирішені проблеми, так як сервісне обслуговування платників податків потребує постійного вдосконалення.

Метою дослідження є поглиблення теоретичних засад визначення поняття сервісного обслуговування платників податків з подальшим обґрунтуванням напрямів та пропозицій вдосконалення роботи контролюючих органів щодо надання сервісних послуг платникам податків в Україні в контексті зарубіжного досвіду.

У нормативній та науковій літературі досить поширеними є поняття «обслуговування» та «сервіс». Зокрема, податкові органи часто оперують словосполученням «обслуговування платника податків», а вітчизняні науковці зазначають, що «фіскальна служба

має бути сформованою передусім як сервісна служба, яка діятиме за європейськими зразками», і у відносинах з якою платник податку має бути партнером, а служба повинна працювати для задоволення його, а не власних потреб[53].

Уперше це поняття було визначено на законодавчому рівні відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 30 грудня 2016 року № 1797-VIII, який набрав чинності 01.01.2017[54].

Таким чином, згідно з ПКУ статті 14 пункту 1 підпункту 226, «сервісне обслуговування платників – надання адміністративних, консультаційних, довідкових, інформаційних, електронних та інших послуг, пов'язаних з реалізацією прав та обов'язків платника відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган»[55].

На сьогодні впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання контролюючими органами стало досить важливим процесом, що полягає у забезпеченні розвитку, впровадженні та технічному супроводженні інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизації процедур.

Для використання терміна «сервіс» саме як «електронного» свідчить зміст ст. 42 ПКУ «Електронний кабінет», якою регламентується поняття, принципи, окремі процедури взаємодії платника і контролюючих органів через інформаційну систему «Електронний кабінет»[56].

Засобом забезпечення реалізації сервісних процедур обслуговування платників податків є електронний кабінет платника податків – персональне автоматизоване робоче місце платника, яке за допомогою спеціального інструмента доступу (наприклад електронної картки

---

[53] Журавський В. Л., Журавський, М. М. Модернізація податкової служби у контексті реформування державного управління. *Збірн. наук. пр. НУ ДПСУ*. № 4. 2012. С. 154–161.

[54] Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 30 грудня 2016 року № 1797-VIII, який набрав чинності 01.01.2017. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/

[55] Податковий кодекс України: Закон України, Кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[56] Пудрик Д. В. Сервісне обслуговування платників податків податків: до питання формування змісту поняття. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. Вип. 6, Т. 1. С. 99–102.

платника податків) з використанням електронно-цифрового підпису дозволить платнику податків працювати з органами податкової служби в режимі реального часу. Електронний кабінет платника податків є захищеним, персоналізованим та безпечним електронним сервісом, який надає безконтактні способи взаємодії платників податків та ДФС з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій[57].

Органи ДФС у своїй діяльності обслуговують платників податків, надаючи різні види послуг. Зокрема, надання консультаційних послуг у сфері справляння податків та зборів можна охарактеризувати такими ознаками:

1) надаються за зверненням будь-якого платника податків;

2) спричиняють виникнення, зміну, припинення прав та обов'язків платника податків;

3) результатом є надання роз'яснення з питань практичного застосування окремих норм податкового та митного законодавства;

4) формою отримання результату є лист органів ДФС[58, 59].

Отже, узагальнюючи існуючі визначення поняття «обслуговування платників податків», можна стверджувати, що під сервісним обслуговуванням платників податків розуміють управлінську, регулятивну діяльності органів ДФС України, яка полягає в наданні консультаційних послуг фізичним і юридичним особам із метою забезпечення реалізації ними прав і своєчасного та належного виконання обов'язків у сфері оподаткування.

Для виконання сервісної функції та з метою виконання вимог Закону України «Про адміністративні послуги» від 6 вересня 2012 року № 5023-VI[60] та надання послуг і сервісів юридичним і фізичним особам, що потребують отримання цих послуг, у Державній фіскальній службі України було створено Центри обслуговування

---

[57] Електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків»: Архів. П. «Модернізація державної податкової служби України – 1» URL: http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/.

[58] Офіційний сайт Міністерства фінансів України URL: https://www.minfin.gov.ua/

[59] Акімова Л. М., Левчук С. М., Акімов О. О., Кузьмін О. В. Формування системи надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України: монографія. Херсон: Олді-плюс, 2018. С. 6, 7.

[60] Про адміністративні послуги: Закон України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/

платників податків (далі – ЦОП). ЦОП створено при головних управліннях ДФС в областях та м. Київ та державних податкових інспекціях.

Надання адміністративних послуг органами ДФС нині здійснюється через мережу з 513 центрів обслуговування платників, створених на базі податкових інспекцій та відділень територіальних органів ДФС. У зв'язку з проведенням АТО на Сході країни обслуговування платників на сьогодні здійснюється в 467 ЦОП[61].

ЦОП – це постійно діючий робочий орган ГУ ДФС, в якому надаються послуги структурними підрозділами ГУ ДФС та Акредитованим центром сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДФС, відповідальним відповідно до функціональних обов'язків, за надання адміністративних послуг, консультацій, приймання та реєстрацію вхідної кореспонденції, видачу ключів електронного підпису[62].

Основними завданнями ЦОП є:

– надання адміністративних консультаційних послуг;

– приймання податкової звітності;

– вдосконалення якості надання адміністративних послуг, зокрема через впровадження електронних сервісів.

Працівники ЦОП у своїй роботі посилаються на відповідне законодавство: Конституцію та закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради України, накази Міністерства фінансів України з питань, що належать до компетенції ДФС України, накази (розпорядження) ДФС та ГУ ДФС[63].

Відповідно до Наказу ДФС України «Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП» від 16.11.2018 № 739 координатором роботи ЦОП є начальник ГУ ДФС або його перший заступник, який координує роботу управління обслуговування платників податків[64].

Куратором ЦОП є особа, яка здійснює загальне керівництво діяльністю ЦОП та контроль за нею. Це може бути перший заступник,

[61] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України URL: http://sfs.gov.ua/.
[62] Наказ ДФС України від 16.11.2018 № 739 «Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП» URL: http://sfs.gov.ua/.
[63] Там само.
[64] Там само.

заступник начальника ГУ ДФС, що координує роботу управління обслуговування платників, відповідно до розподілу обов'язків.

Доступ до інформаційних ресурсів у ЦОП надається згідно з наказами ДФС «Про затвердження Порядку доступу до інформації в інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах Державної фіскальної служби України» від 24.11.2015 № 934[65].

Платники податків можуть звернутися до ЦОП за отриманням таких послуг:

I. Адміністративні послуги.

II. Інші послуги та сервіси:

1. Приймання вхідної кореспонденції.
2. Приймання податкової та іншої звітності.
3. Облік платників.
4. Проведення звірки за письмовою заявою платників податку на майно з фізичних осіб (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю[66].
5. Надання платникам безкоштовного програмного забезпечення для формування та подання податкової, фінансової та іншої звітності платників в електронному вигляді.
6. Надання консультацій з питань електронних сервісів та податкового законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на органи ДФС України.

III. Супутні послуги. У місцях, де знаходяться ЦОП, можуть надаватися такі супутні послуги, як: виготовлення копій документів, ламінування, надання банківських послуг та інші. Однак надання платних супутніх послуг заборонено контролюючими органами[67].

Отже, органи ДФС обслуговують платників податків, надаючи різні види послуг. Зокрема, територіальні гілки ДФС України забезпечують належні умови для платників податків, а саме створюють спеціалізовані підрозділи – центри обслуговування платників.

---

[65] Наказ ДФС України від 16.11.2018 №739 «Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП» URL: http://sfs.gov.ua/.

[66] Податковий кодекс України: Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[67] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України URL: http://sfs.gov.ua/.

Таким чином, можна стверджувати, що система сервісного обслуговування платників податків займає провідне місце у налагодженні рівня довіри між платниками податків та фіскальними органами.

Проте, незважаючи на якісне обслуговування та надання консультаційних послуг, не всі громадяни України мають можливість цим скористатися, оскільки необізнані в певних аспектах та процесах, так як не повною мірою поширюється і розвивається податкова культура. Тому доцільним у нашому дослідженні є аналіз зарубіжного досвіду обслуговування платників податків, на основі якого органи ДФС України можуть реформувати та вдосконалити сервісне обслуговування платників податків нашої держави.

З'ясування особливостей взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків у зарубіжних державах може бути корисним для запозичення з метою удосконалення вітчизняного законодавства.

Економічно розвинені держави на цьому етапі створюють ефективні засоби та методи управління процесами справляння податків. Дослідження зарубіжного досвіду у сфері сервісного обслуговування платників податків може позитивно вплинути на вдосконалення діяльності Державної фіскальної служби України, так як може бути використано для перетворення фіскальних органів України на сервісну службу.

Для прикладу, робота податкових органів у Швеції здійснюється під гаслом «єдина декларація – єдиний рахунок – єдиний платіж – єдина адреса (платежу)». Кожному громадянину в податковій службі відкривається особовий рахунок. Він ведеться як звичайний розрахунковий рахунок: за дебетом відображаються всі прямі податки, що нараховуються на нього (ці суми списуються під час надходження відповідних платежів з боку платника податків), а за кредитом – всі суми переплат або повернень податку під час перерахування після завершення звітного періоду. Сплата податку здійснюється платником податку на певні рахунки податкової служби в банках і на пошті[68].

[68] Фадеев Д. Е. Экономика. Налоги. Бизнес // Налоговый вестник: приложение к журналу. 2011. № 4. С. 24.

Також податкова служба Швеції має доступ до бази даних єдиного центру обліку та реєстрації об'єктів нерухомості, в якому розміщені відомості про власників таких об'єктів[69].

Для того, щоб сплатити податок на нерухомість, органи податкової служби направляють платнику податків повідомлення, які слугують підставою для сплати податків.

Загалом шведські податкові органи керуються постулатом, що добровільна сплата податків досягається за рахунок:

– налагодженого апарату контролю, що характеризується точністю та передбачуваністю, а також широким використанням профілактичних (превентивних) заходів;

– довіри платників податків, впевнених у правомірній роботі податкової системи та виконанні податковими органами своїх завдань;

– введення доступних для розуміння правил оподаткування.

Як наслідок, у Швеції до категорії добросовісних платників належать 80 % платників податків[70].

Аналіз наступної країни, Великої Британії, показує, що в центрі уваги податкових органів перебуває клієнт-платник податків з його потребами і проблемами, що свідчить про соціальну спрямованість роботи цих органів. Позиція платників податків обов'язково враховується під час розробки або внесення змін до податкової політики держави, податкових процедур тощо[71].

У країні діє процес спрощення податкової документації (бланків, інструкцій, рекомендацій), а також акцентується увага на створенні максимально зручного для платника податків процесу спілкування з податковими органами. Платники податків мають можливість заповнення та подання декларацій в електронному вигляді і в режимі реального часу (онлайн), виконанні податкового обов'язку (сплата податків і зборів) через Інтернет, отриманні індивідуальної консультації в єдиній національній телефонній службі або через Інтернет у режимі онлайн з наданням платником податків усіх необхідних даних (суми доходів, особистих даних

[69] Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07; МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Х.: ХНУВС , 2012. С. 361.
[70] Там само. С. 221.
[71] Там само. С. 363.

тощо). Лінія, на якій відбувається консультація, захищена паролем, що гарантує конфіденційність інформації. Для цього необхідно лише зайти на офіційний сайт Управління державними доходами і митницями (HM Revenue and Customs) та вибрати відповідне посилання[72].

Наступною країною, що може слугувати для прикладу, є Франція. Подання звітності платниками податків у Франції відбувається через Інтернет, де є можливість підрахувати свої податки, заповнюючи обов'язкові дані та відповідаючи на запитання. Відносини між платниками та органами у сфері справляння податків у Франції побудовані у формі обміну думками, тобто кожна сторона доводить свою правоту, причому податковий орган зобов'язаний надати письмову відповідь на будь-які запити платника податків, які він має право використати для свого захисту між фіскальними органами та платниками податків на базі податкового законодавства[73].

Отже, дослідження системи відносин між фіскальними органами та платниками податків у зарубіжних країнах щодо сервісного обслуговування та консультування платників податків вказує на те, що цьому питанню приділяється значна увага і всі зусилля контролюючих органів спрямовані на те, щоб забезпечити платникам податків усі необхідні умови і щоб було максимально зручно виконувати податкове зобов'язання. Тому досвід зарубіжних країн може бути корисним для удосконалення вітчизняного законодавства в частині сервісного обслуговування платників.

Система оподаткування, що створена сьогодні в Україні, за структурою та складом подібна до податкових систем більшості розвинених європейських країн. Проте в європейських державах існують окремі аспекти оподаткування та адміністрування, на які органам ДФС України слід звертати увагу для вдосконалення системи обслуговування.

Проаналізуємо окремі організаційні засади країн – членів ЄС, які є корисними для застосування в Україні.

---

[72] Шередеко Е. В. Современное состояние органов налогового администрирования. *Налоги и налогообложение*. 2008. № 7. С. 79–80.

[73] Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль: навч. посіб. К., 2010. С. 42.

У європейських країнах діє єдиний державний інформаційний ресурс стосовно даних про громадян, нерезидентів, платників податків, об'єкти оподаткування тощо із доступом до нього у межах повноважень органів державної влади, місцевого самоврядування, правоохоронних органів, прокуратури, фізичних та юридичних осіб.

Цей організаційний напрям є перевагою для органів фіскальної служби, державної влади та громадян. Адже громадяни не витрачають час на отримання різноманітних довідок, а контролюючі органи, у свою чергу, мають достовірну інформацію.

В Україні наразі створюються певні технічні можливості для забезпечення доступу державним органам у межах їх повноважень до інформації, яка є наявною в базах даних інших державних органів[74].

У багатьох розвинених країнах, наприклад в Бельгії, за згодою платника податкові органи допомагають визначити йому перелік податків і платежів, які він повинен сплачувати.

В Україні сьогодні платник податків повинен самостійно визначати, які податкові платежі він має сплачувати відповідно до ПКУ. Саме тому доволі часто це призводить до ситуації, коли сумлінному платнику призначаються штрафні санкції за податками, які не були ним визначені та сплачені не з метою уникнення від оподаткування, а із необізнаності. Такий інцидент викликає у платників податків недовіру до фіскальних органів[75].

В європейських країнах, насамперед у Швеції, фізична особа автоматично отримує цивільний реєстраційний номер від народження. Тобто громадянам Швеції немає потреби звертатися до фіскальних органів, подавати заяви та очікувати на отримання документа.

Питання щодо автоматичного присвоєння реєстраційного номера облікової картки платника податків на підставі інформації

[74] Акімова Л.М., Левчук С.М., Акімов О.О., Кузьмін О.В. Формування системи надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України: монографія. Херсон: Олді-плюс, 2018. С. 7.
[75] Там само.

Міністерства юстиції про новонароджених в Україні на сьогодні залишається відкритим[76].

У деяких зарубіжних країнах, таких як Велика Британія, Швеція, Данія, застосовується ефективна, проста та прозора системи сплати податків − Єдиний рахунок. Це дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити всі грошові зобов'язання з усіх податкових платежів і стовідсотково запобігати помилкам при перерахуванні коштів. При цьому податкові органи мають реальну картину про стан розрахунків платників податків із бюджетами, а саме – ситуація, коли в одного платника податків одночасно з одного податку обліковується переплата, а з іншого – є податковий борг[77].

Наразі питання щодо можливості створення та запровадження Єдиного рахунку для сплати податків в Україні залишається відкритим. Проте уже з 1 січня 2019 р. ДФС України планувала запровадити Єдиний рахунок для сплати податків (крім ПДВ та акцизу з реалізації пального).

Органи ДФС України повідомляють, що Єдиний рахунок передбачає подання єдиної декларації з місцевих податків з автоматичним рознесенням коштів на рахунки територіальних громад. В. о. заступника голови ДФС Євген Бамбізов зазначив, що сьогодні працюють над створенням ІТ-софту для того, щоб система запрацювала[78].

На нашу думку, запровадження Єдиного рахунку для сплати податків в Україні мало б позитивні результати. Так, наприклад, для платників податків вище зазначених зарубіжних країн це впровадження значно покращило відносини між податковими органами та платниками податків, скоротило витрати, пов'язані зі сплатою податків, а також зменшило помилки, що виникають при перерахуванні коштів. Як результат, зазначене нововведення дозволить заощадити всі переплати та недоплати на єдиному податковому рахунку.

---

[76] План дій щодо проведення реформ ДФС у податковому напрямку. URL: https://www.medoc.ua/uk/blog/plan-dij-shhodo-provedennja-reform-dfs-u-podatkovomu-naprjamku

[77] Акімова Л. М., Левчук С. М., Акімов О. О., Кузьмін О. В. Формування системи надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України: монографія. Херсон: Олді-плюс, 2018. 196 с.

[78] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/.

Сьогодні основними завданнями податкових органів як зарубіжних країн, так і України є:

– стимулювання розвитку економіки;

– зменшення податкового навантаження на бізнес;

– постійне вдосконалення адміністрування податків, що має стимулювати до добровільної їх сплати;

– удосконалення процедури електронного декларування і сплати різних податків та зборів у зручний спосіб і час для усіх платників податків;

– реформування діючих систем з метою покращення рівня обслуговування;

– проведення консультаційно-роз'яснювальної роботи серед платників податків через засоби масової комунікації.

Наразі Україна підтримує стосунки у сфері оподаткування з іншими державами, які застосовують діючі в усьому світі стандарти, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку і Організацією Об'єднаних Націй, завдяки чому забезпечується адаптація законодавства України у сфері адміністрування податків до законодавства інших країн[79].

Отже, для злагодженої роботи сервісного обслуговування платників податків органам Державної фіскальної служби України потрібно рухатися в напрямі якісних змін, враховуючи досвід зарубіжних країн.

Однією з основних умов економічного зростання України є ефективна робота ДФС України. Сплачуючи податки, платники наповнюють бюджет держави та постійно взаємодіють з нею. Проте, якщо фіскальна служба є корумпованою, тоді це не стимулює платників виконувати свій обов'язок перед державою.

В Україні на сьогодні 62 % скарг бізнесу стосуються роботи фіскальної служби, частка тіньової економіки становить, за різними оцінками, від 30 до 55 %, а за опитуванням Європейської бізнес-асоціації, проблеми в системі оподаткування залишаються однією з основних перешкод роботи бізнесу[80].

Міністерство фінансів України спільно з Державною фіскальною службою України у 2017 р. розпочало проект з комплексної

[79] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/
[80] Там само.

реформи ДФС, головною метою якого було зменшення рівня корупції.

У червні 2017 створено Міжнародну раду з представників ЄС, Німеччини, Канади, США. Рада здійснює моніторинг перебігу реформи, визначає пріоритети, координує робочі групи та надає експертну підтримку. Це дало можливість ефективно оцінювати перебіг перетворень у ДФС, посилити увагу і довіру до змін, оскільки вони базуються на світових практиках та відбуваються під контролем незалежних експертів[81].

Серед недоліків, які були виявлені під час діагностики діяльності ДФС України в системі обслуговування, можна виділити[82, 83]:

1. Електронний кабінет рідко використовується для подання звітності. Так, у Києві через електронний кабінет подається близько 2 % усієї звітності.

2. Низька доступність для певних аудиторій – закриту частину електронного кабінету використовують лише 17 % усіх підприємців та юридичних осіб.

3. Низький рівень доступу до онлайн-послуг для фізичних осіб-громадян (наприклад електронним кабінетом користується лише 140 тисяч громадян, у регіонах онлайн-звітність з майнового податку подали всього близько 10 % платників податків). Крім того, нині онлайн частково доступні лише 5 адміністративних послуг.

4. Загальне охоплення електронними ключами АЦСК становить близько 15 %, а по регіонах варіюється від 10 % до 40 %. Отже, доступ в електронний кабінет здійснюється здебільшого за допомогою ключів ДФС.

5. Національний кол-центр ДФС має низький показник відповідей на дзвінки, що обмежує трансфер консультацій з центрами обслуговування платників податків. Сьогодні кол-центр ДФС у змозі обслуговувати лише 50 % вхідних дзвінків (5,5 тис. з 10 тис. дзвінків щоденно). До того ж якість таких консультацій у режимі онлайн далеко не найкраща.

---

[81] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/.

[82] Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/

[83] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/.

6. Неякісна структура електронних ресурсів та навігація для платників податків.

На думку фахівців, для наближення роботи ДФС до світових стандартів та перетворення її в сервісну організацію необхідно зменшити людський фактор, автоматизувати процеси та перейти до моделі роботи, коли більшість послуг платники податків можуть отримати в онлайн-режимі. На переконання Олександра Данилюка: «…цей підхід дав позитивні результати в інших державних відомствах в Україні та широко використовувався при наданні послуг фіскальними службами в світі, тому ДФС потрібно продовжувати осучаснювати свої підходи до роботи. Для кожного платника податків робота з ДФС має стати зручнішою»[84].

Отже, головними недоліками в системі обслуговування платників податків є обмежений доступ до онлайн-послуг, необізнаність громадян щодо користування доступними сервісами. А основною причиною цього є низький рівень надання консультаційно-роз'яснювальної роботи платникам податків; неякісна структура електронних ресурсів; часткова корумпованість фіскальної служби, що не стимулює платників виконувати свій обов'язок перед державою, тощо.

Таким чином, зазначені проблеми сьогодні залишаються невирішеними. Для забезпечення якісного обслуговування необхідно, враховуючи сучасні світові тенденції та зарубіжний досвід, розробляти окремі стратегії та напрями, які сприятимуть перетворенню сервісного обслуговування платків податків в Україні до рівня європейських стандартів.

Для ефективного функціонування і розвитку сервісного обслуговування потрібно здійснювати реформи, які будуть ефективними. Для цього доцільно скористатися рекомендаціями професіоналів із зарубіжних країн.

На основі рекомендацій міжнародних партнерів, результатів діагностики міжнародної консалтингової компанії та незалежної оцінки процесу адміністрування податків TADAT (the Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) у 2018 р. був складений План дій щодо реформування ДФС України[85].

---

[84] Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/

[85] План дій щодо проведення реформ ДФС у податковому напрямку. URL: https://www.medoc.ua/uk/blog/plan-dij-shhodo-provedennja-reform-dfs-u-podatkovomu-naprjamku

Для наближення до світових стандартів та перетворення ДФС у сервісну організацію в процесі реформування виділяють 4 основні заходи.

1. Удосконалення організаційної та функціональної структури.

Основним завданням цього етапу є побудова організаційної структури апарату ДФС та її територіальних органів за функціональним принципом шляхом об'єднання однакових видів діяльності у відповідні підрозділи структури незалежно від типу податків.

2. Підвищення рівня доброчесності, доступності, професіоналізму та прозорості.

Завданнями цього етапу є:

– розвиток персоналу шляхом відбору найкращих кадрів та гідної оплати праці;

– високий рівень задоволеності платників податків обслуговуванням ДФС та наданням роз'яснювальних консультаційних послуг сервісних служб;

– реформування діючих стандартів для забезпечення довіри суб'єктів оподаткування та антикорупційні заходи.

3. Переформатування основних бізнес-процесів та забезпечення ефективного використання ІТ-сервісів.

Для досягнення цього напряму слід розв'язати такі завдання:

– вдосконалити сервісну функцію ДФС;

– покращити якість аудиту;

– організувати ефективний процес погашення боргу;

– реформувати систему управління інформаційними ресурсами та технологіями.

4. Підвищення рівня добровільної сплати податків та управління ризиками.

Завданнями цього етапу є:

– стимулювання добровільної сплати податків;

– розвиток функції управління ризиками.

Для ефективності онлайн-сервісів ДФС потрібно створити внутрішню ІТ функцію, перевагами якої стане: висока надійність та стабільність; гнучкість, простота в пріоритетності потреб; швидка підтримка, легкість у відслідковуванні прогресу. Тому для впровадження цього напряму необхідно зробити такі ключові кроки:

– створити спеціальний уповноважений департамент;

– впровадити конкурентну оплату праці;

– найняти кваліфікованих спеціалістів;

– відслідковувати прогрес та вносити зміни[86].

Таким чином, запровадження онлайн-сервісів та вдосконалення сервісного обслуговування, модернізація ІТ-інфраструктури – це ті зміни, які мають зробити ДФС для зручності та доступності платників податків.

Однак, незважаючи на те, що в Україні органи ДФС намагаються постійно вдосконалювати сервісне обслуговування, створювати нові можливості для платників податків в онлайн-режимі, цього недостатньо для громадян, а отже, і для злагодженої організаційної роботи сервісних служб у цілому.

Така ситуація склалася тому, що більшість населення нашої країни (зокрема в сільській місцевості) непоінформовані належним чином щодо можливостей, які вони можуть отримати в онлайн-режимі, а також не мають необхідних знань для користування цими послугами.

На нашу думку, вирішення цієї проблеми потребує впровадження окремих аспектів, за допомогою яких зросте рівень довіри між суб'єктами оподаткування.

І. Поширення податкової культури та надання консультацій і роз'яснень більш широким масам населення. Цей напрям можна організувати шляхом запровадження волонтерської роботи.

1. Створення Державних фондів податкового консультування з питань користування онлайн-послугами.

2. Створення Інститутів податкового консультування, які, співпрацюючи з ДФС України, організовували б безкоштовні консультації для платників податків (особливо для фізичних осіб із сільської місцевості).

3. Створення волонтерських відділів як на базі ДФС України, так і в Університеті ДФС України із залученням студентів фінансово-економічних спеціальностей. Можливість надання волонтерських консультацій студентами – це не лише необхідна інформація для платників податків, а й корисна практика для здобувачів вищої освіти, які планують стати висококваліфікованими податковими консультантами. Студенти-волонтери у своїй діяльності могли б надавати такі послуги, як: консультування платників податків щодо користування

[86] Офіційний сайт Міністерства фінансів України. UR: https://www.minfin.gov.ua/

сервісними послугами, які вже є в наявності та надаються органами ДФС України; допомога у заповненні декларацій; проведення зустрічей для вивчення питань, які є найбільш незрозумілими у отриманні таких послуг платниками податків; організація тренінгів для платників податків щодо підвищення рівня податкової культури та податкової грамотності тощо.

4. Консультування через засоби масової інформації: впровадження органами ДФС України спеціальних телепередач, в яких не лише буде надаватись інформація щодо нововведень у сфері оподаткування, а й роз'яснення на конкретних прикладах як користуватися новими сервісними послугами; публікація цікавих статей у газетах та журналах, наприклад у жартівливій формі або у вигляді коміксів тощо.

II. Спрощеність і зрозумілість онлайн-послуг для усіх користувачів.

III. Введення у шкільні програми 9–11 класів окремого предмета, що стосується організації справляння податків та зборів. Цей напрям, на нашу думку, є доцільним у впровадженні, адже, отримуючи середню освіту, випускник повинен мати елементарні знання з податкової системи та діючих на сьогодні сервісів обслуговування платників податків, а також можливості їх використовувати на практиці.

IV. Проведення анкетування серед населення з питаннями про те, яким послугам вони надають перевагу у сфері сервісного обслуговування та які нововведення доцільніше впроваджувати.

Отже, основними напрямами вдосконалення сервісного обслуговування платників податків в умовах сьогодення є створення необхідних умов для зручності та простоти користування онлайн-послугами, надання роз'яснювально-консультаційних послуг для підвищення рівня податкової культури, ефективна робота кол-центрів, розвиток власної ІТ-системи тощо.

У науковій роботі наведено теоретичне узагальнення та визначено проблеми та напрями підвищення обслуговування платників податків в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано такі висновки:

1. Зміцнення ролі сервісної складової в діяльності фіскальної служби характеризує структурні зміни орієнтирів для нашої держави. Це має проявлятися у розумінні того, що держава існує для людини, а

не навпаки. Крім того, органи виконавчої влади повинні обслуговувати платників податків, тобто виконувати роль постачальника публічних послуг.

2. Для реалізації заходів щодо реформування системи надання адміністративних послуг у частині підвищення ефективного механізму надання адміністративних послуг ДФС України платникам податків визначено основні передумови створення ЦОП, а саме:

– заохочення платників податків до добровільної реалізації ними податкового обов'язку;

– створення зручних, сприятливих та комфортних умов для платників податків шляхом удосконалення процедури надання адміністративних послуг та зміни пріоритетів з метою покращання взаємовідносин із платниками податків;

– надання адміністративних послуг в електронній формі за принципом «єдиного вікна», що відповідатиме європейським та світовим стандартам;

– розширення переліку послуг, що надаються платникам податків, з урахуванням їх потреб та побажань.

3. Під час аналізу діяльності ДФС України в системі обслуговування платників податків було виявлено такі недоліки: електронний кабінет рідко використовується для подання звітності; низька доступність для цільової аудиторії; низький рівень доступу до онлайн-послуг для фізичних осіб – громадян; національний кол-центр ДФС має низький показник відповіді на дзвінки, що обмежує трансфер консультацій з ЦОПів; неякісна структура електронних ресурсів та навігація для платників податків.

4. Вивчивши стратегічні ініціативи органів ДФС України, було визначено шляхи підвищення якості сервісного обслуговування платників податків: перевести всі доступні послуги в повністю автоматичний онлайн-режим; підвищити якість обслуговування клієнтів шляхом аналізу історії платника податків; наприклад, забезпечити ефективну комунікацію про наявні послуги. Для вирішення проблем щодо роботи кол-центрів ДФС потрібно здійснити такі дії: збільшити наявні ресурси; модернізувати інфраструктуру; створити мережу регіональних підрозділів для подальшого розширення охоплення.

Підсумовуючи вищесказане, можна стверджувати, що в Україні залишилося ще багато спірних і невирішених питань стосовно

сервісного обслуговування платників податків. Вважаємо, що Україні потрібно брати до уваги досвід розвинених європейських країн, враховуючи переваги та досягнення інших держав при формуванні механізму адміністрування податків.

2.2. Управління ризиками в оподаткуванні: зарубіжний досвід

На сьогодні ефективність виявлення ризикових платників податків значною мірою залежить від наявності у фіскальних органів надійних джерел отримання інформації про діяльність суб'єктів господарювання (далі – СГД). Кожна країна напрацьовує власну практику виявлення ризикових платників податків, і Україна не є щодо цього винятком. Однак, зважаючи на тривалу податкову реформу, а також євроінтеграційний вектор розвитку держави, вважається доцільним вивчення досвіду фіскальних органів окремих країн-членів Європейського Союзу (далі – ЄС) щодо отримання інформації про діяльність платників податків з ознаками ризику[87]. Крім того, для вітчизняної практики не менш корисним є дослідження досвіду Сполучених Штатів Америки, Туреччини та Австралії, які також мають вагомі напрацювання у досліджуваній сфері.

Досвід країн-членів ЄС щодо виявлення ризикових платників податків свідчить, що найбільшу увагу в цих країнах приділяють проблематиці аудиту платників ПДВ, адже загальновідомо, що цей податок є складним в адмініструванні. Тенденції адміністрування ПДВ в ЄС коригуються органами влади, зокрема Європейською комісією, яка, по-суті, виконує координуючу роль і досліджує тенденції розвитку системи ПДВ у країнах-членах ЄС. Відповідно до ст. 7 Регламенту 1553/89 Європейська комісія формує та подає Раді Європи та Європейському парламенту щорічний звіт щодо адміністрування ПДВ.

[87] Борейко Н. М. Джерела отримання інформації про діяльність платників податків з ознаками ризику: досвід Німеччини. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу* (м. Ірпінь, 17–18 травня 2018 р.). К.: Алерта, 2018. 174 с.

Як і в Україні, у країнах-членах ЄС проблема застосування шахрайських схем при адмініструванні ПДВ постає надзвичайно гостро. За розрахунковою оцінкою внаслідок порушення законодавства щодо сплати цього податку втрати бюджету ЄС становлять близько 50 млрд євро в рік. Втрату надходжень з ПДВ називають ПДВ-розривами (VAT-Gap). ПДВ-розриви визначаються як різниця між сумою ПДВ, яка фактично сплачена платниками податків, і загальною сумою податкових зобов'язань з ПДВ, які повинні були б бути сплачені, та виражається в абсолютній величині або у відсотках. Для обчислення таких втрат беруться до уваги не лише показники з недоотриманого ПДВ внаслідок податкового шахрайства, але й внаслідок банкрутства суб'єкта господарювання, втрати платоспроможності та фінансових помилок у розрахунках[88].

Однією з причин таких втрат була відсутність можливості швидкого обміну податковою інформацією між податковими відомствами країн-членів ЄС. У зв'язку із цим нещодавно Європейською комісією оголошено про запуск онлайн-системи, яка дасть змогу країнам-членам ЄС швидко обмінюватися податковою інформацією, а також нею передбачені спеціальні заходи, що дозволять запобігати застосуванню шахрайських схем з ПДВ[89].

Застосування цієї онлайн-системи дозволить двом і більше офіційним представникам податкових органів країн-членів ЄС проводити спільний аудит, створювати єдину аудиторську групу для протидії шахрайству та обмінюватися інформацією в режимі реального часу. Розроблена система дозволяє здійснювати обмін інформацією між кількома органами влади, зокрема Європейським поліцейським офісом (Європол), Європейським бюро з боротьби з шахрайством та Європейською прокуратурою. Основною перевагою вказаної онлайн-системи є те, що віднині інформація щодо всіх товарів, які перетнули кордон ЄС, миттєво надходитиме до системи і поширюватиметься серед податкових органів усіх країн-членів ЄС, а це, у свою чергу, унеможливить будь-які маніпуляції з ПДВ.

---

[88] ЄС бореться з ухиленням від сплати податків. *Юридична газета онлайн*. 06.12.2017. URL: http://yur-gazeta.com/golovna/es-boretsya-z-uhilennyam-vid-splati-podatkiv.html

[89] Там само.

З метою підвищення рівня адміністративного співробітництва податкових органів країн-членів ЄС у боротьбі з організованим шахрайством з ПДВ, зокрема карусельним, розроблено механізм Eurofisc. Останній є мережею для оперативного обміну інформацією щодо шахрайства з ПДВ між країнами-членами ЄС, у якій відповідна інформація, отримана податковими органами однієї країни-члена ЄС може бути швидко поширена податковим органам інших країн-членів Співтовариства[90].

Крім того, в ЄС розроблено систему автоматизованого аналізу даних (electronic transaction network analysis and ranking tool (далі – TNA), отриманих від компаній, які заявляють суму сплаченого ПДВ до відшкодування. Система TNA включає в себе розроблення спільної мережі для країн-членів ЄС, де б розміщувалася інформація стосовно транзакцій і поданих декларацій (звітів) у режимі реального часу. Така система відстежує будь-які відмінності у покупках і продажах між продавцями та покупцями, а також інші розбіжності між задекларованою інформацією про відшкодування ПДВ[91].

Для боротьби з ПДВ-розривами (VAT-Gap) в ЄС розроблено Податкову програму ЄС 2020, відповідно до якої створено спеціальну проектну групу. Завданням цієї групи є збір та порівняння інформації щодо показників втрат доходів бюджету через недоотримання ПДВ[92].

В ЄС з метою боротьби з податковими шахрайствами широко практикується обмін інформацією між платниками податків та контролюючими органами. Зокрема, йдеться про застосовування процедур «Дізнайся про свого контрагента» (Know Your Counteragent / KYC) та «Дізнайся про свого платника податків» (Know Your Taxpayer / KYT)[93].

Так, методи процедури «Дізнайся про свого контрагента» (Know Your Counteragent / KYC) спрямовані на зменшення

---

[90] Борейко Н. М., Борейко О. Ю. Досвід фіскальних органів країн-членів Європейського Союзу щодо протидії ухиленню від сплати податку на додану вартість. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації: збірник матеріалів III науково-практичного інтернет-семінару*, 15–22 червня 2018 р. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. 76 с. URL: http://ndi-fp.nusta.com.ua/thesis/744/

[91] Там само.

[92] Як в ЄС борються з ухиленням від сплати ПДВ. 2016. URL: https://taxlink.ua/ua/news/jak-v-s-borjatsja-iz-uhilennjam-vid-splati-pdv.htm

[93] Там само.

комерційних ризиків СГД (кредитних, репутаційних, корупційних тощо), які полягають в обов'язковій ідентифікації суб'єктами господарювання своїх контрагентів (клієнтів) до вступу з ними у правовідносини.

Під час виконання процедури KYC індикаторами ризику, які повинні брати до уваги платники при перевірці своїх потенційних контрагентів, є:

1) новостворена (нещодавно реорганізована) компанія з відсутньою фінансовою історією або історією реорганізації;

2) компанія, яка була продана новим власникам, у яких відсутній попередній досвід або знання у тому виді діяльності, яку здійснює куплена компанія;

3) компанія, керівниками яких є особи, у яких відсутній попередній досвід або знання у тому виді діяльності, що здійснює компанія;

4) компанії, чиї бізнес-моделі не є придатними або конкурентними на ринку;

5) компанія, яка здійснює незвичну господарську діяльність або укладає незвичні угоди, що є неконкурентними порівняно з нормальною поведінкою на ринку;

6) компанія з короткостроковими договорами оренди приміщення для здійснення господарської діяльності.

У свою чергу, методи процедури «Дізнайся про свого платника податків» (Know Your Taxpayer / KYT) застосовують податкові органи ЄС перед реєстрацією чи перереєстрацією суб'єктів господарювання. Під час KYT фахівці податкових органів здійснюють аналіз ризику, підходів до управління ризиком, корпоративної політики дотримання вимог законодавства, інформація щодо яких підлягає обміну між країнами-членами ЄС.

Процедури «Дізнайся про свого контрагента» та «Дізнайся про свого платника податків» не мають стандартизованого вигляду а ні для бізнесу, а ні для якогось конкретного сегменту, не є сталими і можуть варіюватися залежно від виду платників податків, діяльності цих платників, обсягу і вартості угод тощо.

У лютому 2016 р., за результатами проведення Форуму ЄС з ПДВ, розроблено Настанову про адміністративну співпрацю між країнами-членами Співтовариства і бізнесом (Guide ON administrative cooperation between member states and businesses) (далі – Настанова).

Останньою визначено взаємні зобов'язання між суб'єктами господарювання та податковими органами, які повинні відповідати таким принципам, як юридична визначеність, нейтральність, пропорційність та прозорість, і стосуються порядку обміну інформацією, необхідного для ефективної боротьби з так званим карусельним шахрайством з ПДВ. Вищезазначеною Настановою пропонується таке[94]:

1) платники податків (суб'єкти господарювання) та податкові органи повинні співпрацювати у частині обміну інформацією, яка може бути корисною при ідентифікації та розслідуванні справ з карусельного шахрайства;

2) суб'єкти господарювання при здійсненні ними господарської діяльності мають застосовувати KYC-процедури, перевіряти виконання політики дотримання вимог законодавства тощо;

3) якщо податкові органи виявлять, що певні операції відповідають критеріям, що можуть свідчити про ризик податкового шахрайства, то повинні застосовувати доступні їм заходи для попередження таких дій, а саме: процедури KYT, перевірки, попередження про можливе шахрайство тощо;

4) податкові органи гарантують, що будь-які зобов'язання платників податків будуть відповідати принципу юридичної визначеності, а отримана ними від платників інформація використовуватиметься для співпраці та боротьби із шахрайством з ПДВ.

Одним з напрямів налагодження ефективної системи оподаткування є активна реалізація системи моніторингу податкових ризиків у контексті налагодження дієвої взаємодії між платниками податків та податковими органами. Аудит ризикових платників податків у країнах ЄС формується під впливом розвитку суспільства та різних факторів. Серед країн-членів ЄС, досвід яких з досліджуваної проблематики викликає найбільшу зацікавленість щодо можливості запровадження окремих його елементів у вітчизняну практику, є Німеччина, Нідерланди, Швеція, Велика Британія.

Так, у Німеччині значну увагу приділяють збору інформації про діяльність платника податків[95]. Початковий збір інформації є основою для будь-якого розслідування. Тільки тоді, коли така інформація є

[94] Як в ЄС борються з ухиленням від сплати ПДВ. 2016. URL: https://taxlink.ua/ua/news/jak-v-s-borjatsja-iz-uhilennjam-vid-splati-pdv.html

[95] Дрост М. Збір інформації перед та під час проведення аудиту. Матеріали доповіді. Київ. 2015. 11 с.

комплексною та цілеспрямованою, контролюючі органи можуть робити відповідні висновки та ухвалювати рішення стосовно подальших заходів. Пошук інформації щодо діяльності платників податків відбувається в рамках підготовки до податкового аудиту або під час його проведення з метою з'ясування та оцінювання різних обставин справи. Застосовуються такі способи пошуку й отримання інформації, яка може бути використана в процесі аудиту, а саме:

1) через податкові акти та бази даних податкового управління;
2) зовнішній збір інформації через інші органи державної влади;
3) можливості пошуку інформації через Інтернет [96].

Зокрема, під час збору інформації в рамках податкового управління перевіряються акти, складені за результатами податкових перевірок платників податків, здійснених раніше. Також аналізуються результати попередніх звітів про перевірку (аудит) податкового управління, дані, що містяться в деклараціях з ПДВ, здійснюється запит щодо наявності у платників податків податкової заборгованості. Перевіряється інформація, що міститься у реєстрі власників транспортних засобів. Крім того, контролюючі органи роблять запити до податкових відомств по всій території Німеччини з метою перевірки наявності актуальних податкових рахунків по всій країні. Перевіряється наявність транскордонних операцій з постачання товарів (робіт, послуг), отримання доходів від таких операцій у межах ЄС. Аналізується інформація Центральної бази даних випадків шахрайства у сфері ПДВ у розрізі окремих платників податків, а також дані торгового реєстру[97].

Як зазначалося вище, для збору даних про платників податків з метою виявлення платників з ознаками ризику податкові відомства Німеччини здійснюють співпрацю з іншими органами державної влади. Зокрема, здійснюється обмін інформацією з органами митного управління, Федеральним автотранспортним відомством, Федеральним відомством фінансового нагляду, Федеральним відомством з

[96] Борейко Н. М. Джерела отримання інформації про діяльність платників податків з ознаками ризику: досвід Німеччини. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 17–18 травня 2018 р.). К.: Алерта, 2018. 174 с.

[97] Дрост М. Збір інформації перед та під час проведення аудиту (Informations beschaffung vor und während der Prüfung). Матеріали доповіді. Київ. 2015. 11 с.

питань міжнародних податкових відносин, а також з органами влади інших країн-членів ЄС.

Податкова адміністрація Німеччини може здійснювати заходи щодо пошуку інформації про платників податків через Інтернет, а також отримувати її від інших надавачів послуг, серед яких органи влади у районах та містах, а також фонди соціального страхування. Зокрема, від органів влади у містах та районах контролюючі органи отримують інформацію, наприклад, про кількість зареєстрованих у суб'єкта господарювання найманих працівників, кількість спожитої ним електроенергії та води, кількість відвідувачів (заклади громадського харчування, розважальні заклади тощо). Перевіряючи інформацію про платника податків у мережі Інтернет, контролюючі органи звертають увагу на інтернет-сторінку підприємства, у яких соціальних мережах воно зареєстроване (соціальні мережі Facebook, Xing тощо), а також перевіряють історію інтернет-сторінок (archive.org) і з'ясовують власника домену. Звертають увагу і на інформацію, що міститься у базах даних (таких як Amadeus та Markus). Так, у базі даних Amadeus міститься деталізована інформація щодо підприємств у Європі, рейтингів та індикаторів надійності, членів правління (директори), звітів про діяльність підприємства (галузеві звіти). Відповідно, база даних Markus дозволяє отримати широку інформацію щодо підприємств у Німеччині, Австрії, Люксембурзі, внесення до торгового реєстру, опису видів діяльності (базових фінансових даних), членів правління (директорів), повідомлень засобів масової інформації.

У діяльності контролюючих підрозділів податкової адміністрації Німеччини виїзні перевірки розмежовуються на загальну (зовнішню) перевірку підприємства, перевірку ПДФО найманої праці та спеціальну перевірку ПДВ[98]. При здійсненні аудиту завданням контролюючих органів є з'ясування податкової історії платника податків (як здійснюється співпраця платника з фіскальними органами, своєчасність виконання податкових зобов'язань тощо). Якщо за результатами попереднього розгляду у контролюючих органів виникають сумніви щодо діяльності платника податків, останніх відбирають для здійснення виїзної перевірки.

[98] Дрост М. Загальна перевірка підприємства. Розмежування з перевіркою ПДВ. Матеріали доповіді. Київ. 2015. 12 с.

Оскільки в Німеччині прийнято класифікувати суб'єктів господарювання за їх величиною, а саме: концерни та великі підприємства, мікро-, малі та середні підприємства, тому це впливає на тривалість, періодичність та період перевірки. Великі підприємства та концерни перевіряються окремо, а для мікро-, малих та середніх підприємств практикується проведення камеральної перевірки. Цікавою є періодичність перевірок підприємств залежно від їх розміру. Так, статистична періодичність перевірок малих та мікропідприємств становить раз на 30–50 років. Середні підприємства перевіряються податковими органами раз на 15 років, а великі – раз на 4–5 років відповідно.

Для звичайної перевірки підприємства відбираються на основі комп'ютерної програми, яка здійснює відбір за певними параметрами. Період перевірки триває 3–4 роки. Здійснення інших виїзних перевірок підприємства не залежать від класу величини підприємства.

Подання декларації з ПДВ здійснюється електронним способом, а обчислення податку платники виконують самостійно. Декларацію подають у десятиденний термін після закінчення податкового періоду. Податковий період становить місяць, квартал або рік.

Якщо за результатами перевірки платників податків виявлено наявність ухилення від сплати податків, до порушників податкового законодавства застосовуються санкції. Варто зазначити, що санкції до платників податків, які підозрюються у вчиненні ухилення, застосовуються лише за умови доведення об'єктивного та суб'єктивного ухилення від сплати податків. До відповідальності може бути притягнено платника податків, керівника підприємства, співробітників, суб'єктів зловживання державними субвенціями. Платник податків, щодо якого є обвинувачення, надалі повинен співпрацювати з податковими органами.

Служби податкового аудиту здійснюють співробітництво з податковими інспекціями щодо податкових правопорушень. Зокрема, податкові інспекції мають у своєму складі два окремі відділи[99]:

1) відділ санкцій та грошових штрафів (при надходженні повідомлення про правопорушення відділ перевіряє наявність підстав для підозри, а також проводить попереднє розслідування факту підозри);

[99] Дрост М. Співробітництво між службами податкового аудиту та податковими інспекціями з податкових правопорушень. Матеріали доповіді. Київ. 2015. 12 с.

2) відділ податкових слідчих (співробітники відділу проводять слідчі дії в рамках процедур оподаткування, а також в рамках впровадження податкових санкцій).

У цілому для ЄС актуальна спільна система податку на додану вартість, яка є результатом упровадження директив у національне право. В ЄС діє Директива про спільну систему податку на додану вартість (нова редакція від 28.11.2006). Норми цієї Директиви дозволяють країнам-членам Співтовариства зберігати відмінні положення щодо адміністрування ПДВ, а також запроваджувати нові. Зокрема, ст. 63 Директиви про спільну систему ПДВ передбачає оподаткування за принципом планового надходження товарів. Це означає, що підприємство-постачальник має наперед профінансувати ті суми податків, які він ще не отримав на час сплати податків до податкової інспекції. Ст. 66 цієї Директиви надає право країнам-членам ЄС з певних оборотів (групам платників податків) здійснювати оподаткування за принципом фактичного надходження товарів. Крім того, відповідно до ст. 178 Директиви зменшення податкового зобов'язання на попередню сплату податку неможливе[100].

Перевірка декларування ПДВ є автоматизованою процедурою, що здійснюється на основі програмного забезпечення. У процесі перевірки особлива увага акцентується на новостворені підприємства, а також наявність у таких підприємств нетипово високих сум обороту на початковому етапі діяльності. Також перевіряється наявність періодів, за які не сплачені податкові зобов'язання, що заявлені у декларації, надлишків податкового кредиту, а також надмірних сум податкового кредиту. Аналізуються матеріали перевірок.

Незалежно від того, що в ЄС приділяється значна увага врегулюванню проблем у частині сплати ПДВ, досі залишається напруженим питання щодо вимоги неперешкоджання вільному руху товарів та послуг у рамках ЄС, з одного боку, та дієвого контролю з метою запобігання шахрайства з ПДВ – з іншого.

[100] Дрост М. Система відшкодування податкового кредиту. ПДВ та боротьба з податковим шахрайством у сфері ПДВ в Європейському Союзі (System der Vorsteuererstattung, Umsatzsteuer und Umsatz Steuerbetrugs Bekämpfung in der Europäischen Union). Матеріали доповіді. Київ. 2015. 19 с.

Законодавчі заходи щодо протидії шахрайству у сфері ПДВ в ЄС спрямовані на[101]:

– запровадження реверсної сплати податку для певних видів обороту (будівельні послуги, клінінгові послуги, мобільні телефони);

– запровадження неочікуваного контролю ПДВ;

– обов'язкова перевірка новостворених підприємств за допомогою списку контрольних запитань;

– запровадження щомісячного декларування ПДВ новостворе-ними підприємствами;

– покращення співробітництва між державами-членами та спрощення процедури обміну інформацією.

Діяльність аудиторів в Німеччині чітко регламентується та контролюється. Органом контролю в цій країні є Інститут аудиторів, що має спеціалізовані комітети для врегулювання проблем, які виникають у сфері аудиту. При Аудиторській палаті Німеччини створюються аудиторські суди, до компетенції яких входить накладання штрафів та інших адміністративних покарань за неякісне проведення перевірки. За необхідності такі суди можуть позбавити аудитора права здійснювати аудиторську діяльність[102].

У Німеччині виділяють два види контролю за професією аудитора: 1) контроль за здійсненням професії аудитора; 2) контроль якості аудиторських послуг. Поширеним явищем у цій країні є страхування відповідальності аудиторів перед третіми особами. Відповідно до Закону «Про аудиторську діяльність» в Німеччині таке страхування є обов'язковим у випадку, якщо максимальна професійна відповідальність становить 1 млн євро для аудиту підприємств, що не є учасниками ринку капіталу та 4 млн євро – для аудиту підприємств, що є учасниками ринку капіталу. Досвід Німеччини у страхуванні відповідальності аудиторів є позитивним. Впровадження останнього в практику нашої держави дозволить підвищити якість аудиторських послуг та убезпечити аудиторів від помилок[103].

---

[101] Дрост М. Система відшкодування податкового кредиту. ПДВ та боротьба з податковим шахрайством у сфері ПДВ в Європейському Союзі (System der Vorsteuererstattung, Umsatzsteuer und Umsatzsteuer und Umsatz Steuerbetrugs Bekämpfung in der Europäischen Union). Матеріали доповіді. Київ. 2015. 19 с.

[102] Гуцаленко Л. В., Марченко С. О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство.* 2016. № 6. С. 349–354.

[103] Там само.

За результатами досліджень Форуму ОЕСР з податкового адміністрування (The Forum on Tax Administration), робота якого спрямована на дослідження середовища функціонування податкових систем, обмін професійною інформацією у сфері оподаткування, визначення кращих міжнародних практик адміністрування податків, а також напрямів покращення податкового клімату в державах, з'ясовано, що найбільш прогресивними і зразковими практиками адміністрування податків є Австралія, Великобританія, Норвегія та Нідерланди. У зв'язку з цим досвід цих країн також заслуговує на увагу у цьому дослідженні.

У Нідерландах упродовж тривалого часу застосовується горизонтальний моніторинг платників податків, історія запровадження якого розпочалася ще в 2002 р. з рекомендації Наукової ради з державної політики Нідерландів у доповіді «Майбутнє правового суспільства» щодо переходу від «вертикальних» до «горизонтальних», тобто рівноправних відносин між урядом та громадянами, як відповідь на зміни в міжнародному та соціальному партнерстві. Програма «Горизонтальний моніторинг» розпочалася із запровадження взаємодії податкових органів Нідерландів з великими платниками податків, з часом трансформувавшись. Сьогодні ця програма є провідним елементом взаємовідносин податкових органів не лише з великими платниками податків, але й з представниками малого та середнього бізнесу[104].

Нідерландська податкова адміністрація (Dutch Tax Administration) приймає заяви від платників податків, які бажають бути охопленими горизонтальним моніторингом, та укладає з ними угоди про співробітництво. У Нідерландах висока податкова культура в суспільстві. Суб'єкти господарювання в цій країні добровільно укладають угоди з податковою адміністрацією щодо горизонтального моніторингу не тому, що це рекомендація податкових органів. Насамперед тому, що вони самі розуміють, що податковий контроль позитивно впливає на ведення бізнесу.

Суть цієї програми можна звести до того, що учасник горизонтального моніторингу перебуває під постійним контролем з боку фіскального органу, однак не контролем у традиційному

[104] Ватаманюк О. С. Зарубіжний досвід супроводження великих платників податків та його актуальність для України. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 4 (78). С. 211–218.

уявленні, який спрямований на виявлення невідповідностей у звітності та передбачає застосування жорстких санкцій, а наглядом, що виявляється у постійному спостереженні за діяльністю платника податків та оперативному реагуванні на проблеми в оподаткуванні, що виникають у процесі його фінансово-господарської діяльності.

Структура податкового контролю (Tax control framework (TCF) в Нідерландах є сукупністю процесів та процедур внутрішнього контролю підприємства, які гарантують, що податкові ризики відомі і контрольовані. Процедурами TCF охоплюються всі податки, які сплачує підприємство (наприклад корпоративний податок, податок на заробітну плату, податок з продажу та акцизний податок, а за потреби й податок на енергію, податок на гральний бізнес, екологічний податок тощо також можуть бути включені до TCF, якщо це буде доцільно)[105]. У межах TCF перевіряється повнота заповнення та своєчасність подання податкових декларацій, здійснення трансакцій, платежів, елементи основних бізнес-підприємств. Впровадження в діяльність підприємств TCF дозволяє останнім досягати своєї фінансової мети і реалізувати свою податкову стратегію в керованому вигляді. Застосування TCF має ряд переваг як для платників податків, так і для контролюючих органів, а саме[106]:

– здійснюючи свою діяльність у форматі TCF, підприємства своєчасно отримують консультації податкових органів щодо сплати податків, належним чином виконують свої податкові зобов'язання;

– податкові органи впевнені в тому, що у діяльності платників податків не буде «сюрпризів»;

– підвищення довіри як платників податків до контролюючих органів, так і контролюючих органів до платників податків;

– ефективна система взаємодії платників податків і контролюючих органів;

– збільшення податкових надходжень до бюджету держави;

[105] Peters W. T. B., Brink M. R. Establishing a Tax Control Framework: The utility and necessity of IT / W. T. B. Peters, M.R. van den Brink, S. Janssen, G.A. de Roest. C. 32–40. URL: https://www.compact.nl/articles/establishing-a-tax-control-framework-the-utility-and-necessity-of-it/

[106] Там само.

– краще розуміння податкового законодавства платниками податків;

– оперативне надходження податкової звітності до контролюючих органів;

– кращі результати при проведенні податкових перевірок;

– зменшення витрат на проведення аудиту.

Система TCF охоплює всі бізнес-процеси підприємства, здійснюється з використанням програмного забезпечення і призначена для зменшення ризиків у діяльності суб'єктів господарювання. У реалізації цієї системи задіяні не лише аудитори, а й IT-консультанти.

Створення, впровадження та підтримка TCF може здійснюватися за такими етапами:

1) планування – визначається мета та обсяг TCF, тобто: з якою метою підприємство хоче застосовувати цю систему; податок, на який звертатиметься основна увага; кількість країн, у межах яких потрібно буде здійснювати контроль (якщо, наприклад, підприємство здійснює зовнішньоекономічну діяльність);

2) прогнозування – визначається податкова стратегія підприємства юридична і податкова структура, зобов'язання щодо сплати податк,ів, основні продукти (послуги) та ринки, які IT-системи застосовуватимуться для ведення реєстрів (зокрема й для автентифікації). Залежно від обраної системи оподаткування оцінюється, як оподаткування впливатиме на діяльність підприємства з метою проведення ретельного аналізу імовірності виникнення податкового ризику. Якщо в процесі IT-аудиту буде виявлено потенційну можливість податкового ризику, то визначається як цей ризик можна усунути. Податкові консультанти допомагають підприємцям уникнути податкових ризиків;

3) проектування – зосереджується на розробці (вдосконаленні) процедур контролю. Розробляються нові процедури контролю підприємства в IT-середовищі та за потреби удосконалюються вже існуючі. Керування на цьому етапі автоматизоване і відбувається в IT-середовищі. Як показала практика, такий підхід є більш зручним та ефективним, а ніж здійснення перевірок у «ручному» режимі. Особливо це стосується процедур, націлених на виявлення та протидію ризикам. Основна увага приділяється нестандартним операціям (злиття, придбання, рефінансування тощо);

4) впровадження – здійснюється впровадження нових або вдосконалених існуючих процедур управління залежно від їх пріоритету, встановленого під час консультування керівництва підприємства. Встановлюється графік, відповідно до якого має відбуватися удосконалення процесу управління. Про цей етап інформуються всі співробітники підприємства та за потреби проводиться їх навчання;

5) моніторинг – перевіряється ефективність внутрішнього контролю (самооцінки) підприємства. Частина ризикових ситуацій може бути усунена в процесі внутрішнього контролю підприємства. За потреби проводиться зовнішній контроль підприємства фахівцями податкового відомства. За допомогою математичної вибірки аналізуються й оцінюються операції з ознаками ризику.

TCF розглядається як частина структури управління бізнесом (business control framework (BCF). Такий підхід дозволяє убезпечити підприємства від ризику. Зусилля податкових органів Нідерландів спрямовані на розробку нових і вдосконалення існуючих програмних продуктів, що дозволяють керувати ризиками та які можуть бути інтегрованими в існуючі бази даних.

Як показує практика діяльності податкових органів Нідерландів щодо аудиту платників податків, застосування процедур TCF дозволяє контролюючим органам бути в курсі того, як здійснюється діяльність суб'єктів господарювання не лише на підставі поданої звітності, але й брати участь у ній. Застосування TCF дає змогу зробити аудит динамічним, постійно оновлювати та розширювати інформацію про можливі ризики в діяльності платників податків й оперативно ними управляти. Податкове відомство Нідерландів рекомендує впровадження цього підходу в міжнародну практику.

У Великій Британії підрозділи Королівської податкової та митної служби (Her Majesty Revenue and Customs) також застосовують ризикоорієнтований підхід супроводження платників податків. Основна увага акцентується на великих платниках податків. Обслуговування цієї категорії платників здійснює структурний підрозділ Королівської податкової та митної служби – Дирекція великого бізнесу[107].

[107] HM Revenue and Customs Large Business. *HMRC*. 2014. URL: https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business#large-business.

На відміну від інших країн ЄС усі компанії Великобританії без винятку повинні надавати свої річні звіти для перевірки аудиторам. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту у Великобританії, є Акт про компанії 1985 року[108].

Королівська податкова та митна служба у Великій Британії має у своєму складі Службу розвідки ризиків (Risk Intelligence Service), яка має вагоме значення при виявленні платників податків з ознаками ризику. До завдань останньої входить збір інформації для формування профілю ризику. Інформація збирається з різних джерел, а саме: з масових сторонніх інформаційних повідомлень; міжнародних джерел; прихованих і відкритих; комерційних тощо.

Служба ризик-розвідки отримує інформацію та забезпечує її аналіз. Далі здійснюється порівняння існуючих тенденцій та поведінки суб'єктів господарювання на ринку з отриманими даними. Виявляються на основі цих показників поточні та майбутні ризики, включаючи загрози в окремих галузевих сегментах. За допомогою цієї інформації формується національний рейтинг ризиків[109].

Для виявлення, аналізу й управління ризиками застосовується програмне забезпечення (Connect). Програмне забезпечення функціонує як інструмент пошуку та дослідження, який дозволяє аналітикам простежити будь-який випадок і розглядати складні справи. Програма дає змогу аналітикам формувати профілі ризику та визначати пріоритети, використовуючи статистику для виявлення та сортування найбільш ризикових випадків. Програмне забезпечення Connect використовує 23 джерела інформації та 81 тип документів для більше ніж 800 мільйонів записів. Ця система аналізує всі доступні дані про платника податків, зокрема: сімейний стан, адресу проживання (комерційну адресу), розташування бізнес-офісу, дані роботодавця, групу ПДВ (підприємства, що використовують той самий номер ПДВ), товариства, телефон, банківські рахунки тощо. Використання програмного забезпечення Connect дозволяє ідентифікувати ризикових платників податків, сприяє покращенню показників діяльності

[108] Гуцаленко Л. В., Марченко С. О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство*. 2016. № 6. С. 349–354.

[109] Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences. The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. 2011. 135 p.

контролюючих органів, зменшенню витрат часу на перевірку справ платників податків[110].

Застосування зазначеного програмного забезпечення допомагає прискорити здійснення оцінювання ризику та прийняття рішення щодо ризиковості платника. Останнє дозволяє оцінювати ступені ризику та сегментувати платників податків на групи залежно від рівня ризику, і продивлятися всю інформацію про групи ризику в мережі.

Наприклад, високоризикова група платників податків може бути переглянута через мережеву візуалізацію, в якій користувач бачить всю пов'язану інформацію графічно, може визначити кілька ризиків або першопричину їх виникнення. Мережева візуалізація реалізується шляхом застосування програми NetReveal Visualizer. Остання є веб-додатком, що дозволяє користувачеві бачити візуальне представлення різних мереж, до яких об'єкт підключено. Дає змогу користувачеві шукати документи за допомогою пошукової системи в різних базах даних. Інформацію в цій мережі можна проглядати як у розгорнутому вигляді, так і в більш звуженому.

У Великобританії діють Центри транзакцій, які отримують великі обсяги інформації про операції з платниками податків. Інформація цих центрів також застосовується при оцінці податкової поведінки платників податків. У випадку виявлення нетипових трансакцій можуть вимагати від платників податків пояснень щодо своїх дій.

Приклади профілів ризику, що сформовані податковими органами у Великобританії[111]:

1) оренда нерухомості (rental properties) – наприклад, платник податків має декілька об'єктів оренди майна (не основного місця проживання), які не вказані у податковій декларації. Аналіз цієї інформації може включати пошук того, хто відповідає за оренду майна, які можливі наслідки та додаткові проблеми, а також які джерела фінансування орендної нерухомості;

2) прихована економіка (hidden economy) – наприклад, відкриття профілю тіньової економіки. У такому випадку особа може бути відповідальною за більше ніж 40 орендованих об'єктів, але при цьому ніяких доказів не виявлено;

---

[110] Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences. The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. 2011. 135 p.

[111] Там само.

3) ПДВ декілька комірок (VAT multiple cell) – у численних реєстрах ПДВ може бути вказаний той самий номер мобільного телефону, що і контактний номер. Багато хто з них може містити знак «плюс», який пропонує інші базові посилання;

4) корпорації (corporations) – служба доходів зацікавлена в корпораціях і перевіряє такі показники, як сплата ПДВ, керівники компаній, які також є керівниками інших дочірніх компаній, структура корпоративного оподаткування материнської компанії, а також керівники мережі компаній, включаючи наявну власність, банківські рахунки у них та членів їх сім'ї;

5) гарячий список (hot listing) – це спосіб додавання інформації особам, які, можливо, вже перебувають під наглядом або є пов'язаними з ризиковими платниками податків. При цьому використовується інформація, отримана із зовнішніх джерел. Наприклад, якщо заявлений дохід платника не відповідає отриманому доходу, виявлено наявність офшорних банківських рахунків тощо. У такому випадку ризик оцінюється командою спеціалістів.

Використання програмного забезпечення Connect має ряд переваг, а саме: збільшення прибутковості, більш ефективний персонал та стратегічні переваги. Профілі ризику постійно перевіряються й доповнюються для підвищення ефективності аудиту. До перевірок залучаються професійні аудитори, які, використовуючи Connect, мають змогу суттєво підвищити ефективність аудиту.

Щодо досвіду Швеції, то мета податкової агенції цієї країни полягає у визначенні та виборі платників податків, які навмисно уникають податкових зобов'язань на відміну від платників податків, які допустили помилки у своїй податковій звітності. Податкові органи вивчають поведінкові аспекти платників податків, а не лише інформацію, подану у податковій декларації[112].

Основна мета аудиту полягає у перевірці фінансової звітності підприємств, компаній, банків, організацій. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та готують аудиторські кадри, є Комісія з аудиторської діяльності та Шведська спілка аудиторів[113].

---

[112] Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences. The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. 2011. 135 p.

[113] Гуцаленко Л. В., Марченко С. О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство.* 2016. № 6. С. 349–354.

Податкова агенція Швеції збирає дані як на центральному, так і на регіональному рівнях. Ця інформація аналізується групою з управління ризиками під керівництвом головного офісу за участі регіональних офісів. Група управління ризиками створює та надсилає список пріоритетних завдань для формування вибірки. Контролюючі органи на основі даних вибірки формують групи платників, що перевірятимуться, а також які стратегії аудиту, що будуть реалізовані. Оцінка ризиків є частиною стандартного бізнес-планування та прийняття рішень[114].

Для виявлення ризикових платників податків застосовується декілька методів, зокрема:

1) сортування та фільтрування даних – це порівняно простий спосіб аудиту та обмежений за обсягом;

2) ранжування на основі системи балів – дозволяє сформувати рейтинг платників залежно від набраних балів. Здійснюється з використанням програмного забезпечення;

3) система статистичних методів спирається як на передові ІТ-технолгії, так і на статистичну експертизу для розробки складних моделей та комп'ютерних сценаріїв правдоподібності.

Згідно з групою платформ Fiscalis Risk Management країни Європейського Союзу використовують різні інструменти для виявлення ризику, а саме: сортування баз даних (34 %), методи, що базуються на правилах (36 %), пошук даних (15 %) та інші (15 %).

Спочатку здійснюється аналіз стандартизованих звітів та спеціальних даних. Далі, за результатами аналізу даних, відбувається моделювання та прогнозування поведінки платника. Для проведення моделювання застосовуються методи інтелектуального аналізу даних та кластеризацію даних.

У Франції основною метою аудиту є зовнішній фінансовий контроль достовірності фінансової звітності недержавного сектору економіки. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та готують аудиторські кадри, є Національна палата ревізорів та Орден

---

[114] Борейко Н. М., Борейко О. Ю. Виявлення платників податків з ознаками «ризику» на прикладі Швеції. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу,* 23 лютого 2018 р. Університет ДФС України. Ірпінь: Видавництво Університету ДФС України, 2018. 247, [112–113] с. URL: Режим доступу: http://www.nusta.edu.ua/2018/02/23

бухгалтерів-експертів. Питання бухгалтерського обліку та звітності перебувають у віданні Міністерства фінансів, а аудиту – у Міністерства юстиції. Аудит проводять бухгалтерські комісари, яких обирають на зборах акціонерів строком на 6 років. Після цього строк повноважень комісарів може бути продовжений, при чому кількість пролонгацій не обмежена[115].

Далі потребує уваги досвід податкових органів Австралії та Туреччини, яким вдалося досягти вагомих результатів у частині виявлення ризикових суб'єктів господарювання.

Так, Австралійський податковий офіс (далі – АПО) забезпечує основу для оцінки ризиків ухилення від оподаткування, виявлення причин недотримання податкового законодавства, визначення рівня співпраці платників податків та розробки заходів для оцінювання рівня ризику. Податкові органи Австралії вибудовують партнерські відносини з платниками податків. Основну увагу приділяють великим платникам, особливо тим, що визначені як «ключові». Співпраця підрозділів Австралійського податкового офісу з платниками податків спрямована на підтримку повного і відкритого вирішення спірних питань в оподаткуванні й виявлення та пом'якшення податкових ризиків у «режимі реального часу». Такий постійний моніторинг діяльності платників податків покликаний сприяти усуненню податкових колізій[116].

Для попередження податкових ризиків серед великих платників податків запроваджено ряд ініціатив, найвизначнішою з яких є Форвардні договори про дотримання вимог (Annual Compliance Arrangements) (далі – ACAs), що введена в дію ще в 2008 р. учасниками ACAs є лише ключові платники, які мають найбільші обсяги товарообороту.

Управління ACAs здійснюється переважно сервісними підрозділами Австралійського податкового офісу, які утворюють матричну структуру, організовану за типом податку та ринкового сегменту. Так, у структурі АПО діє відділ непрямого оподаткування, який відповідає за адміністрування акцизного та інших податків на споживання. Відділ публічних товариств та міжнародних організацій

[115] Гуцаленко Л. В., Марченко С. О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство*. 2016. № 6. С. 349–354.

[116] Ватаманюк О. С. Зарубіжний досвід супроводження великих платників податків та його актуальність для України. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 4 (78). С. 211–218.

відповідає за адміністрування корпоративного податку та рентної плати. У свою чергу, відділ приватних товариств та заможних громадян відповідає за управління податками, що справляються з винагород найманим працівникам (fringe benefit taxes).

В Австралійському податковому офісі запроваджено диференційований підхід до обслуговування платників податків згідно з категоріями ризику (платники із високим, середнім, низьким рівнем ризику, ключові платники). Оцінювання категорії ризику проводиться шляхом використання Платформи диференціації ризиків (Risk Differentiation Framework). Ця Платформа функціонує на основі інструментів економіко-математичного моделювання, що формує ризиковий профіль платника податку.

Для категоризації корпоративних платників за рівнем ризику на основі Платформи диференціації ризиків застосовуються високоавтоматизовані процедури, що містять алгоритми та обчислювальні системи. На підставі отриманих даних здійснюється оцінювання ризику шляхом ручного опрацювання процесів та приділення найбільшої уваги ключовим платникам податків.

Робота з оцінювання ризиків підрозділами податкового офісу проводиться щороку протягом липня–листопада. На початку здійснюється моделювання ефекту від недотримання платниками податкового законодавства з кожного податку окремо. Так, при підрахунку показників для корпоративного податку до уваги беруться такі фактори, як: оборот платника, обсяг сплачених податків, вартість активів, частка на ринку. Після завершення розрахунків, залежно від отриманих результатів, платнику податків присвоюють категорію ризику. Якщо за результатами оцінювання буде встановлено, що порушення платником податків податкового законодавства призведе до суттєвих втрат бюджету, останній класифікується як «ключовий платник» або «платник з високим рівнем ризику»[117].

У подальшому платники податків, які за результатами попереднього оцінювання потрапили до категорії платників з високим рівнем ризику, підлягають більш детальній перевірці на схильність до

[117] Борейко Н. М. Сучасні тенденції управління податковими ризиками на прикладі Австралійського податкового офісу. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації: збірник матеріалів IV науково-практичного інтернет-семінару (м. Ірпінь, 25 лютого – 7 березня 2019 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2019. 168, [134–137] с. URL: http://ndi-fp.nusta.com.ua

порушення податкового законодавства. Зокрема, на цьому етапі здійснюється опрацювання й аналіз усієї наявної інформації про платника податку, його зовнішнього середовища та потенційних ризиків. З цією метою в Австралійському податковому офісі створено спеціальну базу даних.

Основні фактори, що враховуються при оцінці ризиковості платника податку, включають: 1) податкову історію платника; 2) середні податкові ставки; 3) особливості управління. За результатами, фахівці податкового офісу, відповідальні за оцінювання ризиковості платника податків, формують деталізований звіт щодо рейтингу останнього за рівнем ризику та присвоєної категорії ризику. У висновку звіту зазначається, яку кваліфікацію присвоїти цьому платнику: ключовий платник, платник з високим рівнем ризику, платник із середнім рівнем ризику, платник з низьким рівнем ризику[118].

В Австралії ризикорієнтований підхід застосовують не лише до суб'єктів господарювання, а й до заможних осіб (наприклад, резиденти, які разом із бізнес-партерами володіють чистими активами вартістю понад 5 млн дол. США, та заможні особи, які володіють чистими активами вартістю понад 30 млн дол. США[119]. Зокрема, в цій країні з 2004 року практикується автоматизоване визначення й оцінка ризиків заможних осіб за допомогою таких інструментів, як Система групи заможних осіб (the Group Wealth System), що підраховує вартість чистих активів усіх платників податків, а також Інтегрована обчислювальна модель (the Integrated Scoring Model), що ідентифікує ризики заможних осіб у загальній групі платників. Ступінь ризику візуалізується за допомогою Платформи диференціації ризиків[120].

Крім додаткових податкових надходжень до бюджету, які забезпечує застосування фіскальними органами Австралії описаної вище моделі оцінки ризиків, застосування такої методики дозволяє сконцентрувати зусилля працівників фіскальних органів на взаємодії з

[118] Ватаманюк О. С. Зарубіжний досвід супроводження великих платників податків та його актуальність для України. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 4 (78). С. 211–218.
[119] Там само.
[120] Managing Compliance of High Wealth Individuals. The Auditor-General Audit Report. 2013. 2014. № 35. URL: http://www.anao.gov.au/~/media/Files/Audit %20Reports/2013 %202014/ Audit %20Report %2035/AuditReport_2013-2014_35.pdf.

тими платниками, яким притаманний найвищий ступінь ризику, усуваючи при цьому необхідність здійснення додаткових контактів із сумлінними платниками податків. А це, у свою чергу, сприяє суттєвій економії фінансових ресурсів держави.

Вияв ризикових суб'єктів господарювання у Туреччині також побудоване на виявленні, аналізі та оцінюванні ризиків. З цією метою застосовується інформація із внутрішніх джерел (податкові декларації, історія податкового аудиту тощо) та зовнішніх (інформація органів влади, банків, страхових та лізингових компаній, факторингових компаній, інших платників податків тощо). Особлива увага приділяється виявленню ризиків зі сплати ПДВ. З цією метою застосовується перехресна перевірка трансакцій, аналіз постачальників та субпідрядників.

У Туреччині існують сховища даних, інформація до яких надходить з трьох основних джерел: громадські організації, приватні організації та податкова і митна адміністрації. Інформаційним забезпеченням для проведення податкового аудиту слугують дані електронних податкових декларацій, реєстраційних даних платників податків, повідомлення про наявність податкової заборгованості, дані про результати попередніх аудиторських перевірок.

Особлива увага приділяється незареєстрованим потенційним платникам податків, які не мають ідентифікаційного номера та не здійснюють господарської діяльності, проте мають значну кількість трансакцій у фінансових установах. Якщо кількість трансакцій таких платників перевищує допустимо дозволений рівень, останні вважаються потенційними платниками податків з високим ступенем ризику. Контролюючі органи досліджують, чи мають такі суб'єкти особисті зв'язки з компаніями, що використовуються для приховування господарської діяльності та вимагають обґрунтування підстав для здійснюваних переказів грошових коштів. Це дозволяє ідентифікувати компанії, які не задекларували отримані прибутки.

Крім податкових декларацій, також перевіряються дані кредитних карток. Інформацію щодо руху коштів на рахунку платника банки щомісяця направляють до сховища даних. Дані кредитних карток порівнюються в автоматичному режимі з інформацією про здійснені покупки, отримані доходи, а також заявлені платником до відшкодування суми ПДВ. У випадку виявлення

розбіжностей та відсутності пояснень від платника податків останні підлягають аудиту.

З метою протидії ризикам з ПДВ у Туреччині розроблено модель профілювання ризиків з використанням автоматизованої перевірки достовірності показників звітності платника податків із реальною ситуацією на ринку. Особлива увага приділяється платникам податків з високим ступенем ризику. Для виявлення платників податків з високим ступенем ризику аналізують поведінку платників податків та оцінюють ризик. З цією метою перевіряються та аналізуються дані з банківських рахунків, реєстрація платника ПДВ, попередні результати аудиту, історія платежів, попередні податкові декларації, форми банків. Історія поведінки платника податків порівнюється із зібраними даними, включаючи затримки платежів, частоту змін адреси, наявність великого обороту тощо. На основі аналізу цієї інформації створюється профіль платника податків та здійснюється оцінка ризику.

Основною метою аудиту в США є перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами та експертно-консультативна діяльність. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та готують аудиторські кадри, є: Федерація спілок аудиторів; Інститут внутрішніх ревізорів; Інститут бухгалтерів. Діють два види аудиторських організацій: професійні (здійснюють свою діяльність, як правило, в межах штатів) та недержавні (існують у формі Американського інституту дипломованих бухгалтерів, основним завданням якого є перевірка кваліфікації аудитора). Аудитори в США отримують сертифікати за такими спеціалізаціями: бухгалтер; внутрішній аудитор; аудитор інформаційних систем. Для отримання сертифікату кожен повинен пройти відповідний екзамен, що проводиться раз на півроку.

Законодавством США встановлено підвищені вимоги до системи корпоративного управління і внутрішнього контролю за фінансовою звітністю компаній, акції яких котируються на фондовому ринку США. Керівництво компаній має проводити щорічну оцінку системи внутрішнього контролю та подавати звіти про її стан[121].

[121] Гуцаленко Л. В., Марченко С. О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство.* 2016. № 6. С. 349–354.

Найбільш поширені податкові ризики з федерального прибуткового податку, податку на майно і податку на заробітну плату. Для виявлення платників податків зосереджується увага фіскальних органів на перевірці фінансової звітності та трансакцій платників податків.

Щороку оприлюднюється перелік потенційно ризикових трансакцій для інформування платників податків та попередження ризиків. За здійснення прихованих операцій передбачено штраф у розмірі до 200 тис. дол. США. Встановлено обмеження часу, протягом якого платник податків має право звернутися до фіскальних органів щодо відшкодування податків або отримання податкового кредиту.

Таким чином, на підставі вивчення світового досвіду встановлено, що проблематика виявлення ризикових платників податків надзвичайно гостро постає у практиці багатьох країн з розвиненою економікою. Особливо актуальною є проблема боротьби з ПДВ-розривами (VAT-Gap). З'ясовано, що вдосконалення аудиту ризикових платників податків в ЄС спрямоване на розробку заходів щодо посилення співпраці між країнами-членами в частині обміну інформацією про СГД, покращення організації роботи податкових органів країн-членів ЄС та рівня добровільного дотримання податкового законодавства. Інформаційним забезпеченням при проведенні аудиту платників податків слугує обмін інформацією між платниками податків та контролюючими органами. Крім того, зосереджується увага на розробці автоматизованого механізму перехресного зіставлення даних податкової звітності, поданої кожною із сторін окремої транзакції, що дозволить виявляти шахрайство, зокрема карусельне, на ранній стадії і запобігати його вчиненню в межах окремої країни ЄС або Співтовариства в цілому. Індикаторами ризиковості СГД є: 1) відсутність фінансової історії або історії реорганізації компанії; 2) нещодавній продаж компанії новим власникам, у яких відсутній попередній досвід або знання у тому виді діяльності, яку здійснює куплена компанія; 3) призначення керівниками компанії осіб, у яких відсутній попередній досвід або знання у тому виді діяльності, яку здійснює компанія; 4) наявність непридатних або неконкурентоспроможних бізнес-моделей компанії; 5) здійснення СГД незвичної господарської діяльності (укладення незвичних угод), які є неконкурентними порівняно з нормальною

поведінкою на ринку; 6) короткострокові договори оренди приміщення для здійснення господарської діяльності тощо.

Узагальнення світового досвіду виявлення ризикових платників податків дозволило виявити, що спільними рисами для окремих країн є: ризикорієнтований підхід, у тому числі формування ризикового профілю платника, ведення розширеного діалогу з платниками та переважання нетрадиційних методів контролю, спрямованих на попередження правопорушень, а не застосування санкцій за їх вчинення.

З метою імплементації провідного зарубіжного досвіду в Україні необхідним є реалізація таких завдань, як:

– застосування ризикорієнтованих методик супроводження платників податків, здійснення диференціації платників та відповідних підходів до роботи з ними за ступенями ризику, а також введення повнофункціонального горизонтального моніторингу, що дозволить поглибити нагляд фіскальних органів за тими платниками, які несуть найвищий ризик втрат для бюджету, без посиленого втручання в діяльність підприємств, а також знизити витрати на обслуговування платників податків;

– посилення співпраці між фіскальними органами та платниками податків і формування на цій основі рішень щодо внесення змін до політики фіскальних органів.

2.3. Горизонтальний моніторинг у сучасних технологіях адміністрування податків

Для забезпечення стабільності надходжень, удосконалення обслуговування великих платників податків та контролю за їх діяльністю в податкових відомствах країн світу створюються спеціалізовані багатофункціональні підрозділи для роботи з великими платниками. Основною перевагою створення таких структурних одиниць є те, що в них обслуговується невелика кількість підприємств. Тому значна увага приділяється індивідуальному податковому супроводженню кожного підприємства.

Спеціальні підрозділи по роботі з великими платниками створено в 21 з 30 країн-учасниць Організації економічного співробітництва та розвитку. Податкові управління країн світу мають схожу організаційну структуру: за видом податку, адміністративними

функціями чи типом платників податків[122]. Більшість податкових адміністрацій надають перевагу якомусь одному виду організаційної структури, хоча деякі являють собою змішаний тип організаційної структури.

Дослідження проблеми показує, що країни можуть мати значну користь від застосування спеціальних заходів для контролю за виконанням податкових вимог найбільшими платниками податків. Так, досвід багатьох розвинених країн, а також країн з перехідною економікою та країн, що розвиваються, продемонстрував, що застосування спеціальних заходів привело до підвищення рівня виконання податкових вимог великими платниками податків та ефективнішої діяльності системи оподаткування в цілому. Такі заходи зосереджують зусилля податкових адміністрацій на відносно незначній кількості платників податків, які відповідальні за великий відсоток від загального податкового збору. Як свідчать дані технічного консультативного Комітету ІОТА, більшість досліджуваних країн запевняють, що запровадження відділів великих платників (далі – ВВП) допомогло вжити заходів щодо недоліків у роботі системи оподаткування та вдосконалити її функції[123]. Крім того, у багатьох країнах було випробувано реформи системи оподаткування, які потім стали застосовуватись і для інших платників податків. Такі заходи включають самостійне визначення зобов'язань платників податків, єдину систему реєстрації платників податків, єдиний ідентифікаційний код платника податків, організаційну структуру, що базується на основних функціях податкового законодавства, електронній картотеці та нових комп'ютеризованих інформаційних системах.

Розвинені країни використовують різноманітні моделі організації відділів великих платників податків: деякі держави зосередили свою увагу лише на створенні заходів для аудиту великих платників податків. Інші країни (Австралія, Нідерланди, Нова Зеландія, США) прагнуть організувати окремі податкові адміністрації, які займатимуться різними типами платників податків, а особливо у справах

[122] IOTA – Intra-European Organization of Tax Administrations (2012), IOTA Knowledge Database 'Voluntary Compliance Policies and Strategies for Large Taxpayers', Large Taxpayer Treatment and Audit (LTTA) Area Group, Intra-European Organization of Tax Administrations, Budapest.
[123] Там само.

великих та середніх платників податків. Крім того, відмінності існують і між моделями, що базуються на принципі розподілу платників на типи (відповідно до їх розміру)[124].

Тенденція щодо запровадження ВВП або інших організаційних структур для великих платників податків у країнах з перехідною економікою та країнах, що розвиваються, свідчить, що вони слідують тим основним заходам, які застосовувалися в розвинених країнах (наприклад в Австралії, Франції, Нідерландах, Новій Зеландії, Сполученому Королівстві Великобританії, Сполучених Штатах Америки). У цих країнах податкові адміністрації реорганізовують свою діяльність відповідно до класів платників податків (відповідно до їх розміру), тому що різні класи вимагають різних підходів стосовно контролювання виконання податкових вимог, а також тому, що різні класи представляють різний вид ризику для державного доходу.

Таким чином, розглядаючи досвід країн стосовно контролю за великими платниками податків та ефективного адміністрування податків, існує значна кількість моделей їх організацій, систем та процедур. А тому, враховуючи ці відмінності, необхідно підходити до всебічного порівняння та запровадження тієї чи іншої моделі з особливою обережністю.

У розвинених країнах, в яких вже засновані управління аудиту великих платників податків, головним мотивом щодо розвитку у напрямі створення повноцінних ВВП стала необхідність прийняття більш інтегрованого підходу до розробки стратегії виконання податкових вимог.

Так, упродовж останніх 10 років декілька сучасних податкових адміністрацій реорганізували свою діяльність відповідно до типів платників податків (особливо відповідно до їх розміру) з огляду на те, що стратегії, які концентрують увагу на ризикові для податкових надходжень, який залежить від типу платників, є найефективнішими засобами покращення рівня виконання податкових вимог.

На початку 1990-х рр. податкове та митне управління Нідерландів було організоване у вигляді чотирьох департаментів: з

[124] Визначення великих платників податків. Звіт IOTA для податкових адміністрацій. Міжєвропейська організація податкових адміністрацій URL: www.iota-tax.org.

питань великих підприємств, малих та середніх, інших платників податків та з питань митного контролю. Головне управління з питань оподаткування та митного контролю запровадило організаційну структуру, засновану головним чином на типах платників податків (великі платники корпоративних податків, платники податків з малого бізнесу та окремі фізичні особи)[125].

Відділ великих корпоративних платників податків складається з центрального офісу, який контролює усі заходи управління з питань оподаткування та митного контролю щодо великих корпоративних платників податків. Він не займається безпосередньо вирішенням оперативних проблем, однак контролює діяльність усіх ВВП у межах держави.

Відділ великих корпоративних платників податків несе відповідальність за виконання усіх основних функцій податкової адміністрації стосовно великих корпоративних платників податків, включаючи моніторинг виконання податкових вимог: ведення облікових документів та виконання платіжних зобов'язань; проведення аудиту; примусове стягнення заборгованостей та надання послуг платникам. Завдяки накопиченню інформації про великих корпоративних платників податків (управління клієнтами) управління з питань оподаткування та митного контролю стало хорошим «партнером» для підприємств та консультантів з питань оподаткування, даючи можливість попереднього обговорення проблем. Крім того, адміністрація створила спеціальні цільові групи з банківського обслуговування, страхування, нафтогазових компаній, а також вдосконалила управління, що сприяло покращенню виконання податкових вимог великими корпоративними платниками. Складанням річних звітів про виконання податкових вимог займається спеціаліст з фінансових питань адміністрації. Рівень успішності відділу з питань великих платників корпоративного податку, в якому увага приділяється «знанню своєї справи», є значно вищим, ніж рівень інших департаментів організації.

Основні функції таких відділів включають, перш за все, технічні консультації, обслуговування платників, аудит, моніторинг

[125] Визначення великих платників податків. Звіт ІОТА для податкових адміністрацій. Міжєвропейська організація податкових адміністрацій URL: www.iota-tax.org

податкових надходжень, стягнення заборгованості. Корпоративні платники податків надсилають декларації про доходи до ВВП, у той час як центральний відділ займається кінцевою обробкою усіх декларацій та платіжних документів. ВВП займається адмініструванням корпоративних платників, дотримуючись моделі «управління клієнтами», що відрізняється від діяльності усіх інших податкових офісів.

Для того, щоб стати підзвітними ВВП, корпоративні платники повинні відповідати хоча б двом із трьох таких критеріїв:

– більше ніж 50 працівників;

– активи, вартість яких перевищує 3,9 мільйона доларів;

– щорічний товарообіг на суму більше ніж 15,6 мільйонів доларів.

Відділ великих платників корпоративного податку несе відповідальність за адміністрування непрямих податків (ПДВ та акцизний збір), корпоративного податку, податку при нарахуванні заробітної плати та податку у фонд заробітної плати та займається митним збором на експериментальній основі.

Податкова адміністрація Австралії реорганізувала свою структуру відповідно до трьох типів платників податків (великі підприємства, малі і середні підприємства та фізичні особи)[126]. Такі докорінні зміни в організаційній структурі (тобто від функціонального структурування до структурування відповідно до окремого типу платника податків) були проведені, в першу чергу, з метою збільшення здатності Податкового управління Австралії контролювати виконання податкових вимог. Закріплення цих змін означало визнання того, що окремий тип платників податків становить певну групу ризику для податкових надходжень. Самі по собі різні типи платників потребують певної службової відповідності, спеціально створених програм обслуговування, освіти та примусу з метою досягнення належного виконання податкового права. Відділ з питань великих платників та міжнародного підприємництва був створений як частина такої реорганізації з метою адміністрування виплати податку на прибуток найбільшими платниками країни.

[126] Визначення великих платників податків. Звіт IOTA для податкових адміністрацій. Міжєвропейська організація податкових адміністрацій. URL: www.iota-tax.org

Відділ з питань великих платників складається зі спеціального головного управління, яке керує операціями 10-ти регіональних офісів, розміщених у найбільших регіональних центрах Австралії. Організацією відділу займається окремий замісник голови відділу, який підпорядковується безпосередньо голові податкового управління. Така структура відділу з питань великих платників та міжнародного підприємництва в принципі відображає галузевий поділ промисловості з метою зосередження уваги спеціалістів на контролюванні окремих підтипів платників та вирішенні питань оподаткування. Підгалузі промисловості включають сферу фінансових послуг, мультимедійні та інформаційні технології, енергетику та природні багатства, групу державних клієнтів (виробництво, транспорт, роздрібну торгівлю, бізнес-послуги та головні будівельні проекти). Спеціальні податкові питання, пов'язані з відділом великих платників та міжнародного підприємництва, включають міжнародні справи, інновації, приватизацію, податок на приріст капіталу, збитки та предмет податкової реформи (лізинг, консолідація, стягнення податку з фінансових угод).

Відділ з питань великих платників та міжнародного підприємництва керує та упорядковує податкові системи, що займаються справами великих підприємств і головних асоційованих фізичних осіб на внутрішньому та міжнародному ринках, й забезпечує отримання країною належної частини податкових надходжень від цих платників. Це сприяє усвідомленню податковим управлінням Австралії наслідків оподаткування міжнародного бізнесу, взаємодію вітчизняної податкової системи із системами інших країн, міжнародну податкову політику та практику, ступінь взаємозв'язку між податковою системою та промисловою політикою, вплив податкової політики на кожну галузь промисловості (що описано нижче), вплив діяльності відділів великого та міжнародного підприємництва на решту відділів податкової системи, і факторів, що впливають на ставлення платників до виконання податкових вимог.

Функції такого відділу охоплюють технічні консультації, обслуговування платників, аудит, обмежений моніторинг податкових зборів, стратегічну діяльність, обговорення умов договорів (переговори), прогнозування рівня податкових надходжень та дослідницьку роботу. Було створено спеціальні заходи щодо координації обслуговування найбільших платників («менеджери по роботі з

головними клієнтами»). Команда по роботі з підгалузями промисловості сприяє примусовому стягненню податків, однак її діяльність та основні завдання з обробки даних значно відрізняються від діяльності інших відділів Податкового управління Австралії. Відповідно до існуючої організаційної структури діяльність відділу з питань великих платників та міжнародного підприємництва зводиться до стягнення корпоративного податку та податку з рухомого майна та є обмеженою стосовно заходів з оподаткування великих платників. Великі платники пов'язані і з іншими видами податків, тому їх адміністрування також здійснюється іншими відділами. Наприклад відділ з питань доходів малого підприємництва контролює відрахування податку з прибутку фізичних осіб, а відділ з питань новостворених підприємств був створений для планування та адміністрування податку на товари та послуги, запровадженого 1 липня 2000 р. Відділ великих платників та міжнародного підприємництва несе відповідальність за стягнення податку на прибуток з корпоративних платників, товарообіг яких перевищує 10 мільйонів доларів США, та їхніх дочірніх підприємств, асоційованих фізичних осіб та збір внесків до пенсійного фонду, якщо дохід від інвестиційної діяльності становить 50 мільйонів доларів США і більше. За результатами аудиту, додаткові податкові надходження, отримані в результаті аудиторського контролю, тільки за рік виражаються у 13,4 відсотках від суми загального збору податків з великих платників і складають позитивну динаміку до збільшення.

Управління податкових зборів США провело реформу установи, яка полягала у створенні чотирьох відділів відповідно до категорій платників (великі та середні підприємства, малі підприємства і самозайняті особи, прибуток у вигляді заробітної плати та доходу від інвестиційної діяльності, категорія осіб, що не підлягають оподаткуванню, та державні підприємства)[127]. Запропонований перехід до структури, що базується на «категоріях клієнтів», був викликаний тим, що потреби різних категорій платників відрізняються; їх ефективне обслуговування вимагає різних послуг та точно визначених способів їх надання. Як частину цієї реорганізації було створено

[127] Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Tax Group / Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries. 2009. 76 p. 112. Саврас І. З.

відділ з питань великих та середніх підприємств з метою адміністрування заходів щодо оподаткування найбільших платників.

Управління податкових зборів розробило програмну заяву, яка визначає напрями взаємодії з платниками податків: забезпечення обслуговування платників на вищому рівні, допомагаючи їм зрозуміти та виконати податкові зобов'язання та забезпечуючи рівне та сумлінне застосування податкового законодавства відповідно до всіх. У загальних рисах відділ з питань великих та середніх підприємств повинен виконувати цю програмну заяву щодо певної категорії платників. Тому було визначено чотири першочергових стратегічних завдання:

– глобалізація – створити податкову адміністрацію, спроможною ефективно займатись світовою економікою;

– вирішення проблем – розробити стратегію швидкого вирішення конфліктів із платниками;

– кваліфікація працівників та їх задоволеність роботою – набрати висококваліфікований, досвідчений та впевнений у собі персонал;

– незаконні способи ухилення від сплати корпоративного податку – збільшити здатність боротись із корпоративними «податковими сховищами».

Відділ з питань великих та середніх підприємств виконує функцію центрального офісу. Центральний офіс відділу з питань великих та середніх підприємств забезпечує керівництво та управління організаційною діяльністю, бюджетування капіталовкладень, прогнозування, ведення фінансових операцій, за необхідності співпраця з іншими адміністративними та допоміжними відділами. Податкові операції відділу здійснюються відповідно до галузей промисловості і підпорядковуються безпосередньо центральному офісу – Управлінню податкових зборів. Існує п'ять промислових груп: фінансові послуги та охорона здоров'я; роздрібна торгівля, продовольство та фармацевтика, природні ресурси; зв'язок, технологія та засоби масової інформації; важка промисловість, будівництво та транспорт.

Відповідно до цього промислові групи проектують, розробляють та запроваджують програми, включаючи дореєстраційні та навчальні заходи, щоб допомогти клієнтам зрозуміти специфічні податкові обов'язки та виконання податкових законів. Промислові групи

повинні підтримувати постійний зв'язок із зацікавленими сторонами (стейкходлерами) та галузевими експертами з метою підвищення інформованості платників податків, вдосконалення практики ділових відносин, з'ясування податкових питань. Також промислові групи визначають перспективи та проблеми розвитку міжнародної промисловості для покращення обслуговування клієнтів та виконання податкових вимог. Більшість галузевих спеціалістів проводять аудит/перевіряють податкові декларації та виконують соціально-орієнтовані програми/ навчальні заходи та надають платникам пов'язані з цим послуги.

Відділ з питань великих платників податків виконує функції обробки податкових декларацій та стягнення податків спільно з іншими відділами Управління податкових зборів. Кожна промислова група має забезпечувати виконання усіх державних та міжнародних податкових законів та умов угоди про оподаткування, які застосовуються до певних клієнтів, задіяних у промисловості. Відділ з питань великих та середніх підприємств займається справами усіх корпорацій та товариств, які мають активи понад 5 мільйонів доларів. Таких корпорацій-платників податків наразі нараховується близько 23-х тисяч.

Органи щодо виконання податкових вимог великими платниками в Сполученому Королівстві Великобританії представлені Податковим управлінням Сполученого Королівства Великобританії - відділом з питань великих підприємств та відділом з питань оподаткування підприємств нафтової промисловості. Відділ з питань великих підприємств був створений у 1997 для об'єднання персоналу, що раніше працював в окремих функціональних підрозділах, в один. Після включення відділу з питань великих підприємств Управління внесків до складу виконавчого офісу відбулося об'єднання Податкового управління та Управління внесків. Податкове управління керує також спеціальним відділом з питань оподаткування підприємств нафтової промисловості, яке контролює справи платників нафтодобувної галузі промисловості.

Організаційно відділ з питань великих підприємств складається із 15 офісів з питань великих підприємств та 18 офісів з питань контролю за великими платниками, що розташовані по всій території Сполученого Королівства. Відділ з питань великих підприємств підтримує діяльність Форуму з питань великих корпорацій, метою

якого є заохочення встановлення тісніших робочих стосунків з клієнтами, кращого розуміння потреб клієнтів, спірних питань, надання клієнтам можливості зрозуміти проблеми податкової політики та управління. Відділ з питань великих підприємств займається справами найбільших платників у Великобританії та товариств, банків, житлобудівних товариств, страхових компаній та синдикатів «Ллойда» (об'єднання андерайтерів Лондона). Спеціальна команда відділу несе відповідальність за виконання підприємцями програм щодо стягнення податку із заробітної плати, розроблених найбільшими підприємствами та державними органами Сполученого Королівства Великобританії. При цьому робота відділу не поширюється на адміністрування ПДВ та акцизного збору. Ці види податків регульовані окремим відділом – митним та акцизним управлінням Великобританії. Офіс з питань великих підприємств займається справами 2000 корпорацій та інших організацій, а офіс з питань великих платників відповідальний за ведення справ 3000 найбільших підприємців державного та приватного сектору (вони становлять 60 % від усієї робочої сили Сполученого Королівства).

Відділ з питань оподаткування підприємств нафтової промисловості несе відповідальність за визначення ціни на видобуток нафти та газу для задоволення королівських та податкових потреб, за адміністрування податку з доходу від видобутку нафти, за надання консультативних послуг та забезпечення виконання податкових вимог.

Обидва офіси здійснюють роботи з проведення технічного огляду, що передбачають перевірку податкових декларацій та супровідної документації, консультування платників податків та дослідницьку роботу в податковій сфері[128].

Таким чином, спираючись на позитивний досвід розвинених країн світу, експерти МВФ рекомендують країнам створювати спеціалізовані офіси для контролю великих платників податків щодо виконання податкових вимог шляхом заснування відділів (інших організаційних структур), відповідальних за виконання усіх ключових функцій податкового адміністрування, включаючи прийом

[128] Definition of 'Large Taxpayer'. IOTA report for Tax Administrations / Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). Budapest, 2008. URL: http://ujp.gov.mk/uploads//Definition %20of %20Large %20Taxpayer.pdf

податкових декларацій і платежів, інтегрованої звітності, примусове стягнення, аудит та обслуговування платників податків.

Особливо це стосується країн з перехідною економікою та країн, що розвиваються, де найважливішою причиною запровадження заходів щодо адміністрування великих платників податків стала потреба в отриманні податкових надходжень (наприклад, забезпечити, щоб кількість податкових надходжень не була нижчою допустимого рівня або збільшити їх кількість шляхом зменшення кількості невиплат та відсутності реєстрації) та запровадженні базової системи для контролю за платниками, що ухиляються від сплати податків.

Отже, обґрунтування та реалізація досвіду розвинених країн світу стосовно запровадження створення відділів з обслуговування великих платників та застосування спеціальних аудиторських програм є для України надзвичайно важливим, оскільки цим країнам вдалося об'єднати податкові адміністративні заходи щодо аудиту та супроводження великих платників з інтересами самих платників податків.

При цьому, як показує аналіз, податкові управління у всьому світі мають схожу організаційну структуру: за видом податку, адміністративними функціями чи типом платників податків. Проте більшість податкових адміністрацій надають перевагу якомусь одному виду організаційної структури, хоча деякі представляють собою змішаний тип організаційної структури. Впродовж останніх років модель організаційної структури, що зорієнтована на клієнтів, набула надзвичайної популярності як в державному, так і в приватному секторах. Деякі податкові адміністрації запровадили цю модель, розподіливши працівників за відділами, які надають повний спектр послуг для різних груп платників податків. Розподіл платників податків на групи здійснюється відповідно до масштабів їхньої діяльності, форм власності та економічного сектору.

У зв'язку з прийняттям рішення про створення ВВП виникало важливе питання щодо визначення критерію віднесення платників податків до статусу великих платників податків. Часто представники податкових адміністрацій вибирали їх за сумою сплати податків у минулому: ті платники, які регулярно сплачували великі суми податків, автоматично ставали великими платниками. Однак у більшості країн, що розвиваються, де невелику кількість платників

можна справедливо віднести до категорії великих платників податків, виникали проблеми із визначенням таких платників у разі використання розміру сплачених податків як єдиного критерію відбору.

Зважаючи на це, експертами МВФ рекомендується країнам, що намагаються запроваджувати в своїй податковій адміністрації податкове супроводження великих платників, визначати їх за допомогою інших критеріїв, за якими можна виявити платоспроможність платника, включаючи:

1) обсяг річного продажу/ товарообігу;
2) суму річного доходу;
3) вартість активів;
4) рівень імпорту/експорту;
5) тип економічної діяльності.

Серед перерахованих вище показників обсяг річного продажу/товарообігу рекомендовано вважати основним критерієм[129].

Для України, що ефективно проводить реформи у податковій сфері, такий досвід та рекомендації міжнародних експертів є актуальними. Так, наразі в Україні повний цикл адміністрування податків великих платників – від реєстрації, приймання податкової звітності, обліку платежів та надання консультацій до аудиту та примусового стягнення податкового боргу також здійснює спеціальний орган у структурі ДФС – Офіс великих платників податків. Основним критерієм для віднесення платника податків до категорії великого платника, відповідно до вітчизняного законодавства є обсяг річного продажу/ товарообігу. Так, згідно з пп. 24 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України, великий платник податків – юридична особа (постійне представництво нерезидента на території України), у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує еквівалент 1 мільйона євро, у разі якщо сума таких податків, зборів, платежів, крім митних платежів, перевищує

[129] NTCA – Netherlands Tax and Customs Administration (2008), Tax Control Framework – From a Focus on Risks to Being in Control: A Different Approach, TCF Working Group, Co-ordination Group on the Treatment of Very Large Businesses, Netherlands Tax and Customs Administration, Heerlen.

еквівалент 500 тисяч євро[130]. Організаційна структура Офісу великих платників податків ґрунтується на нормах чинного податкового законодавства та Положення про Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби. Наразі тут створено та функціонує 5 управлінь з обслуговування великих платників, які проводять повний цикл адміністрування податків цієї категорії платників. Вони сформовані за територіальним принципом, де зосереджується та функціонує великий бізнес: Запоріжжя, Дніпропетровськ, Одеса, Львів, Харків[131].

Головною перевагою перебування на обліку в Офісі є те, що в його структурі обслуговується невелика кількість платників, тому кожне підприємство отримує значну увагу та індивідуальне податкове супроводження. За кожним великим платником закріплюється індивідуальний податковий консультант-координатор. Його діяльність сприяє підвищенню якості обслуговування на всіх етапах. Великі платники, у свою чергу, мають можливість звертатися до компетентного фахівця з усього спектра проблемних питань, що виникають під час декларування та сплати податків.

З метою поліпшення співпраці були заплановані до реалізації системи «Податковий блок». Створення системи «Податковий блок» у рамках інтегрованої автоматизованої інформаційної системи ДПС передбачає впровадження чотирьох сегментів операційної діяльності податкової служби: реєстрація платників податків, обробка податкової звітності та платежів, облік платежів і податковий аудит. У сервісі «Податковий блок» здійснюється реєстрація платників податків. У цій системі для зручності платників діє ряд підсистем. Так, підсистема «Реєстрація платників податків» відображає принцип отримання податковою службою України реєстраційних даних суб'єктів господарювання та змін до них від Укрдержреєстру. Обробка податкової звітності та платежів здійснюється у підсистемі «Обробка податкової звітності та платежів», яка відображає формування документів податкової звітності (автоматичне створення форми документів податкової звітності за даними баз даних податкових органів Міністерства доходів і зборів України; створення

[130] Податковий кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

[131] Є. Бамбізов. Великому платнику – велику увагу. URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/5-veliki-splachuyut-bilshe

документа шляхом перенесення інформації, наприклад з 1С; розрахунок показників за допомогою «податкового калькулятора»; автоматичне заповнення форми звітності наявними та розрахунковими даними у базі даних податкової служби; проведення контролю звітності в режимі реального часу та після заповнення форм);

Безпосередньо облік платежів здійснюється у підсистемі «Облік платежів», яка відображає облік та проведення розрахункових операцій в особовому рахунку платника податків з усіх видів податків у такий спосіб, щоб дані обліку повністю інтегрувалися з усіма даними інших підсистем а також відображає інформацію про стан розрахунків з бюджетом за власним особовим рахунком у будь-якому податковому органі місцевого рівня.

Податковий аудит здійснюється у підсистемі «Податковий аудит», який відображає стандартизацію процесу відбору платників податків для проведення податкового аудиту та податкового контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків без додаткового втручання в їх діяльність[132].

Однак позитивні тенденції щодо впровадження Офісу ВП або інших організаційних структур для обслуговування великих платників податків мають враховувати і певний ризик, який існує із запровадженням такого сервісу. Так, як застерігають експерти МВФ, якщо відділи чи інші організаційні структури з обслуговування ВП будуть застосовуватися частково, то вони неспроможні повністю реалізувати свій потенціал для вдосконалення заходів податкового адміністрування та покращання виконання податкових вимог ВВП. Це може спричинити не лише невдале проведення реформи, але й втрату довіри до ВВП як до механізму вдосконалення податкової системи. Тому з практичної точки зору цікавим є широке використання у діяльності податкових служб більшості країн-учасниць ІОТА сучасних інформаційних технологій, створених за їх допомогою інноваційних програмних продуктів та електронних податкових сервісів, спрямованих на покращення умов традиційного адміністрування податків і боротьбу з ухиленням від оподаткування.

[132] Санжаревська І. Створення центрального офісу з обслуговування великих платників податків сприятиме інтересам великого бізнесу і держави. *Вісник податкової служби України.* 2012. № 7. С. 6–7.

Одним із таких сервісів є метод горизонтального моніторингу великих платників (далі – ГМ).

У цілому зарубіжний досвід застосування горизонтального моніторингу у системі податкових відносин доводить ефективність такого співробітництва між його учасниками. Застосування горизонтального моніторингу, зокрема, дозволяє спростити процедуру адміністрування податків і збільшити обсяги їх надходжень у бюджет, підвищувати вартість бізнесу (його капіталізацію), знизити адміністративне та «виконавче» навантаження, поліпшити податковий і, відповідно, інвестиційний клімат у державі[133].

Ідея горизонтального моніторингу, яка спочатку була започаткована у Нідерландах, а потім знайшла поширення у Німеччині, Австрії, Франції, Великій Британії, Ірландії та інших країнах світу, є достатньо відомою і в Україні, але, незважаючи на це, досвід щодо такої концепції залишається актуальним в умовах сьогодення. Горизонтальний моніторинг є інноваційним підходом до адміністрування податків, який ґрунтується на взаєморозумінні, прозорості, відкритості й довірі, а також на ефективному, дієвому, взаємовигідному і рівноправному партнерстві у податкових правовідносинах між платниками податків та податковими службами.

Під горизонтальним моніторингом слід розуміти здійснення процедури відстеження та аналізу податковою службою факторів ризиків проведених і запланованих великим платником податків фінансово-господарських операцій для виявлення ознак порушення вимог податкового та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється податковою службою за допомогою індикаторів ризиків з метою вжиття спільних заходів, спрямованих на їх недопущення та можливої несплати платежів до бюджету.

Горизонтальний моніторинг, зокрема, дає змогу спростити процедуру адміністрування податків і збільшити обсяги їх надходжень до бюджету, підвищити вартість бізнесу (його капіталізацію), знизити адміністративне та «виконавче» навантаження, поліпшити податковий та інвестиційний клімат у державі.

---

[133] Bugnon, M. (2012), Horizontal Treatment – New Forms and Experiences of Achieving Enhanced Relationship between Tax Administrations, Taxpayers and Tax Intermediaries: The Swiss Approach – With a Focus on the Ruling Practice, Tax Tribune 28, 176–180.

Поряд з цим механізм здійснення горизонтального моніторингу передбачає активну участь платника податку у процесі проведення податкового контролю. Платник податку перед здійсненням чи оподаткуванням тих чи інших господарських операцій, що пов'язані з податковими ризиками, надає інформацію про них податковому органу. Податковий орган опрацьовує відповідну інформацію і в прискореному режимі (з урахуванням реальних строків для здійснення таких господарських операції) надає платнику податків податкову консультацію. Крім того, за умови участі у проекті горизонтального моніторингу, податковий орган має право скоротити або навіть взагалі відмовитися від проведення документальних перевірок платників податків і своєчасно надавати їм автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ[134].

При впровадженні горизонтального моніторингу як елемента нового сервісу обов'язково вводиться електронний аудит. Він передбачає комплекс контролюючих заходів податкового органу, який базується на обробці даних спеціалізованим програмним забезпеченням, з поглибленими основами статистики та статистичного аналізу, бухгалтерського обліку платника податку[135].

Поряд з цим при реалізації моделі «горизонтального моніторингу» мають бути виділені два великих блоки податкових правовідносин:

– безпосередній моніторинг фінансово-господарської діяльності корпоративних компаній;

– консультаційно-погоджувальний блок взаємодії, у рамках якої реалізується погодження податкової позиції (рис. 2.1).

Таким чином, організація проведення горизонтального моніторингу передбачає запровадження комплексу заходів податковим органом, що базується, перш за все, на певних процедурах і методах його проведення.

---

[134] Степенко С. Мета наступного етапу реорганізації – удосконалення податкового сервісу для великих платників. *Вісник податкової служби України.* 2012. № 4. С. 38.

[135] Санжаревська І. Створення центрального офісу з обслуговування великих платників податків сприятиме інтересам великого бізнесу і державию *Вісник податкової служби України*. 2012. № 7. С.6-7.

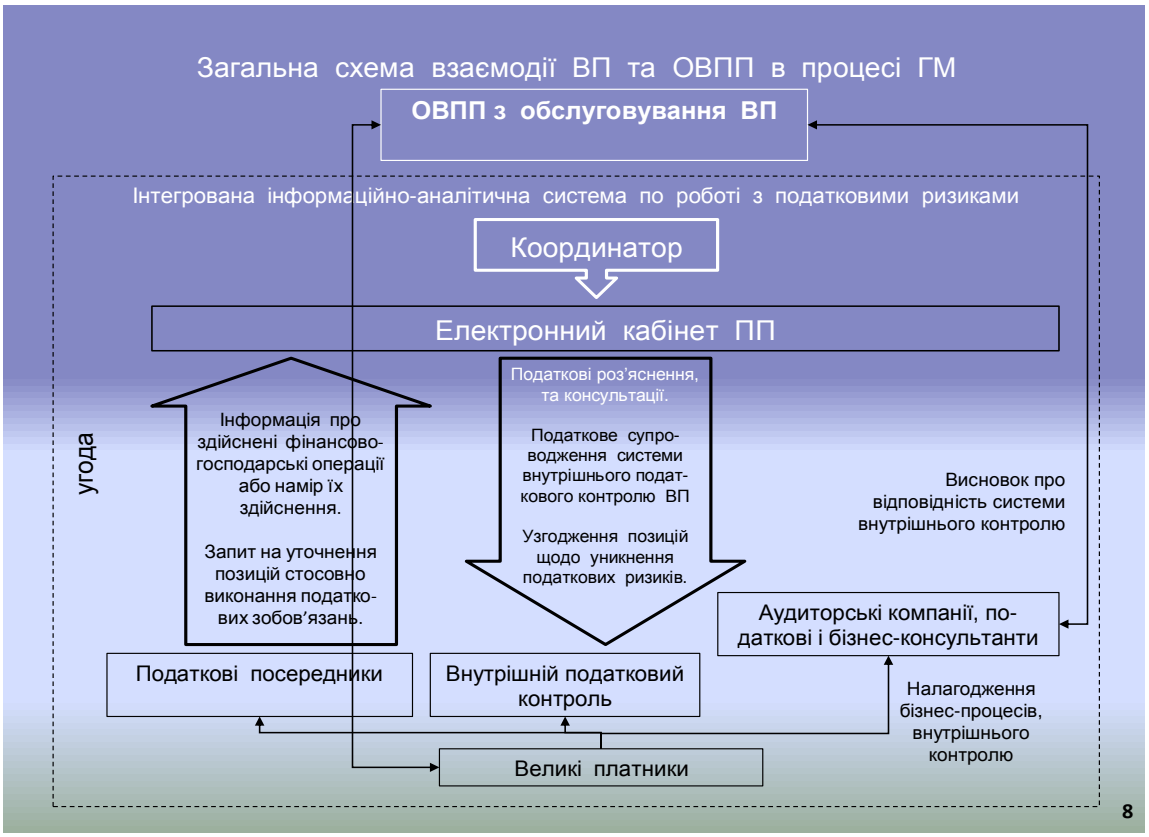


Рис. 2.1. Загальна схема взаємодії великого платника та Офісу ВПП

Метод «горизонтального моніторингу» в Україні було запропоновано здійснювати на засадах експерименту з визначеним колом ВП та в рамках Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів України на 2013–2017 рр. Згоду на участь в експерименті надали такі підприємства, як ТОВ СП «Нібулон», ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», ПІІ «Лукойл-Україна» і ПАТ «Лукойл-Одеський НПЗ», ТОВ «Метро Кеш енд Керрі Україна», ДАЗТУ «Укрзалізниця».

Експериментальне запровадження «горизонтального моніторингу» потребувало системного підходу до організаційного та методичного забезпечення його здійснення. Тому, за результатами вивчення міжнародного досвіду та вітчизняної практики адміністрування ВП, спеціалістами податкової служби та науковцями сумісно було розроблено проект Рекомендацій щодо проведення «горизонтального моніторингу» ВП[136].

[136] Звіт НДР «Методологія, організація та інформаційне забезпечення проведення горизонтального моніторингу великих платників податків»// Науково-дослідний центр з проблем оподаткування: 2012–2013 рр.

У межах розробленого проєкту Рекомендацій були запропоновані основні організаційно-методологічні та інформаційно-технологічні засади здійснення комплексного обслуговування великого платника податку.

Організаційна структура забезпечення проведення горизонтального моніторингу ВП може бути подана таким чином:

Стратегічний рівень: ДФС України.

Тактичний рівень: офіс з обслуговування великих платників. Координує та контролює реалізацію метод горизонтального моніторингу.

Виконавчий рівень: регіональні відділення – державні податкові інспекції з обслуговування великих платників Головного управління ДФС України у містах: Дніпропетровську, Запоріжжі, Львові, Харкові, Одесі. Безпосередньо здійснюють обслуговування великих платників.

Робота ДПІ будується за галузевим принципом із застосуванням індивідуального підходу до кожного окремого платника (рис. 2.2).

Структура ДПІ являє собою ряд галузевих команд, умовно об’єднаних у 4 сфери:

I – податкового супроводження підприємств сфери матеріального виробництва;

II – податкового супроводження підприємств паливно-енергетичного комплексу сфери матеріального виробництва;

III – податкового супроводження підприємств невиробничої сфери діяльності;

IV – податкового супроводження банківських і небанківських фінансово-кредитних установ.

З метою створення ефективних умов роботи з ВП, їх ефективного супроводження та обслуговування за кожним клієнтом закріплюється координатор.

Координатор – відповідальна особа, яка організовує та координує роботу фахівців-експертів галузевого відділу податкового супроводження, закріплених за ними ВП.



Рис. 2.2. Організаційна структура ДПІ (за галузевим принципом)

Основними функціями координатора є:

– організація та координація роботи фахівців галузевого відділу та інших підрозділів інспекції у процесі податкового супроводження, закріплених за ним великих платників податків;

– забезпечення взаємодії між платниками податків та відповідними підрозділами інспекцій ВП;

– розробка планів заходів роботи з кожним платником податків;

– оцінка реальної бази оподаткування та платоспроможності підприємств;

– постійний контроль за фінансово-господарською діяльністю платників, вивчення їх специфіки;

– надання кваліфікованої консультаційної допомоги платникам податків;

– організація роботи з кожним платником податку в індивідуальному порядку (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Адміністративно-організаційні завдання та функції координатора

З метою забезпечення безпосередньої роботи з ВП за ними закріплюється експерт. Експерт – досвідчений помічник клієнта, координатора та фахівців інспекції.

Експерт – це найбільш досвідчений фахівець галузевих відділів, які досконально володіють знаннями податкового та валютного законодавства України і мають значний практичний досвід роботи у податкових органах.

Експерт виконує такі функції:

- забезпечення єдиної податкової політики, правильного застосування фахівцями норм чинного податкового та валютного законодавства з конкретного податку, збору або платежу до бюджету;
- оперативне врегулювання спірних питань, що виникають під час здійснення податкового супроводження великих платників податків;
- організація навчання з внесенням змін та доповнень до норм чинного законодавства з фахівцями інспекції великих платників податків;
- забезпечення єдиного тлумачення норм чинного законодавства;

- забезпечення моніторингу за надходженнями до бюджету з податку, за який він відповідає;
- надання пропозицій щодо розширення бази оподаткування, вдосконалення процесу адміністрування.

Експерти у структурі спеціалізованої інспекції

- експерт з податку на прибуток;
- експерт з податку на додану вартість;
- експерт з валютно-фінансового контролю;
- експерт з ресурсних, рентних і неподаткових платежів та місцевих податків і зборів;
- експерт з податку на доходи фізичних осіб та держаного мита;
- експерт з акцизного збору та моніторингу ринку підакцизних товарів;
- експерт з податкового аудиту;
- експерт з реєстраторів розрахункових операцій.

Застосовується горизонтальний моніторинг виключно до великих платників податків, які внесені до Реєстру великих платників України на відповідний рік, який формується і ведеться у порядку, передбаченому пунктом 64.7 статті 64 Податкового кодексу України[137].

Великі платники податків підлягають горизонтальному моніторингу незалежно від видів здійснюваної господарської діяльності, організаційно-правової форми, минулої репутації щодо порушення податкового законодавства, однак за останній календарний рік відзначились як сумлінний платник податків (відповідно до конституційно-правового принципу невинуватості).

Однак є певні вимоги щодо ВП, які можуть користуватися такою системою. Основними з них є:

– великий платник, який залучається до горизонтального моніторингу, повинен позитивно характеризуватися зі сторони добровільної сплати податків за 2 останніх звітних податкових періодів;

– горизонтальному моніторингу може підлягати лише конкурентно-добросовісний великий платник, тобто без вчинення на цей момент правопорушень монопольного законодавства.

[137] Податковий кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

Методичними засадами горизонтального моніторингу є проведення аналізу системи внутрішнього податкового контролю та фінансово-господарських операцій великого платника шляхом:

– вивчення організаційної спроможності платника забезпечити надійний внутрішній податковий контроль;

– електронного моніторингу укладених угод ВП з постачальниками і споживачами (резидентами та нерезидентами);

– оцінки стану виконання таких угод;

– оцінки показників поданих декларацій;

– аналізу інформації, що є в базах даних ДФС України, інших виконавчих органів та надійшла із зовнішніх джерел;

– запровадження стандартизованих та уніфікованих форматів, стандартів, протоколів та форм електронних звітних документів (XBRL, МСФЗ та ін.).

В умовах підвищення навантаження на координатора актуальним є розробка відповідних ІТ-рішень для ефективного адміністрування усіх податків та платежів. Тому на початку проведення експерименту увага органу державної податкової служби має бути сконцентрована на відстеженні та аналізі податкових ризиків при здійсненні фінансово-господарських операцій для виявлення ознак порушення вимог законодавства, тобто на використанні безпосередньо методу «горизонтальний моніторинг».

З цією метою запропоновано впровадження сервісу «електронний кабінет платника податків», у якому платник податків за допомогою електронної картки платника податків та її синхронізації з карткою інспектора-експерта може здійснювати подання декларацій у режимі реального часу з використанням електронного цифрового підпису, що забезпечує зменшення витрат часу на подання платниками податків податкової звітності.

У системі електронного кабінету платника податків експертом здійснюється також надання інформаційно-довідкових послуг з питань оподаткування за телефоном, факсом, електронною поштою.

У цій системі сервісу передбачено доступ платників податків до інформації, що зберігається та опрацьовується в інформаційних базах Міністерства доходів і зборів.

У режимі цієї системи здійснюється інформування ВП про зміни та доповнення до нормативно-правових актів з питань оподаткування, спільне з ВП опрацювання податкового законодавства, внесення змін

та формування законодавчих ініціатив щодо нього, опрацювання інформації щодо фінансових операцій ВП з метою упередження можливих ризиків із сумнівними контрагентами та визначення факторів, що їх зумовлюють.

Таким чином, передбачається не тотальний контроль за діяльністю суб'єктів господарювання та проведення комплексного аудиту всіх його операцій, а податкове супроводження ВП шляхом надання консультацій, податкових роз'яснень щодо уникнення податкових ризиків у процесі здійснення ним операцій та угод з контрагентами. Тобто контролюючі органи за поданням платника готові безкоштовно опрацьовувати інформацію про його фінансові операції і наперед вказувати на можливі ризики на сумнівних контрагентів[138].

Таким чином, горизонтальний моніторинг можна розглядати як доповнення до чинної системи вертикального моніторингу, тому що останній буде існувати завжди.

Подальший розвиток та вдосконалення системи адміністрування ВП окремими дослідниками вбачається у перетворенні Офісу ВПП на єдине місце обліку великого платника, впровадження єдиного казначейського рахунку для сплати всіх податків і зборів (крім ПДВ) та розробка й впровадження відповідного програмного забезпечення[139]. Першим кроком щодо цього має стати «Єдине місце обліку», до якого подається уся звітність (за загальнодержавними та місцевими податками) та здійснюється адміністрування усіх податків; зміна форми декларації та забезпечення принципу «1 декларація – 1 картка»; відкриття на рівні ГУ Державної казначейської служби України в областях бюджетних рахунків, відкритих для Офісу з ознакою «99». Другим напрямом має стати впровадження єдиного казначейського рахунку, що означає зміну процедури розрахунків платників податків з бюджетами через запровадження єдиного рахунку з автоматичним рознесенням коштів відповідно до задекларованих податків; доопрацювання ІС «Податковий блок» за принципом «карточка

[138] Скоромцова Т. О. Методологія, організація та інформаційне забезпечення проведення горизонтального моніторингу великих платників податків: монографія. Податкова політика держави: теорія формування та практика реалізації; за ред. Л. Л. Тарангул та ін. Ірпінь: Вид. Національного університету ДПС України, 2013. С. 269–279.

[139] Є. Бамбізов. Один платник – один рахунок і один координатор. URL: https://blog.liga.net/user/ebambizov/article/29756

особового рахунку іде за платником» (а не за територіальною ознакою), що надасть доступ координатору до усіх карток особових рахунків великого платника. І третім важливим напрямом удосконалення взаємодії із ВП пропонується розробка відповідного ІТ-рішення для ефективного адміністрування усіх податків, що включає впровадження електронної камеральної перевірки із системою автоматичного виявлення ризиків недоплати податків; удосконалення програмного забезпечення ІТС «Податковий блок» в частині автоматичного рознесення платіжних доручень за платежами, які будуть перераховуватися на бюджетні рахунки, відкриті на рівні ГУ ДКСУ в областях з ознакою «99» від платників податків, які перебувають на обліку в Офісі, місце розташування об'єкта оподаткування яких не співпадає з місцем розташування спеціалізованого контролюючого органу.

Таким чином, незважаючи на окремі аспекти, які вже впроваджуються в умовах прийнятих рішень щодо горизонтального моніторингу ВП та з урахуванням певних недоліків, можна констатувати, що в Україні впровадження нового сервісу є наразі актуальним завданням для подальшого удосконалення супроводження великого бізнесу.

2.4. Адміністрування пільг з податку на прибуток підприємств за концепцією податкових витрат

Ефективність податкової системи держави виражається у зіставленні податкових надходжень до витрат: чим більше податкових надходжень відносно витрат на їх отримання, тим ефективнішою є податкова система.

Принцип ефективності податкової системи на практиці може бути реалізований на основі двох концептуальних підходів[140]:

– нейтралістичному – зменшення податкової ставки і розширення податкової бази без використання податкових пільг;

– інтервенціоністському – диференціація податків, використання численних податкових пільг при високих загальних податкових ставках.

[140] Куклина Е. А. Система налоговых льгот и стимулов и их эффективность. *Вестник Ленинградского государственного университета им. А. С. Пушкина*. 2014. № 1. С. 118–128.

У сучасних умовах найбільш перспективним є другий підхід, який передбачає цілеспрямоване стимулювання відповідних видів економічної діяльності. Зважаючи на це, питання щодо необхідності збереження податкових пільг активно обговорюється як у політичних, так і в наукових колах сьогодення. Така тенденція пояснюється тим, що світовий та частково вітчизняний досвід використання податкових пільг показали, що вони можуть мати позитивний вплив на господарську діяльність та соціальну сферу.

Так, національні бюджети країн-членів ОЕСР функціонують відповідно до трьох «витратно-дохідних» принципів, які закріпилися ще у XIX–XX ст., а саме[141]:

– принцип універсальності – усі витрати, що фінансуються за рахунок податків, а також доходи повинні бути в межах бюджету;

– принцип єдності – усі бюджетні витрати, які були понесені протягом певного періоду (як правило один–два роки), а також усі доходи повинні бути задокументовані у звітній документації про виконання бюджету;

– принцип специфічності – витрати і доходи повинні вказуватися окремо один від одного та мати відповідну деталізацію.

Незважаючи на постійне вдосконалення національних бюджетних систем, у більшості країнах залишаються такі форми витрат, які важко узгодити з наведеними вище принципами. Тому ці витрати отримали назву: позабюджетні витрати (*off-budget expenditure*) та приховані витрати (*back door expenditure*).

Позабюджетні витрати фінансуються за рахунок коштів, які не закріплені у бюджеті (порушуючи принцип універсальності), а приховані – за рахунок податків, які закріплені у бюджеті, але такі витрати, як правило, не мають документального підтвердження у бюджетній документації (порушення принципу єдності).

До основних форм позабюджетних витрат у ОЕСР прийнято відносити[142]:

– позабюджетні фонди;

– пряме кредитування;

– гарантії;

---

[141] Kraan Dirk-Jan (2004), Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting. Volume 4. No. 1. pp. 121–142.

[142] Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD. Working Party of Senior Budget Officials. GOV/PGC/SBO (2004) 6. .19 p.

– державно-приватне партнерство.

Основними ж формами прихованих витрат визнаються[143]:

– витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування – певний відсоток від податку використовуються у відповідному секторі економіки;

– витратні правила – певний відсоток від ВВП чи загальних бюджетних витрат або конкретні витрати (субсидії) використовується у відповідному секторі економіки;

– податкові витрати (далі – ПВ) – передача державних ресурсів, що досягається за рахунок скорочення податкових зобов'язань.

При цьому не всі світові економісти та бюджетні експерти розцінюють ПВ як приховані, а існують думки і про їх позабюджетність[144]. Зважаючи на таку біполярність до трактування ПВ, проведемо їх ретроспективний та етимологічний аналіз.

Зауважимо, що вперше поняття ПВ (*tax expenditures*) прозвучало у 1960-х рр. на Конгресі США, коли помічник міністра фінансів С. Сюррей (*Stanley Surrey*) зауважив, що «велика частина податкових пільг і звільнень є регулюючою функцією податкових систем, вони носять загальний характер і залежать від індивідуального або економічного становища платника податків (наприклад кількості дітей, стану здоров'я, розміру доходу та/або прибутку тощо), і тому вони не переслідують будь-якої конкретної мети. Проте, не зважаючи на це, досить велика кількість податкових преференцій нагадує витрати»[145].

Саме після цієї промови у 1967 р. Міністерство фінансів США вперше опублікувало перелік ПВ, а з 1974 р. зобов'язання контролюючого органу проводити оцінку ПВ у межах річної бюджетної

---

[143] Jul A.-M. (2006), Off-Budget Operations Report. Inter-American Development Bank. 151 p.

[144] Howard C. (1997), The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States. Princeton: Princeton University Press. 272 p.; Peters B. Guy (2010), The Politics of Bureaucracy: An Introduction to Comparative Public Administration. Sixth Edition. Routledge. 400 p. – P. 261; Rein M. and Rainwater L. (1986), Public. Private Interplay in Social Protection (Comparative Public Policy Analysis Series). Routledge; Revised ed. Edition. 215 p. P. 11; Dziemianowicz R., Wyszkowski A. and Budlewska R. (2014), Tax expenditures: spending through the tax system. *Economics of the 21st Century*. 4 (4) 2014. pp. 92–107. P. 93 та ін.

[145] Surrey S. S. (1967), The U.S. Income Tax System – the Need for a Full Accounting. Speech before the Money Marketers.

документації було закріплено Законом «Про державний бюджет і контроль витрачання бюджетних коштів»[146]. Так, відповідно до ст. 2 цього Закону, ПВ – це втрати доходу, пов'язані з нормами федерального податкового законодавства, відповідно до яких надаються спеціальні виключення, звільнення від оподаткування, вирахування з валового доходу або спеціальні кредити, пільгові ставки податків чи відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу[147].

Зважаючи уже на існування нормативно закріпленого визначення ПВ, у 1985 р. С. Сюррей разом з П. Макденіелом (*Paul R. McDaniel*) у своєму трактаті «Податкові витрати» стверджували, що «прибутковий податок складається з двох окремих елементів. До першого елемента можна віднести структурні положення, необхідні для реалізації податку, а саме: визначення чистого доходу, уточнення правил бухгалтерського обліку, визначення суб'єктів оподаткування, шкали ставок, рівня звільнень та застосування умов міжнародних договорів. Другий елемент, у свою чергу, складається зі спеціальних переваг, що притаманні лише певному прибутковому податку. Саме ці положення включають податкові пільги та звільнення, що надаються для окремої галузі промисловості, виду діяльності, соціального класу та інтегруються у поняття ПВ. Таким чином, другий елемент податку являє собою державні витрати, що реалізуються через податкову систему, а не за рахунок прямих бюджетних витрат, позик або інших форм державної допомоги»[148].

Поява нового поняття у фінансовій науці почало привертати посилену увагу не лише зарубіжних, але й вітчизняних науковців та практиків, які у своїх дослідженнях зосереджуються на формулюванні власного бачення щодо визначення ПВ (табл. 2.1) та уточнення їх складових (табл. 2.2).

З огляду на це у табл. 2.1 наведемо погляди світових теоретиків та практиків щодо визначення досліджуваного поняття.

---

[146] Rosanne Altshuler and Robert D. Dietz (2008), Tax Expenditure Estimation and Reporting: a Critical Review. National Bureau of Economic Research. Working Paper No. 14263. 59 p.

[147] Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974. 93rd Congress of the USA.

[148] Surrey S. S., and Paul R. McDaniel (1985), Tax Expenditures. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Таблиця 2.1

Визначення поняття «податкові витрати» у світовій теорії та практиці

№ з/п	Автор	Визначення
Зарубіжні науковці		
1	Брюммерхофф Д. [149]	законодавчо закріплені спеціальні витрати, які не залежать від загального обсягу податкових надходжень і які не є ні корпоративними витратами, ні витратами, що пов'язані з отриманням доходу
2	Братік В. [150, с. 114–115]	(1) інструмент, який використовує уряд на користь певних груп або категорій платників податків (фізичних та юридичних осіб), а також для надання стимулів для окремих галузей економіки; (2) свідомі втрати бюджетних доходів через використання окремих елементів податку з метою зменшення розміру податкової бази чи суми податкового зобов'язання, що підлягає сплаті
3	Браун К.[151, с. 45–46]	(1) податкові пільги, що надаються для конкретного виду діяльності або соціального класу платника податків; (2) альтернатива прямим бюджетним витратам, які надаються у вигляді державної допомоги
4	Краан Д. [152, с. 130]	інструмент державної політики, який часто може бути замінений прямими витратами
5	Ма Г. [153, с. 190–191]	зменшення суми податкового зобов'язання та/або повне звільнення від оподаткування доходу організації або особи за рахунок використання податкових пільг або інших відрахувань з метою досягнення визначених державною соціально-економічних цілей

149 Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов / пер. седьмого немецкого издания. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001. 480 с.

150 Bratić V. (2006), Tax Expenditures: A Theoretical Review. *Financial Theory and Practice*. No. 30 (2). pp. 113–127.

151 Brown C. (2004), Tax Expenditures in Australia. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington, D.C.: The World Bank. pp. 45-68.

152 Kraan Dirk-Jan (2004), Off-budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. Vol. 4. No. 1. pp. 121-142.

153 Ma G. (2004), China's Current Tax Expenditure System: Issues and Policy Options. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington, D.C.: The World Bank. pp. 190–202.

Продовження таблиці 2.1

6	Озкер А. [154, с. 166]	витрати з боку податкової системи, які виникають окремо від витрат, пов'язаних із адмініструванням податків, призначення яких полягає у реалізації соціально-політичних цілей
7	Онер Е. [155]	звільнення від оподаткування, виключення з-під оподаткування, знижені податкові ставки або інші елементи податку, відмінні від стандартної структури такого податку, що використовуються для різних економічних, податкових та соціальних цілей і у результаті призводять до державних втрат за рахунок існування преференційних норм податкового законодавства
8	Харріс Дж. [156, с. 385]	Дохід, який не отримується державою, а розподіляється у вигляді державної допомоги
9	Шик А. [157, с. 10]	втрачені доходи держави, що виникли у результаті відхилення від базової структури податку
Російські науковці		
10	Майбуров І. А. [158, с. 190]	втрачені податкові доходи бюджетної системи у зв'язку із застосуванням законодавством різних відхилень від нормативної структури податків, які при цьому забезпечують переваги для певних видів діяльності або груп платників податків
11	Малініна Т. А. [159, с. 40]	не просто втрачені доходи держави, а ті доходи, від яких держава відмовилась для досягнення певних цілей соціально-економічної політики. Тобто це фінансова допомога уряду, що надається в межах податкової системи

[154] Oner E. (2011), Tax Expenditure and the Situation in Turkey. *International Journal of Business and Social Science*. Vol. 2 No. 23. pp. 165-170 .

[155] Özker A.N. (2002), Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği, eakademi. URL: http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm

[156] Harris, J. E. (1997). Tax expenditures: Concept and oversight. New York: Marcel Dekker, Inc.

[157] Schick A. (2007), Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework. OECD Journal on Budgeting. Vol. 7. No. 3. 32 p.

[158] Майбуров И. А. Проблема идентификации и оценки налоговых расходов: методологический подход к решению. *Проблемы экономики*. 2012. № 4. С.187-193.

[159] Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. Москва: Институт Гайдара, 2010. 212 с.

Продовження таблиці 2.1

Українські науковці		
12	Андрущенко В. Л. [160, с. 104]	легально оформлена відмова від збору в принципі можливих податків, по суті, є аналогом прямих бюджетних видатків, що й пояснює дещо парадоксальну назву суми скорочень і списань податкових зобов'язань
13	Гройсман Н. Г. [161, с. 53]	державні витрати у формі повної втрати податкових надходжень у звітному бюджетному році внаслідок існування відхилень від базової (нормативної) структури податку, що є альтернативою прямим бюджетним витратам
14	Соколовська А. М. [162, с. 26]	втрачені податкові доходи бюджету в результаті відхилення від базової (нормативної) структури податку для досягнення певної мети соціально-економічної політики держави, що є альтернативою прямим бюджетним витратам
15	Серебрянський Д. М. [163, с. 147]	1) відхилення від базової та/або нормативної структури податків через запровадження податкових пільг; 2) визначаються державними витратами на надання податкових пільг окремим видам діяльності, секторам економіки, регіонам, групам платників податків або окремому платнику; 3) знижують зобов'язання зі сплати податків відносно певного рівня оподаткування; 4) є альтернативою або еквівалентом прямих бюджетних витрат; 5) визначаються фінансовою допомогою уряду, що надається в межах податкової системи; 6) слугують для реалізації цілей державної соціально-економічної політики; 7) надаються обмеженій групі бенефіціарів
16	Фільо М. М. [164, с. 74]	втрати держави через надання податкових пільг, списання і скорочення податкових зобов'язань, відтермінування сплати податкових платежів тощо

[160] Андрущенко В. Л. Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн. Київ: Комп'ютерпрес, 2004. 300 с.

[161] Гройсман Н. Г. Пільги в оподаткуванні доходів фізичних осіб: зарубіжна практика та перспективи України: дис. канд. екон. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2017. 310 с.

[162] Соколовська А. М., Петраков Я. В. Концепція податкових витрат та шляхи їх застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 23–44.

[163] Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. Київ: Фенікс, 2012. – 532 с.

[164] Фільо М. М. Проблема втрат бюджету від надання податкових пільг та шляхи її вирішення. *Економічний часопис. XXI*. 2012. № 3–4. С. 73–76.

Продовження таблиці 2.1

17	Стадник М. В. (авторське визначення)	приховані державні витрати, що не пов'язані з дотриманням податкового законодавства та виникають за рахунок існування податкових преференційних норм, відмінних від елементів базової (нормативної) структури податку

Наведена систематизація дозволяє стверджувати, що підходи до трактування сутності ПВ перебувають в одній площині та різняться лише ступенем деталізації. З огляду на це, вважаємо, що визначення цього поняття має бути лаконічним, чітким та описувати загальність і унікальність дефініції. Тоді як частини визначень, що стосуються складових ПВ, мають наводитися окремо як додаткові характеристики.

Разом з тим більш точним буде віднесення ПВ до прихованих витрат. У першу чергу, це можна пояснити тим, що ПВ – це втрачені доходи бюджету, що уже виключає позабюджетність таких витрат.

Також потрібно зауважити, що проведена у табл. 2.1 систематизація дозволила виокремити основні ознаки ідентифікації ПВ, а саме:

– свідомо втрачені доходи або приховані витрати держави;

– відхилення від базової (нормативної) структури податку;

– альтернатива прямих витрат;

– метою використання є досягнення визначених державою соціально-економічних цілей;

– користувачами є чітко визначені категорії платників податків;

– відмінність від витрат, які суб'єкти господарювання несуть при адмініструванні податків та отриманні доходу.

З огляду на все вищезазначене, на нашу думку, *податкові витрати – це приховані державні витрати, що не пов'язані з дотриманням податкового законодавства та виникають за рахунок існування податкових преференційних норм, відмінних від елементів базової (нормативної) структури податку.*

Що стосується складових елементів ПВ, то їх перелік в історичній ретроспективі лише розширювався та уточнювався (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Погляди зарубіжних учених щодо можливого переліку складових податкових витрат

№ з/п	Автор	Рік видання	Перелік елементів податкових витрат
1	С. Сюррей [165, с. 680]	1985	1) виключення з-під оподаткування; 2) вирахування з доходу; 3) відстрочення податкового зобов'язання; 4) знижена ставка; 5) податковий кредит
2	Р. Масгрейв та П. Масгрейв [166]	1993	1) звільнення від оподаткування; 2) вирахування з доходу (стандартні або постатейні)
3	С. Роузен [167]	1999	1) звільнення від оподаткування; 2) вирахування з доходу (податкова знижка; податковий кредит; стандартне вирахування у фіксованій сумі для усіх платників податку з прив'язкою до інфляції)
4	Х. Арбутіна, К. Отт [168]	1999	1) звільнення від оподаткування; 2) податковий кредит; 3) вирахування з доходу; 4) знижена ставка
5	Д. Брюммерхофф [169]	2000	вважає, що практично не можливо охопити категоріально податкові витрати належним чином і стверджує, що вони виникають у різних формах унаслідок зміни бази оподаткування, ставок податку та структури податкового кредиту
6	С. Сендфорд [170]	2000	1) звільнення від оподаткування; 2) податкова знижка;

165 Stanley S. Surrey (1976), The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974, 17 B.C.L. Rev. 679, № 5. pp. 679-737.

166 *Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave* (1989), Public finance in theory and practice. New York: McGraw-Hill Book Co. 627 p.

167 *Rosen, S. H.* (1999) Public Finance. Boston: Irwin McGraw-Hill. 608 p.

168 *Arbutina H. and Ott K*. (1999), Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom. Zagreb: Institut za javne financije.

169 *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов / пер. седьмого немецкого. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001. 480 с.

170 *Sandford C.* (2000), Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation. Bath: Fiscal Publications.

Продовження таблиці 2.2

			3) вирахування з доходу або податковий кредит; 4) знижена ставка; 5) відстрочення податкового зобов'язання
7	В. Братік [171, с. 115]	2006	1) звільнення від оподаткування; 2) податковий кредит; 3) вирахування з доходу; 4) знижена ставка; 5) відстрочення податкового зобов'язання; 6) виключення з-під оподаткування
8	К. Роланд [172]	2011	1) звільнення від оподаткування; 2) виключення з-під оподаткування; 3) вирахування з доходу; 4) податковий залік/кредит

Як видно з табл. 2.2, до кінця XX ст., на думку тогочасних науковців (Р. Масгрейва, П. Масгрейва), існувало два основних елементи ПВ, а саме: звільнення від оподаткування та вирахування з доходу. Пізніше С. Роузен дещо розширив вирахування з доходу і відніс до них податкову знижку, податковий кредит та стандартне вирахування у фіксованій сумі для усіх платників податку з прив'язкою до інфляції. При цьому потрібно сказати, що навіть були думки (Д. Брюммерхофф), що складові ПВ практично не можливо визначити. Проте, починаючи з XXI ст., перелік елементів ПВ почав значно розширюватися (С. Сендфорд, В. Братік, К. Роланд) і ставав все більш охоплюючим, тим самим наближуючись до переліку, який запропонував ще у 1976 р. С. Сюррей.

Так, на сьогодні виділяються такі основні види ПВ:

1) звільнення від оподаткування (*tax exemption*);
2) виключення з-під оподаткування (*tax exclusion*);
3) вирахування з доходу (*tax deduction)*;
4) податкова знижка (*tax allowance*);
5) податковий кредит (*tax credit*);
6) преференційна ставка податку (*preferential tax rate*);

[171] *Bratić V.* (2006), Tax Expenditures: A Theoretical Review. *Financial Theory and Practice*. No. 30 (2). pp. 113–127.

[172] *Kimmons Ronald* (2011), Difference Between a Deduction and an Exclusion. URL: http://www.ehow.com/info_10060659_difference-between-deduction-exclusi on.html

7) розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання *(tax deferral*).

Однак досить цікавим та нетрадиційним у розподілі складових ПВ є пропозиція віднесення до ПВ не зовсім загальновизнаних їх видів. Таким чином, з'являється поділ податкових витрат на «позитивні» та «негативні», останні з яких мають окремі ознаки ПВ, однак на противагу позитивним (тим, що перелічені вище 1–7) мають дестимулюючий характер. Так, негативні ПВ (*negative tax expenditures*) виникають тоді, коли джерело доходу або вид економічної діяльності оподатковується за умов, що підвищують рівень податкового навантаження, тим самим приховано збільшуючи податкові надходження до бюджету. Такі витрати можуть виникнути у результаті застосування судових доктрин, при неправильній інтерпретації чинного законодавства (наприклад відсутності розрахунку амортизаційних відрахувань, де це можливо) або фінансової відповідальності (штрафи, пеня) за його порушення.

На нашу думку, цей підхід може бути методологічно виправданим, оскільки думка, що негативні ПВ – це просто сплачений податок, а отже, не потребує ведення спеціального державного обліку, є хибною. Це пояснюємо тим, що складові таких витрат не є елементами базової (нормативної) структури податку, тому їх облік має бути прозорим та доступним, а отже, вони потребують ідентифікації та моніторингу з боку держави.

Зазначимо, що на сьогодні належний державний облік негативних ПВ у країнах світу не ведеться. У США Об'єднаний комітет у справах оподаткування (*Joint Committee on Taxation*) та Департамент Управління податкового аналізу Казначейства США (*Department of the Treasury Office of Tax Analysis*) роблять спроби адмініструвати окремі види саме таких ПВ[173]. Також в Австралії виокремлюють позитивні та негативні ПВ.

Після ідентифікації ПВ як відхилень від базової (нормативної) структури податку постає потреба в їх оцінці, яка проводиться за допомогою трьох методів, зокрема (табл. 2.3): втрачених доходів (*revenue forgone*), зароблених доходів (*revenue gain*) та еквівалентних прямих витрат (*outlay equivalence*).

[173] Altshuler R. and Dietz R. (2011), Reconsidering Tax Expenditure Estimation. National Tax Journal, June 2011, 64 (2, Part 2). PP. 459–490.

Таблиця 2.3

Методи оцінки ПВ[174]

Назва методу	Метод втрачених доходів	Метод зароблених доходів	Метод еквівалентних прямих витрат
Сутність	порівнюються надходження між сплаченим податком платниками, що отримують податкові пільги, та аналогічними платниками, що сплачують податок у повному розмірі за умови, що поведінка платників залишається незмінною	оцінюються додаткові доходи за умови, що окрема податкова пільга буде відмінена з урахуванням змін у поведінці платників податків	оцінюється розмір прямих державних витрат, що є еквівалентом податковим пільгам

Найскладнішим на практиці вважається метод зароблених доходів, оскільки він повинен враховувати ефекти другого порядку, такі як взаємодія з іншими елементами податкової та трансфертної систем (наприклад еластичність попиту і пропозиції товарів), а також поведінкові ефекти[175]. Хоча цей метод і може забезпечити найбільш точний вимір ПВ з точки зору впливу на прибуток та доходи, проте серед країн ОЕСР він не знайшов свого практичного застосування, адже дані для оцінки не завжди доступні та надійні.

Мало використовуваний також метод еквівалентних прямих витрат, який у чистому вигляді застосовує лише Японія, а США частково разом з методом втрачених доходів. Саме останній є найбільш використовуваним у світі. Так, яскравими представниками практичного застосування методу втрачених доходів є Австрія, Австралія, Бельгія, Канада, Данія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Італія, Іспанія, Нідерланди, Великобританія, Індія, Норвегія, Південна

[174] Measuring Tax Expenditures. Tax Expenditures Statement. pp. 15–20. URL: http://www.treasury.gov.au/~/media/Treasury/Publications%20and%20Media/Publications/2008/TES%202007/Downloads/PDF/03_2007_TES_Chapter_3.ashx (дата звернення: 04.02.2015).

[175] Background on Tax Expenditures. The Tax Expenditures Statement. pp. 5–18.

Африка, Швеція. Також потрібно зауважити, що ОЕСР рекомендує використовувати поєднання методів, зокрема методу втрачених доходів та еквівалентних прямих витрат.

У табл. 2.4 наведемо особливості використання концепції ПВ в окремих країнах світу, з якої видно, що її застосування можливе до різного кола податків та варіює залежно від національних особливостей податкового законодавства.

Таблиця 2.4

Світові підходи до адміністрування податкових витрат [176, 177]

Країна	Податки	Рівень державного управління	Класифікація
Австрія	Прямі та непрямі податки	Усі рівні	За видами податку; за бенефіціарами
Бельгія	ПДФО, податок на прибуток, акцизний податок, іпотечний збір за реєстрацію, ПДВ, страхові поліси	Федеральний	За видами податку; за призначенням
Канада	ПДФО, податок на прибуток, ПДВ	Федеральний	За видами податку; за призначенням
Франція	ПДФО, податок на прибуток, ПДВ, реєстраційні збори та гербовий збір, податок на заробітну плату, внутрішній податок на споживання нафтопродуктів	Центральний	За видами податку; за призначенням; за бенефіціарами
Німеччина	ПДФО, податок на прибуток, податок з обороту, страховий податок, податок на транспортні засоби, акцизний податок, лотерейний податок, податок на майно, податок на спадщину	Федеральний	За галузями промисловості; за видами податку

[176] Craig Fookes (2009), Spending through the Tax System: Tax Expenditures / New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper 09/01. 27 p.

[177] Brixi, H.P., C. M.A. Valenduc and Z. L. Swift ed. (2004). Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. the World Bank.

Продовження таблиці 2.4

Нідерланди	ПДФО, податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок, енергетичний податок, податок на транспортні засоби, податок на спадщину, ЄСВ	Центральний	За призначенням податкових витрат (прямі податки) та за видами податку (непрямі податки)
Велика Британія	ПДФО, податок на прибуток, ПДВ, податок на доходи від приросту капіталу, податок на спадщину, ЄСВ	Центральний	За видами податкових витрат; за елементами податку; за кодами бюджетної класифікації
США	ПДФО, податок на прибуток	Федеральний	За функціональною бюджетною класифікацією

З табл. 2.4 видно, що концепція ПВ є найбільш застосовною до податкових пільг з бюджетоутворюючих податків, таких як ПДФО, ПДВ, акцизний податок та податок на прибуток підприємств (далі – ППП). Більше того застосовною є класифікація саме за видами ПВ (прикладом є Великобританія), тобто звільнення від оподаткування; виключення з-під оподаткування; вирахування з доходу; податкова знижка тощо. Деякі країни використовують класифікацію бенефіціара (наприклад Австрія, Франція, Італія), щоб показати сектор або категорію платника податків, який отримує податкову преференцію. Також поширеною є класифікація за призначенням ПВ (наприклад Бельгія, Франція, Нідерланди), а Канада і США пов’язують ПВ з видатковою частиною бюджету. Отже, як бачимо, кожна країна використовує той підхід, який є оптимальним для неї, проте потрібно сказати, що всі досліджені країни використовують поєднання підходів, що свідчить про можливість різнопланового групування ПВ. Однак найпоширенішим у світовій практиці виявилась класифікація за видами податку та за призначенням ПВ.

Таким чином, зауважимо, що у міжнародному аспекті, особливо серед країн ЄС, застосування концепції ПВ у корпоративному оподаткуванні має не аби яке значення. Адже такого виду витрати з ППП можуть мати вплив на податкову конкуренцію, створюючи потребу у скоординованих діях для досягнення певних політичних цілей, таких як:

– фіскальна консолідація;

– зменшення постійних спотворень на єдиному ринку;

– запобігання надмірним втратам податкових надходжень (наприклад через вчинення незаконного діяння, суть якого полягає у технічно законному використанні різниці між правилами оподаткування в різних країнах та/або переміщення прибутку до низькоподаткових юрисдикцій) тощо.

З огляду на це спробуємо розглянути, що буде податковою пільгою, а що буде вважатись частиною базової (нормативної) структури податку – структурним положенням ППП відповідно до концептуальних парадигм С. Сюррея.

Як уже зазначалося, С. Сюррей до базової структури податку відніс шість елементів, а саме[178]:

1) податкову базу;
2) ставку податку;
3) суб'єкт оподаткування (т. зв. податкова одиниця (*taxable unit*);
4) податковий період;
5) міжнародні операції;
6) процедури обчислення податків;

Отже, податкову базу прибуткового податку С. Сюррей запропонував визначати на основі повного (комплексного) доходу у межах застосування концепції Шанца-Хейга-Сімонса (Ш-Х-С). Цю концепцію розробив Джордж ван Шанц (*Georg von Schanz*), застосував Роберт Мюррей Хейг (*Robert Murray Haig*), а уточнив Генрі Сімонс (*Henry Simons*). Відповідно до концепції Ш-Х-С дохід є збільшенням чистого економічного добробуту між двома часовими точками плюс споживання за цей період. Однак цей підхід визначення доходу охоплює лише основні аспекти та розбирає тільки деякі деталі,

[178]Stanley S. Surrey Paul R. McDaniel (1979), The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. Boston College Law Review. Vol. 20 Issue 2 Number 2. pp. 225–369.

при цьому невраховуючи ряд проблем сучасності. Крім того, такі елементи, як надання послуг самому собі, подарунки та спадщина, дохід у вигляді рухомого майна та приріст капіталу, які підпадають під визначення доходу за концепцією Ш-Х-С, традиційно виключаються з визначення доходу для цілей оподаткування. Тому для застосування доходу Ш-Х-С як податкової бази ППП повинно бути врегулювання у межах «загальноприйнятої структури прибуткового податку, основаної на принципі платоспроможності (*ability-to-pay*)»[179], згідно з яким податковий тягар розподіляється відповідно до рівня доходу. Тому до доходу у межах адміністрування ППП, визначеного за концепцією Ш-Х-С, повинні застосовуватися додаткові поправки, адже у контексті цього податку аспект споживання не має суттєвого значення[180].

При цьому дохід належить до збільшення чистої вартості підприємства, яка являє собою різницю між загальною сумою активів та зобов'язань, зазначених у Балансі. Це так само може бути досягнуто шляхом вирахування з доходу усіх видів витрат, понесених при отриманні цього доходу, зокрема капітальних витрат, понесених протягом року при придбанні, створенні, удосконаленні та розширенні активів підприємства відповідно до принципів бухгалтерського обліку[181]. Проте через використання окремих принципів бухгалтерського обліку, таких як принцип зіставлення (*matching*) і принцип розсудливості (*prudence*), які не збігаються з податковими правилами, оподатковуваний прибуток не може бути розраховано відразу з Балансу або Звіту про прибутки і збитки[182].

На практиці, очевидно, що концепція Ш-Х-С є відправною точкою для більшості країн при формуванні еталонної податкової бази. Однак жодна країна не використовує цю концепцію у чистому вигляді, а надає широкий спектр раціоналізацій щодо того, чому їх

[179]Stanley S. Surrey, (1979), Tax Expenditure Analysis: The Concept and Its Uses. Canadian Taxation 3, 4.

[180]Stanley S Surrey and Paul R. McDaniel (1985), International Aspects of Tax Expenditures: A comparative Study. Deventer, the Netherlands; Boston: Kluwer Law and Taxation. 420 p.

[181]Stanley S Surrey and Paul R McDaniel (1976), The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. pp. 679–737.

[182]Stanley S Surrey and Paul R. McDaniel (1985), International Aspects of Tax Expenditures: A comparative Study. Deventer, the Netherlands; Boston: Kluwer Law and Taxation. 420 p.

національна базова структура податку повинна відхилятися (іноді значно) від цієї теоретичної моделі.

Також немає чітко визначеної нормативної ставки ППП, яка була б визнана за базову[183]. Це пов'язано з тим, що шкала ставок податку визначається на основі фіскальної політики уряду і політичних цілей. Однак після того, як буде встановлено базову ставку ППП з урахуванням національних особливостей, будь-яка спеціальна (понижена чи завищена) ставка, яка відрізнятиметься від прийнятої (-их) базової (-их), розглядатиметься як ПВ[184]. Наприклад, деякі країни пропонують нижчу ставку ППП для малого і середнього бізнесу. При цьому чи є це ПВ залежить від внутрішньої політики країни і намірів уряду. Зазвичай, якщо спеціальна ставка застосовується з метою надання стимулів або для надання допомоги певним галузям або видам діяльності, то вона розглядатиметься з позиції ПВ. Крім того, вища за базову ставка має належати до негативних ПВ.

Визначення податкової одиниці (*taxable unit*) – платника (суб'єкта) податку має важливе значення при визначенні ПВ. Так при адмініструванні ППП, якщо платником податку є фізична особа (індивідуальне підприємство), то усі внутрішньофірмові групові втрати належатимуть до ПВ. Можна навести більш конкретний приклад: малі та середні підприємства порівняно з великими суб'єктами господарювання, що використовують спеціальний режим оподаткування. У зв'язку з цим окремі групи платників податків відносять до базової (нормативної) структури податку, а отже, ПВ не виникають на рівні податкової одиниці.

При визначенні базової (нормативної) структури податку потрібно також враховувати такий загальний орієнтир, як уникнення подвійного оподаткування як при міжнародних угодах, так і при виплаті дивідендів. Зважаючи на це, зазначимо, що при використанні податкових пільг у міжнародному оподаткуванні з метою уникнення подвійного оподаткування такі пільги не є ПВ.

[183]Kraan Dirk-Jan (2004), Off-budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. Volume 4 No. 1. pp. 121–142.
[184]Stanley S Surrey and Paul R. McDaniel (1985), Tax Expenditures. Cambridge, MA: Harvard University Press.

С. Сюррей також запропонував використовувати правила бухгалтерського обліку у визначенні базової (нормативної) структури податку при встановленні окремих її елементів, які не підпадають під концепцію Ш-Х-С, особливо щодо визначення податкового (звітного) періоду[185]. Так, податок повинен адмініструватися протягом певного визначеного періоду. Так як концепція Ш-Х-С не визначає період, то стандартна практика в оподаткуванні базується на практиці бухгалтерського обліку, а саме визначенні періоду розрахунку прибутку підприємства, який сягає 12 місяців. При цьому інші елементи, що мають відношення до використання звітного періоду, повинні бути також включені до базової структури, такі як, наприклад, розподіл доходів і витрат між звітними періодами[186]. Проте С. Сюррей зазначав, що використання стандартних правил бухгалтерського обліку повинно бути пом'якшеним, зважаючи на існування практичних проблем в адмініструванні ППП, а також відмінностей ведення кожного виду обліку. З цією позицією науковця-практика повністю погоджуємося.

Одним із прикладів є питання вирахування витрат майбутніх періодів. Зокрема, виникають спірні моменти між бухгалтерським та податковим обліками, адже останній визначає витрати по факту, тоді як у бухгалтерському обліку вимагається поточна оцінка витрат, що будуть понесені у наступному звітному періоді. Різні підходи до визначення витрат і призводять до відтермінування відрахувань на майбутній період. Така ситуація спричиняє появу негативних ПВ, про сутність яких уже згадувалося вище. Однак, якщо уряд країни приймає рішення, що таке відтермінування пов'язане із труднощами адміністрування податку, то ПВ не виникають[187].

Водночас на згаданій вище межі невідповідності бухгалтерського та податкового обліку з ППП виникають й інші негативні ПВ, а саме:

– *недопустимість застосування вирахувань з доходу для цілей оподаткування*. У бухгалтерському обліку окремі види витрат

[185]Stanley S Surrey and Paul R. McDaniel (1985), Tax Expenditures. Cambridge, MA: Harvard University Press

[186]Stanley S Surrey and Paul R. McDaniel (1985), International Aspects of Tax Expenditures: A comparative Study. Deventer, the Netherlands; Boston: Kluwer Law and Taxation. 420 p.

[187]Stanley S Surrey and Paul R. McDaniel (1985), Tax Expenditures. Cambridge, MA: Harvard University Press.

підприємства зазначаються у Звіті про прибутки і збитки, але не віднімаються (або частково віднімаються) при розрахунку оподаткованого прибутку;

– *відстрочення вирахувань з доходу*. У бухгалтерському обліку витрати повинні бути узгоджені з доходами. Таким чином, певні витрати, які навіть не оплачені, вважаються фактично понесеними та переносяться у Звіт про прибутки і збитки з метою обрахунку бухгалтерського прибутку. Ці витрати, як правило, не можуть бути відняті для цілей оподаткування в той же період, як у бухгалтерському обліку.

Додатково американський науковець Д. Шавіро до негативних ПВ з ППП відносить[188]:

– *підвищену ставку податку*. Той чи інший вид діяльності або операція оподатковується на ставкою, вищою ніж основна;

– *подвійне оподаткування прибутку*. Прибуток оподатковується двічі при отриманні підприємством та після розподілу чистого прибутку між акціонерами;

– *споживчий інтерес.* Неприпустимість відрахувань для споживчого інтересу не узгоджується з інтертемпоральним (міжчасовим) підходом до прибуткового оподаткування;

– *відсутність інфляційного індексування*. Відсутність індексації може генерувати додаткові податкові надходження, особливо це проявляється при застосуванні прогресивної шкали оподаткування;

– *інвестиції в людський капітал*. У рамках концепції Ш-Х-С витрати на освіту визнаються як такі лише тоді, коли вони приносять дохід.

Отже, проведене теоретико-концептуальне дослідження показало, що застосування концепції ПВ при адмініструванні пільг з ППП є загальновизнаним у світі трендом. Реалізація цієї концепції має науково аргументоване підґрунтя, що й спричинює позитивні результати її практичного застосування в економічно розвинених країнах світу. З огляду на це, вважаємо, що при реформуванні вітчизняних підходів адміністрування пільгового оподаткування прибутку підприємств нормотворцю потрібно акцентувати увагу на концептуальному оновленні парадигми податкової політики України, що можливе за рахунок використання концепції ПВ.

---

[188] Shaviro D. (2009), Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. NYU Law School, Public Law Research Paper No 72. New York University School of Law. pp. 57–59.

РОЗДІЛ 3
ПРОБЛЕМИ ВИВЕДЕННЯ ПРИБУТКУ В ОФШОРИ

Для ефективного функціонування економіки та сталого розвитку як країни в цілому, так і суб'єктів господарювання потрібні значні обсяги інвестиційних ресурсів. Несприятливий інвестиційний клімат, гальмування можливостей становлення потужних внутрішніх інвесторів, відсутність реформ у напрямі створення накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та розвитку недержавних пенсійних фондів, недосконала система адміністрування податків та платежів, військовий конфлікт на території України та несприятливі кон'юнктурні коливання на світових ринках негативно впливають на отримання додаткових джерел фінансування. На сьогодні Україна входить у топ 20-ти країн за обсягом виведення капіталів в офшори. За даними міжнародної компанії Tax Justice Network, протягом 2000–2012 рр. з України було виведено, в тому числі через дивіденди, 167 млрд дол.[189] Понад 90 % прямих інвестицій з України – відплив капіталу з метою мінімізації оподаткування. Основні причини цього – надмірний податковий тиск та відсутність захисту приватної власності, корупція в судовій системі України тощо.

3.1. Проблема виведення прибутку в офшорні зони та її подолання в контексті зарубіжного досвіду

3.1.1. Передумови та причини виникнення проблеми розмивання податкової бази країни внаслідок офшоризації

Головною метою діяльності підприємств є отримання прибутку, саме тому вони прагнуть скоротити свої виробничі витрати та витрати на заробітну плату та зменшити податкове навантаження, що лягає на підприємство. Ними розробляються стратегії для зменшення податкових зобов'язань на глобальному рівні з метою виведення

[189] Касперович Ю. В. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: висновки та рецепти для України. URL: http://old2.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar_dosv-1761d.pdf

прибутку в юрисдикції із меншим податковим тиском за допомогою різноманітних фінансових інструментів, використовуючи можливі прогалини у податковому законодавстві та відмінності між національними режимами корпоративного оподаткування різних країн. Сьогодні уряди вживають заходів для зниження агресивного податкового планування.

Сукупність означених факторів й пояснює актуальність цього дослідження. Проблеми розмивання податкової бази країни внаслідок офшоризації досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, серед яких: І. І. Д'яконова, Л. С. Любохотинець, О. В. Турчинов, Г. Цукман, Дж. Бьорн, Ф. Фуллер, Б. Майер, А. Рапосо, Дж. Ріковські, Дж. Янг та інші.

Однак слід зазначити, що у вітчизняній та зарубіжній фінансово-економічній літературі все ж бракує ґрунтовних наукових комплексних досліджень щодо явища розмиття бази оподаткування, зокрема в Україні, яке виникає внаслідок виведення прибутку в офшорні зони та шляхів подолання цієї проблеми. Більшість робіт висвітлює лише окремі питання досліджуваної проблематики, такі як історичні та економічні аспекти виникнення офшорів, вплив внутрішнього та зовнішнього середовища на сприяння ухилення від оподаткування, легальні схеми розмивання податкової бази та виведення прибутку в офшорні зони, світовий досвід з протидії ухиленню від сплати податків. Практично відсутні наукові розробки, які б аналізували комплексно явище розмиття бази оподаткування, що виникає внаслідок виведення прибутку в офшорні зони з урахуванням глобальних тенденцій, які проходять у зв'язку із впровадженням BEPS. Саме тому з урахуванням вимог сучасного етапу необхідною є активізація теоретичних та прикладних досліджень щодо проблеми ерозії податкової бази України внаслідок офшоризації. Вагомість зазначеної проблеми, необхідність її вирішення та актуальність зумовили вибір теми дослідження та окреслили коло питань, які в ньому вивчаються.

Проблема світового співтовариства щодо виведення прибутку виникла в процесі економічного розвитку офшорних держав або так званих «податкових гаваней». Однією із основних причин виникнення і розвитку офшорних країн є потужне прагнення держави контролювати економічний стан країни та наповнювати бюджет та природнє бажання громадян, особливо підприємців, отримувати більше

прибутку, сплачуючи менше податків, які є основним джерелом доходів більшості країн світу.

На сьогодні існування «податкових гаваней», які створюють сприятливі умови для компаній у розрізі агресивного податкового планування зі зниження зобов'язань, стало надзвичайно важливою проблемою у сфері управління державними фінансами та міжнародних економічних відносин, оскільки деякі уряди (наприклад ті ж офшорні держави) отримують вигоду від їх існування, а інші, навпаки – зазнають збитків.

Існування офшорних держав є суперечливим явищем, тому багато міжнародних установ, науковців та великих світових компаній намагаються дослідити його та навіть дати своє особисте визначення. Незважаючи на те, що кожен розкриває сутність, механізм функціонування та характерні риси, притаманні «податковим гаваням», подібно один до одного, дослідниками не було досягнуто консенсусу щодо конкретного визначення. Внаслідок цього в літературі з'явився ряд таких термінів, як: «податкова гавань» (за ОЕСР), «офшорний фінансовий центр», «держави без оподаткування» або «держави з низьким рівнем оподаткування» (визначення KPMG).

Відповідно до Кембриджського словника офшор (від англ. offshore – поза берегом) – це територія з особливим податковим режимом, який дозволяє зареєстрованим на ній компаніям заощаджувати кошти[190].

Офшори характеризуються тим, що вважаються вільними економічними зонами, створюють сприятливі валютно-фінансові та фіскальні режими з високим рівнем банківської та комерційної таємниці, лояльним державним регулюванням. Характерною особливістю офшорів є те, що при здійсненні операцій компаніями на їх території такі транзакції фактично перебувають поза межами національного та міжнародного контролю.

Варто зазначити, що «податкові гавані» мають довготривалу історію існування, проте стрімкого розвитку вони зазнали у XX ст. одночасно із інтернаціоналізацією світової економіки. На думку Цукмана, в 1920-х рр. першим офшорним осередком стала Швейцарія, яка, на відміну від інших післявоєнних країн, не збільшувала податки на багатство.

[190] Шеремитинська О. В., Савчук І. В. Вплив офшорних зон на економіку країни. *Економічний простір*, 2016. Вип.105. с. 58–66

Протягом XIX ст. багато вельможних європейських сімей накопичували багатство, сплачуючи при цьому мало або не сплачуючи жодних податків. Яскравим доказом цього є сплата лише 4 франків з дивідендів у розмірі 100 франків у Франції напередодні Світової війни. Проте після закінчення війни державні політики радикально змінилися. Задля виплати допомоги постраждалим ветеранам уряди підвищували ставки податку на прибуток. Так, у Франції у 1920 році ставка зросла до 50 %, а в 1924 році вона досягла 72 %. Таким чином, утворилися сприятливі умови для ухилення від оподаткування та приховування прибутку[191].

Цукман стверджує, що першими містами, де зародилося сучасне явище ухилення від оподаткування, є Женева, Цюрих і Базель. На початку XX ст. банки утворили картель (1912 року перейменовано на Швейцарську асоціацію банкірів), який змусив швейцарський уряд платити відносно високі процентні ставки, що зробило приватні швейцарські банки досить прибутковими[192].

Вище зазначені події вплинули на те, що у період фінансового занепаду інших європейських країн Швейцарія утворила потужну фінансову галузь з добре розвиненою мережею фінансово-кредитних установ. Крім того, оскільки Швейцарія користувалася гарантією постійного нейтралітету після Віденського конгресу в 1815 році, вона уникнула наслідків Першої світової війни і супутніх соціальних потрясінь.

Як наслідок, у світовому суспільстві відбулась трансформація природи багатства. Якщо раніше воно вимірювалось часткою володіння земельних ділянок, то надалі об'єктом оцінки стали цінні папери, які (так само, як і дивіденди від них) на той час у Швейцарії можна було анонімно зберігати в банках. Варто зазначити, що швейцарські банки також пропонували додаткову послугу: можливість вчинення податкового шахрайства. Вкладники цінних паперів могли уникнути декларування відсотків та дивідендів, які вони отримали без ризику бути спійманими, у зв'язку з відсутністю співпраці між швейцарськими установами та іншими країнами[193].

---

[191] Zucman G, The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens. University of Chicago Press, 2015.
[192] Там само.
[193] Там само.

Проте деякі дослідники вважають, що перші прототипи офшорних виникли ще задовго до світових війн у XX ст.

О. Турчинов стверджує, історія офшорів почалася з введенням 2 % експортного та імпортного податку у Стародавніх Афінах. Грецькі і фінікійські купці робили об'їзд у двадцять миль, щоб уникнути сплати цих зборів. Незабаром невеликі сусідні острови стали притулком для безмитної і безподаткової торгівлі і місцями накопичення для контрабандних товарів, що прямували до Афін без сплати податків[194].

Починаючи з 166 р. до н.е. і тривалий час після цього острів Делос практикував таку комерційну політику, при якій не існувало податків і митних зборів. Завдяки своєму географічному положенню острів став важливим центром торгівлі слонової кістки, текстилю, вина, пшениці та спецій, які на той час були надзвичайно популярними товарами.

З початком християнської ери набуло популярності місто Марсель, яке стало незалежною республікою з вільним портом, що приваблювало торговців зі Середземномор'я. У XVIII ст. прообрази офшорних юрисдикцій з'явилися у Гібралтарі, в Бангкоку, Америці. З метою звільнення від англійських податків на імпорт американські колоністи зосередили свою торгівлю в Латинській Америці.

У США протягом 1910-х років термін «податкова гавань» використовувався для опису практики відмивання грошей, при якій бандитські угрупування вкладали кошти у фіктивні компанії. Так, наприклад, багато американських бізнесменів відкривали «пральні», які насправді були підприємствами з очищення дорогоцінних металів. Пізніше з'явилося нове покоління податкових офшорних зон, таких як Багамські острови, Швейцарія та Люксембург, створення яких дозволило іноземним компаніям та нерезидентам виводити прибуток та уникати оподаткування[195].

На думку інших дослідників, розвиток капіталістичних відносин в XIX ст. та створення євродоларового ринку в 1950-х рр. спричинили

---

[194] Турчинов О. В. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки. К., 2011. 195 с.

[195] Raposo A. M., Mourão P. R. Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of tax havens / Financial theory and practice *37*(3). 2013. с. 311–360

великий вплив на подальший розвиток офшорів[196]. Євродоларовий ринок з'явився у той час, коли грошовий ринок перестав перебувати під контролем Північної Америки. Надалі він почав зростати і нині відомий світовому суспільству як євромаркет. Це ринок, в якому всі валютні торговельні операції здійснюються в іноземній валюті (євро)[197].

На сьогодні проблема приховування прибутку в офшорних країнах набуває все більшого значення. За даними Міжнародного банку, близько половини міжнародних фінансових потоків різноманітного походження проходять через офшори, що призводить до негативних наслідків.

Як було зазначено раніше, існує диференційованість визначення податкового офшору. Проте світові вчені створили таку класифікацію офшорних країн:

– європейські держави;

– суверенні держави;

– контрольовані держави;

– держави, які розвиваються.

Найбільше місце за популярністю посідають перші два типи офшорних держав. Основним принципом існування таких «податкових гаваней» є забезпечення стабільного економічного розвитку країни. Місцева влада намагається максимально фінансувати економічну систему та необхідні інструменти для її функціонування. Цікавим фактом є те, що європейські та суверенні офшорні країни встановлюють низькі ставки податку на виведений капітал задля залучення коштів від нерезидентів. Прикладами таких офшорів можуть слугувати Швейцарія, Кіпр тощо.

Третій тип країн базується на докорінно інших принципах існування. Як вважають Кіллебрю та Берналь, контрольовані держави, як правило, такі офшори використовують компаніями та фізичними особами з метою відмивання грошей, застосовуючи спеціально розроблені легальні схеми. Проте вважається, що контрольовані офшорні країни існують за рахунок фінансування валютою з чорних

[196] Raposo A. M., Mourão P. R. Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of tax havens. / Financial theory and practice. *37*(3). 2013. С. 311–360.

[197] Burn, G., 2006. The Re-emergence of Global Finance. London: Palgrave Macmillan.

ринків або прибутку, отриманого від прихованого виду економічних відносин (наприклад торгівля наркотиками, зброєю, проституція та ін.). Таке фінансування відбувається шляхом відкриття депозитів у місцевих банках[198].

Четверта група – це офшорні країни з низьким рівнем розвитку. Влада умисно перетворює державу у «податкову гавань», спрощуючи законодавчу базу, знижуючи ставки податків та докорінно змінюючи податкову систему країни задля підвищення рівня економіки. Внаслідок створення оптимальних умов іноземні компанії та нерезиденти отримують більше прибутків, сплачуючи менше податків, а місцевий державний бюджет поступово наповнюється за рахунок податкових відрахувань.

Ще одним позитивним аспектом для економіки таких держав, як зазначає Мауер, є створення робочих місць як наслідок створення підприємств на території країни[199]. Крім того, Ріковські припускає, що «податкова гавань» як різновид економіки малорозвинених держав має позитивний ефект на освіту місцевого населення. Проте вище зазначена класифікація є досить формальною[200].

У 2000 році ОЕСР офіційно створила та затвердила список офшорних країн, який складається з низькоподаткових країн, проте виключає такі держави, як Ірландія, Люксембург чи Швейцарія. Світове суспільство все ж таки визначає останні держави як податкові офшори також. «Податкові гавані» прийнято класифікувати за географічним показником (табл. 3.7).

У зв'язку із загальною глобалізацією світового бізнесу популярність офшорів в останні роки ще більше зросла. Якщо раніше деофшоризація проводилась державами на локальному рівні, то нині ця проблема набула світового характеру. Найбільше вона загострилась після скандалів, які виникли щодо прихованих коштів відомих політичних діячів у Швейцарському банку UBS AG та Глобальній трастовій групі в Ліхтенштейні. Ситуація полягала в тому, що

---

[198] Killebrew B. and Bernal J. Crime Wars - Gangs, Cartels and U.S. National Security. Washington / Center for a New American Security 2010.

[199] Maurer B., Creolization Redux: The Plural Society Thesis and Offshore Financial Services in the British Caribbean / New West Indian Guide .71(3–4). 1993. c. 249–264.

[200] Rikowski G. Globalisation and Education. / Paper prepared for the House of Lords Select Committee on Economic Affairs Inquiry into the Global Economy. London. 2002.

офшорні компанії політичних діячів, зареєстровані в одній країні, фактично провадили свою діяльність іншій. При цьому банківський рахунок був відкритий у третій країні, а власники офшорної компанії проживали в четвертій.

Таблиця 3.1

Класифікація країн-податкових офшорів, визнаних світовою спільнотою[201]

Карибські острови/Західна Індія	Англія, Антигуа і Барбуда, Аруба, Багами, Барбадос, Британія, Віргінські острови, Кайманові острови, Домініка, Гренада, Монтсеррат, Нідерландські Антильські острови, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Сент-Вінсент і Сент-Люсія Гренадини, Теркс і Кайкос, Віргінські острови США
Центральна Америка	Беліз, Коста-Ріка, Панама
Узбережжя Східної Азії	Гонконг, Макао, Сінгапур
Європа/Середземномор'я	Андорра, Нормандські острови (Гернсі і Джерсі), Кіпр, Гібралтар, острів Мен, Ірландія, Ліхтенштейн, Люксембург, Мальта, Монако, Сан-Марино, Швейцарія
Зона Індійського океану	Мальдіви, Маврикій, Сейшели
Близький Схід	Бахрейн, Йорданія, Ліван
Північноатлантична зона	Бермуди
Зона Тихого океану	Острови Кука, Маршаллові Острови, Самоа, Науру, Ніуе, Тонга, Вануату
Західна Африка	Ліберія

Як наслідок, країни G20 за ініціативи США погодилися змінити процедуру збереження банківської таємниці, основи якої було закладено ще в часи зародження швейцарської банківської структури. Уряди країн виділи сотні мільярдів доларів задля викорінення явища приховування доходів від контролюючих органів у банках, розміщених на території офшорних країн[202].

[201] Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centers – Tax Justice Network. URL: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf

[202] Johannesen N., Zucman G. The end of bank secrecy? An evaluation of the G20 tax haven crackdown / American Economic Journal: Economic Policy. *6*(1). 2014. с. 65–91.

Як зазначалося раніше, банківська таємниця, як один з елементів офшорного бізнесу, виникла у Швейцарії. Приватні банки ще в часи Великої французької революції пропонували гарантію секретності їх вкладів.

У 2014 році ОЕСР опублікувала CRS, так званий Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. Більше ніж 40 юрисдикцій взяли на себе зобов'язання імплементації CRS з поданням відповідного звіту у 2017 році[203].

Незважаючи на посилення ухилення від оподаткування та виведення прибутку в останні роки, «податкові гавані» перебувають на піку свого розвитку. На глобальному рівні близько 8 % коштів домогосподарств містяться в офшорах. Згідно з останніми дослідженнями в 2015 році 2,3 трильйони доларів США міжнародного фінансового багатства зберігалися в Швейцарії (рис. 3.1).

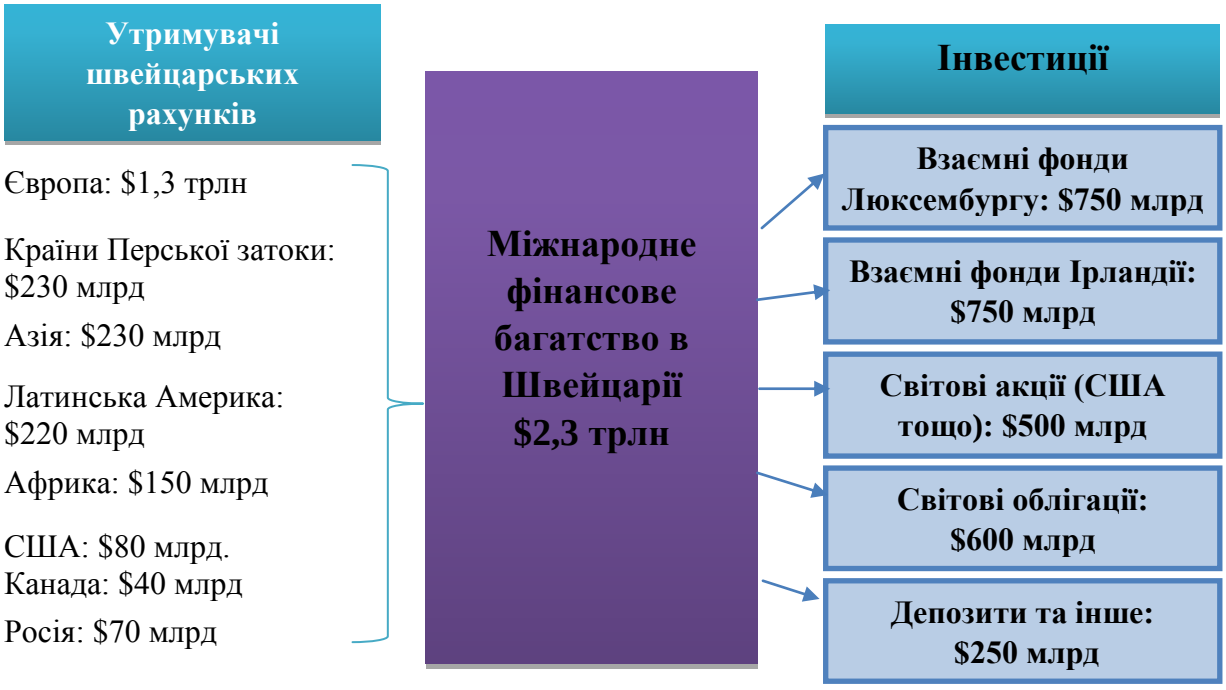


Рис. 3.1. Швейцарські рахунки в 2015 році[204]

Варто зауважити, що цифра дещо занижена, оскільки статистичні дані не беруть до уваги питання бенефіціарного власника

[203] What is the CRS? URL: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/

[204] Zucman G. The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens. University of Chicago Press, 2015.

доходу. Це має певні наслідкові зв'язки: по-перше, деякі активи, що перебувають у володінні громадян Швейцарії, насправді належать іноземцям. Більше того, 60 % таких активів відносять до Британських Віргінських островів, Панами та інших територій, де зареєстровані великі транснаціональні корпорації, трасти та фонди. Цукман наводить припущення, що насправді багатство, яке зберігається на швейцарських рахунках, належить американським, британським або німецьким громадянам, які ведуть бізнес за допомогою так званих shell companies або компаній-оболонок, тобто фіктивних компаній[205].

У сучасному світі існує багато інструментів виведення прибутку в офшорні зони, проте всі вони поділяються на дві основні групи: ті, які використовуються компаніями, та ті, які використовуються фізичними особами. Найпоширеніші з них розглянуто нижче.

Головним чинником, що провокує бізнес шукати шляхи для приховання доходу в офшорах, є високе податкове навантаження. Таку тенденцію можна спостерігати в країнах, які встановлюють високу ставку на податок на репатріацію. Наприклад, якщо власник материнської компанії А, яка виробляє машини в Німеччині, вирішує відкрити дочірнє підприємство Б в Україні, то весь прибуток, отриманий на території України перед тим як потрапити до материнської компанії А, стане об'єктом оподаткування податку на репатріацію в Україні (рис. 3.2).

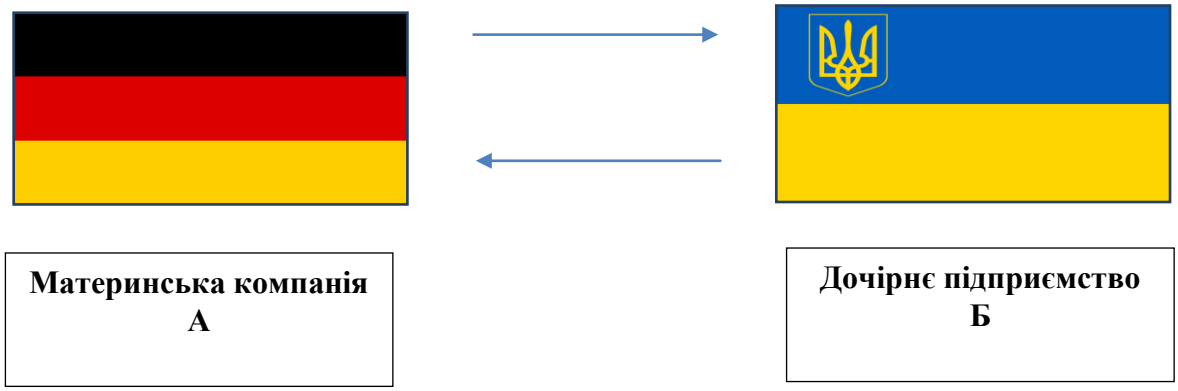


Рис. 3.2. Схематичний приклад нарахування податку на репатріацію

Джерело: складено автором.

[205] Zucman G. The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens. University of Chicago Press, 2015.

Одним з методів переміщення прибутку, який є найбільш вживаним у США, є внесення частки капіталу до іноземної дочірньої компанії. Наприклад, материнська компанія в США планує внести готівкою 1 млрд дол. США в капітал свого дочірнього підприємства, яке перебуває в офшорній зоні. Та, у свою чергу, інвестує ці гроші за умови 10 % рентабельністю (рис. 3.3).

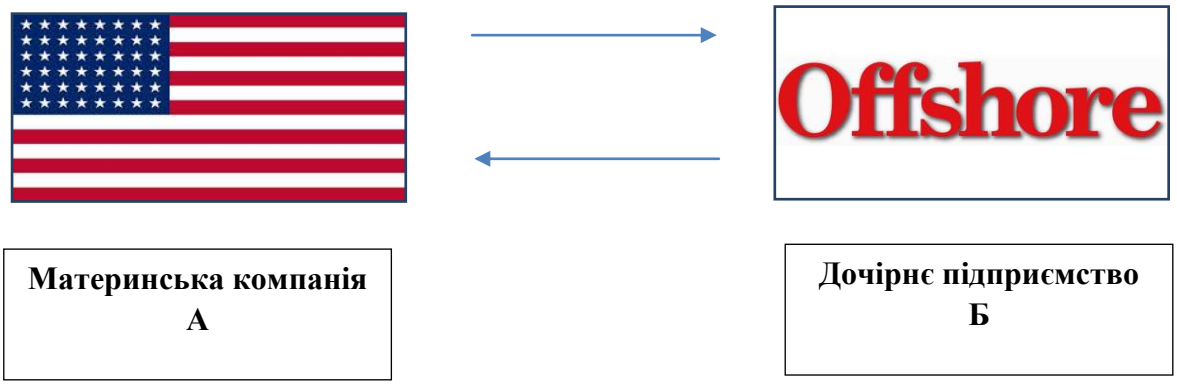


Рис. 3.3. Схематичний приклад переміщення прибутку в офшор материнською компанією

Джерело: складено автором.

Тобто материнська компанія фактично перемістила 100 млн дол США прибутку, отриманого на території США в зону офшору. У цьому випадку внесок у капітал не буде базою для оподаткування податком на репатріацію. Така схема діє за умови, що такий прибуток не буде повернутий до США у вигляді дивідендів від дочірнього підприємства із супутнім переміщенням грошей. Використовуючи цей метод, материнська компанія завжди намагається тримати іноземні прибутки за межами своєї рідної юрисдикції. На практиці деякі компанії іноді об'єднують цю схему з кредитуванням від материнських компаній, тобто отримуючи повний контроль над дочірньою компанією. В Україні такі компанії, відповідно до податкового законодавства та роз'яснень ДФС в частині трансфертного ціноутворення, могли б бути визнані пов'язаними особами, а їх операції – контрольованими[206].

Другим методом виведення прибутку є податкова інверсія. Це суперечлива тактика, яка дозволяє реструктурувати ТНК так, щоб

[206] Лист Державної фіскальної служби України від 20.01.2017 № 316/10/14-29-15-02-20. URL: http://consultant.parus.ua/?doc=0AH2BB85E4

вона могла б уникнути сплати податків на «батьківщині» з частини або всього прибутку[207]. Так, наприклад, компанія, яка провадить свою господарську діяльність у США, може зменшити податкові зобов'язання, об'єднавшись із іноземною компанією або придбавши її в країні з низьким рівнем оподаткування, а потім перемістивши туди головний офіс. Нова компанія, як і раніше, повинна оподатковувати свій американський дохід за високими ставками в США, проте прибуток, який вона заробляє за кордоном (раніше підлягав оподаткуванню після повернення в США) буде оподатковуватися за зниженими ставками в офшорній країні.

Вперше податкова інверсія була використана в 1982 році, коли будівельна компанія McDermott Inc., розташована в Новому Орлеані, США, стала панамською. Підприємство накопичило велику суму прибутку в зареєстрованій у Панамі дочірній компанії. Вона слугувала холдинговою компанією для господарських операцій компанії, які проводилася за межами території США. Замість того, щоб сплачувати корпоративний прибутковий податок у США, компанія здійснила безпрецедентний крок, повністю змінивши свою корпоративну структуру (рис. 3.4.)[208].

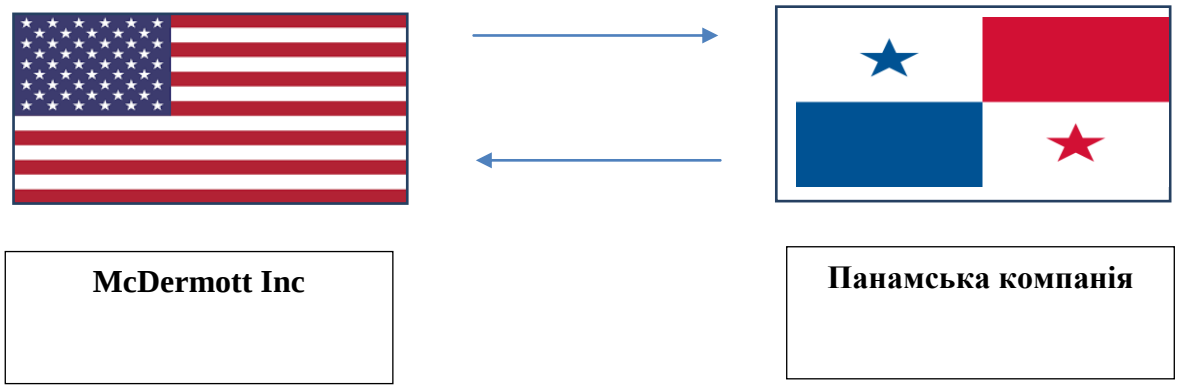


Рис. 3.4. Схематичний приклад
Джерело: складено автором.

Панамська дочірня компанія, реструктурувавшись, перетворилась у материнське підприємство McDermott International. Це дозволило компанії передавати панамські прибутки акціонерам у

[207] Fuller P., Thomas H. The Tax Inversion Problem: A Hard Nut to Crack – 2017.
[208] Yang J. Current Developments in Corporate Inversions. / Journal of Taxation of Investments – 33.2 – 2016.

формі дивідендів, не стикаючись зі сплатою податку на прибуток підприємств у США. Ця схема була створена адвокатом та директором податкового відділу McDermott[209].

Слід зауважити, що податкові інверсії за механізмом роботи схожі на транскордонні угоди про поглинання або злиття. Характерною відмінністю є те, що перші направлені на ухилення від оподаткування, а інші використовуються у стратегічних ділових цілях, які приносять користь економіці країн.

Ще одним видом виведення прибутку є крос-кредитування або зовнішній податковий кредит. Крос-кредитування – це використання надлишкових іноземних податкових зобов'язань, сплачених в одній юрисдикції або за одним видом доходу, для компенсації податку, який повинен бути сплачений за іншим доходом. ЗПК призначений для пом'якшення наслідків подвійного оподаткування іноземного доходу. Так, система в США дозволяє використання ЗПК з урахуванням обмежень для зовнішніх обов'язкових платежів (податків), які нараховуються на чистий прибуток або утримуються з валових надходжень[210].

Ухилення від сплати податків індивідуальними особами може мати різні форми. Воно виникає зі зростанням міжнародної фінансової глобалізації та доступністю здійснення операцій в Інтернеті. Фізичні особи можуть купувати іноземні інвестиції (акції та облігації) або розміщувати гроші на закордонних банківських рахунках, таким чином не звітуючи про свої доходи перед державними податковими органами (хоча такий дохід підлягає оподаткуванню відповідно до податкового законодавства більшістю країн). Не існує жодних реєстрів чи баз даних щодо таких платників та сум сплачених податкових зобов'язань (в першу чергу щодо податку на репатріацію).

Отже, на сьогодні компанії все більше намагаються оптимізувати зобов'язання шляхом зменшення податкової бази. Усі вищезазначені інструменти вважаються засобами податкової оптимізації, оскільки є легальним шляхом зменшення податкового навантаження

[209] The Greatest Tax Story Ever Told URL: https://www.bloomberg.com/news/features/2014-12-18/i-hear-america-singing-never-pay-taxes-the-inversion-operetta

[210] Markle K. A comparison of the tax-motivated income shifting of multinationals in territorial and worldwide countries / Contemporary Accounting Research. 33.1. 2016. c. 7–43.

та одночасно сприяють виведенню прибутку в офшорні юрисдикції, де він оподатковується за меншою ставкою.

Податкова оптимізація – це легальний спосіб зменшення податкових зобов'язань підприємства, який базується на використанні наданих законодавством можливостей у галузі податкового законодавства.

Основною відмінністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є використання платником податків дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. У зв'язку із цим такі дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином, і, відповідно, не спричиняють несприятливих наслідків для платника податку, таких як донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій, нарахування пені тощо[211].

Податкове планування як складова податкової оптимізації є цивілізованим засобом захисту економічного інтересу платника податків та найбільш вигідною для держави, адже формує у підприємців повагу до закону. Крім того, податкове планування сприяє покращенню фінансово-господарських результатів діяльності платника податків, розвитку його бізнесу, та, як наслідок, зростанню податкових надходжень до бюджету.

Податкове планування поділяється на два типи: довгострокове та короткострокове. Короткострокове планування може повторюватися рік за роком для досягнення конкретної точкової мети. Короткотермінові цілі на рік повинні бути визначені, і вони повинні відповідати довгостроковим цілям.

У випадку довгострокового податкового планування кожен платник податків має визначити його довгострокові фінансові цілі на глобальному рівні. Вони повинні бути достатньо гнучкими, щоб видозмінюватись відповідно до змін у навколишньому та внутрішньому середовищі.

Другим за популярністю заходом ухилення від оподаткування є маніпуляції в ТЦУ. Вони дозволяють фірмам переміщувати прибутки з високоподаткових юрисдикцій до офшорів. Механізм трансфертного ціноутворення дає змогу зареєструвати прибутки у країнах з низькою

[211] Ползікова Г. В. Методи та інструменти податкової оптимізації. *Економічний простір*, 2015. Вип.93. С. 221–229.

ставкою оподаткування, навіть якщо доходи були отримані у країнах з високими податками.

ТЦУ може бути використане будь-якою фірмою, яка здійснює торговельні міжкордонні операції між своїми філіями. Щоб зменшити податок на корпоративний прибуток, підрозділ ТНК у країні з високим рівнем оподаткування може завищити ціну (або недоплатити) за товари і послуги, які цей підрозділ купує у (продає до) філії, розташованої в країні з меншим рівнем оподаткування. У такий спосіб філія компанії у країні з високим рівнем оподаткування приховує від податкових органів більшу частину свого прибутку, у той час як філія у країні з низьким рівнем оподаткування демонструє високі прибутки. Прибутки приховано переводяться з підрозділу ТНК в зоні високого оподаткування до філії у зоні низького оподаткування і як результат – загальне зниження податкового тягаря для ТНК.

Основоположним елементом застосування трансфертного ціноутворення є принцип В-руки. На сьогодні концепція державного регулювання та контролю ТЦУ з метою оподаткування та розподілу прибутку за допомогою використання принципу В-руки прийнята і використовується в міжнародному, європейському та національному праві низки держав[212].

Саме принцип В-руки став відправною точкою для укладання перших модульних (типових) договорів про уникнення подвійного оподаткування між державами, розроблених ще під егідою Ліги Націй (міжнародна організація – попередниця Організації Об'єднаних Націй) у 30-х рр. минулого століття.

Сьогодні офіційне закріплення принципу В-руки наведено в п. 1 ст. 9 Модульної (типової) податкової конвенції Організації економічної співпраці та розвитку стосовно податків на доходи та капітал. У цьому пункті зазначено, що якщо між двома асоційованими (взаємозалежними) підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, то будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов

[212] Колдовський М. В. (2013). Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. *Ефективна економіка*. (7).

не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподатковуваний[213].

Крім ухилення від оподаткування, використання трансфертної ціни також допомагає ТНК уникати валютних ризиків, регулювання іноземної валюти, а також зменшувати витрати та розподіляти кошти. Існує декілька стратегій трансфертного ціноутворення, які сприяють управлінню дочірніми компаніями та максимізації прибутку.

Встановлення трансфертної ціни на основі товарів

Для ТНК ціна на товари становить велику частку в трансфертній ціні. Корпорації встановлюють трансфертну ціну товарів вище або нижче ринкової ціни для передачі прибутку, розподілу коштів, уникнення податків тощо.

Передбачається, що компанія А є материнською ТНК, а компанія В – її дочірня компанія.

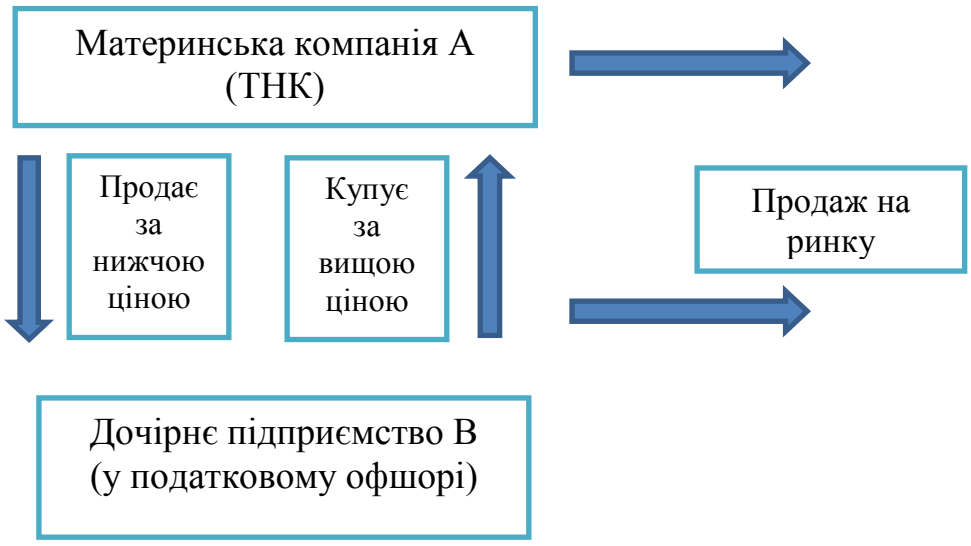


Рис. 3.5. Схематичний приклад встановлення трансфертної ціни на основі товарів

Джерело: складено автором.

Як показано на рис. 3.5, підприємство А розташоване в країні з високою ставкою податку, продає товари за низькою трансфертною ціною своїй дочірній компанії В, яка розташована в офшорній зоні з низькою ставкою податку. Тоді компанія В може негайно їх продати

[213] Model Convention of OECD. URL: http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm

на зовнішньому ринку; або В може продати ці товари у знову своїй материнській компанії А, яка придбає їх за більшою перехідною ціною, а потім продаватиме їх зовнішнім покупцям. У ході цього процесу, коли товари продаються від ТНК до дочірнього підприємства за низькою ціною, потім вони повертаються до ТНК за більш високою ціною, прибутки перерозподіляються між материнською компанією А та її дочірньою компанією В, переміщуючись від першої до останньої. Оскільки прибуток материнської компанії зменшується, а дочірнє підприємство В перебуває в зоні з низькою ставкою податку, податкові зобов'язання, які має сплатити така ТНК, також зменшуються.

Існує ще одна схема використання цього методу, наведена на рис. 3.6.

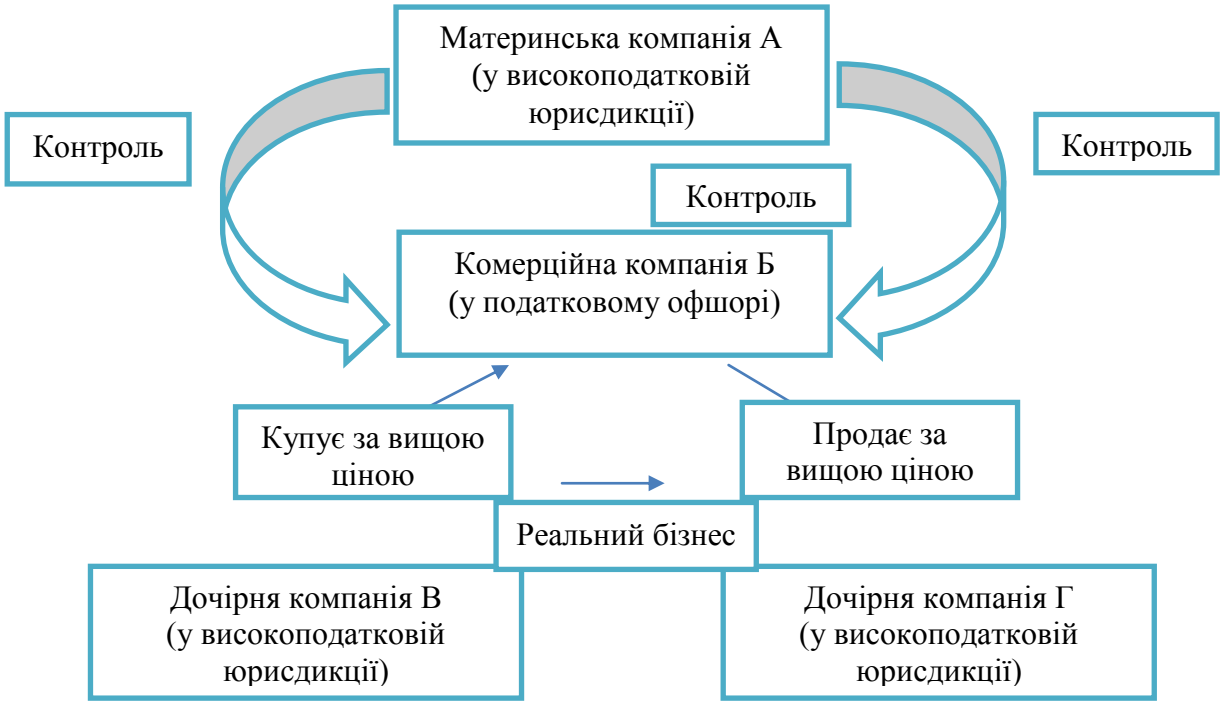


Рис. 3.6. Схематичний приклад встановлення трансфертної ціни на основі товарів

Джерело: складено автором.

Як показано на рис. 3.6, головна компанія А, а також її дочірні компанії В та Г провадять свою діяльність у країнах з високим рівнем податкового навантаження. Щоб уникнути оподаткування, ТНК може створити комерційну компанію Б у «податковій гавані», щоб отримувати прибутки від трансфертів. У той час як фактично бізнес-операції відбуваються на рівні дочірніх компаній, комерційне

підприємство Б може спочатку придбати товари за низькою ціною від дочірнього підприємства В, зменшивши прибуток, та потім продати їх іншому дочірньому підприємству Г за більш високу ціну, збільшивши вартість покупки і знову зменшивши прибуток першої «дочки». За допомогою ТЦУ прибутки компаній В та Г надсилаються до комерційної фірми, яка розташована в «податковій гавані», а отже, прибуток буде оподатковуватися за нижчими ставками або не оподаткуватися взагалі.

Встановлення трансферної ціни шляхом оплати за послуги

ТНК можуть перераховувати свої кошти шляхом стягнення плати за послуги (технічні, адміністративні). Ця стратегія сприяє переміщенню коштів в офшори та уникненню податків, оскільки при наданні послуг важко точно оцінити послугу, яка, на відміну від товару, не має ринкової ціни. Як наслідок, державні органи не можуть контролювати такі операції.

Встановлення трансферної ціни шляхом оплати привілейованими користувачами

Така оплата може бути стягнена окремо або бути включена у вартість, наприклад плата за обладнання. Унікальність цього методу ТЦУ полягає у складності визначення ринкової ціни за нематеріальний актив, який являє собою право власності. Тобто неможливо однозначно визначити ринкову ціну роялті за використання прав власності, патентів, запатентованих технологій тощо.

Встановлення трансферної ціни шляхом використання процентів від внутрішніх кредитів

Як було зазначено вище, материнські компанії досить часто віддають перевагу методам податкової оптимізації з використанням кредитів своїм дочірнім компаніям. Для цілей ТЦУ така кредитна стратегія допомагає уникнути оподаткування, оскільки коли дочірні філії повертають інвестиції материнській компанії, дивіденди не можуть бути класифіковані як витрати податку на прибуток, тоді як відсотки від кредитів у компанії будуть вважатися витратами. Більше того, материнська компанія може контролювати рівень процентної ставки та, залежно від ситуації, змінювати її задля зменшення податкового навантаження або руху капіталу.

Встановлення трансферної ціни через оренду

За допомогою оренди замість придбання обладнання ТНК можуть позбутися від збільшення капіталу та зменшити податки. Крім того, оренда може бути формою трансферної ціни. Наприклад, ТНК можуть використовувати надзвичайно низьку орендну плату, щоб розподіляти свої ресурси, передаючи свої активи в межах підприємства.

Таким чином, компанії використовують ТЦУ, щоб оптимізувати розподіл ресурсів або уникнути економічних ризиків та податкових зобов'язань. Проте існують підприємства, які зловживають трансферними цінами та порушують податкове законодавство.

Так, у 2014 році статутний капітал корпорації Microsoft становив до 20 млн дол США. Водночас компанія створила китайську філію як приватне підприємство в Пекіні. Податкові органи почали цікавитися компанією, коли, незважаючи на популярність американської ТНК, її китайська філія не отримувала прибутку з моменту її створення. У своїх фінансових звітах вона показувала збитки, які накопичилися до 2 млрд юанів за 6 років. Тим не менше, середня ставка прибутковості інформаційної галузі в Пекіні перевищує 12 відсотків. Це ненормальне явище викликало стурбованість контролюючих органів США, які досліджували питання ухилення від сплати податків китайським філіалом Microsoft. За даними слідства, щорічно дочірня компанія у Китаї сплачувала більше половини прибутку до материнської компанії в США як оплату за роялті. Після отримання великої кількості доказів податковий орган Китаю вказав на необґрунтованість цих дій, які були визнані корпорацією Microsoft у США. У 2014 році дочірня компанія в Китаї компенсувала податкові зобов'язання з додатковими відсотками у загальній сумі 840 млн юанів до казни Китаю[214].

Отже, компанії можуть використовувати трансфертні ціни для переміщення своїх прибутків і зменшення податків, тому уряди країн намагаються контролювати ТЦУ за допомогою покращення правил запобігання ухиляння від оподаткування та зміцнення міжнародного співробітництва протидії правопорушенням.

---

[214] Microsoft to pay China $140 million for «tax evasion». URL: https://www.reuters.com/article/us-microsoft-china-tax/microsoft-to-pay-china-140-million-for-tax-evasion-idUSKCN0J92DD20141125

Глобальне регулювання боротьби із виведенням прибутку в офшорні зони здійснюється такими міжнародними організаціями, як ОЕСР, ФАТР, Радою з фінансової стабільності, МВФ, міжнародною неурядовою організацією Tax Justice Network. Діяльність міжнародних організацій сьогодні спрямована на обмеження операцій, які фінансуються за рахунок капіталу кримінального походження та запобігання транснаціональному руху капіталу незаконним шляхом[215].

Необхідно зазначити, що функціонування податкової оптимізації підприємства тісно пов'язане зі знанням і застосуванням норм податкового права, яке на сьогодні характеризується як неоднозначне, нестабільне й суперечливе, а практика його застосування супроводжується численними правовими проблемами.

Саме тому важливу роль у протидії офшоризації прибутків відіграє обмін податковою інформацією між країнами світу. Так, існують такі двосторонні договори, як Угоди щодо уникнення подвійного оподаткування (Double Tax Treaty) та Угоди щодо обміну податковою інформацією (Tax Information Exchange Agreement), запропоновані ОЕСР.

Серед багатосторонніх угод варто виділити Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах від 1998 року, яку підписано між країнами-членами Ради Європи та країнами-членами ОЕСР[216].

Конвенція була розроблена ще у 1988 році, проте світова фінансова криза 2008 року значно загострила проблему наповнення бюджетів держав і змусила держави до запровадження і вдосконалення механізмів боротьби з ухиленням від сплати податків. Як відомо, офшорні юрисдикції були і залишаються основним засобом для мінімізації податкових зобов'язань, тому саме вони стали об'єктом для вживання подібних заходів.

Так, було підписано чимало двосторонніх договорів про обмін податковою інформацією та взаємну адміністративну допомогу з

---

[215] Д'яконова І. І. Діяльність офшорних зон у міжнародних фінансових відносинах: значення та регулювання. *Проблеми і перспективи розвиту банківської системи України: збірник наукових праць*. Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2014. Вип. 38. С. 15–20.

[216] Braun J., Weichenrieder A. Does Exchange of Information between Tax Authorities Influence Multinationals' Use of Tax Havens? 2015.

офшорними юрисдикціями, проте така робота була надзвичайно громіздкою і більш ефективним засобом у цьому випадку стало використання саме багатостороннього договору. Тому у 2010 році було прийнято рішення про доопрацювання вже наявної Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах від 1998 року і доповнення її спеціальним Протоколом на Лондонському саміті G20 у 2010 році. Як результат, станом на 2017 рік Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах налічує 115 підписантів. Так, в 2016 та 2017 роках перелік країн, які до неї долучилися, доповнився такими державами: Андорра, Ізраїль, Ліхтенштейн, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Вінсент і Гренадіни, Самоа, Сенегал, Уругвай та Швейцарія, а 1 квітня 2017 року Конвенція набула чинності для Маршаллових островів, Монако та Пакистану; для Малайзії – з 1 травня 2017 року. Україна стала учасником Конвенції ще в 2004 році.

Ще одним прикладом світового досвіду з боротьби вважається FATCA. Закон був створений у США і набрав чинності в липні 2014 року. Закон зобов'язує банки та інші фінансові інститути надавати інформацію про своїх клієнтів – фізичних та юридичних осіб (дані про номери рахунків та залишки на них, а також обороти за рахунками) податкову службу США (IRS). Так, шляхом впровадження автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки платників податків Сполучені Штати стали першою країною, що розпочала боротьбу з приховуванням прибутку платників податків за кордоном та ухиленням від оподаткування на міжнародному рівні.

За своєю природою FATCA є національним законом США, який поширює свою дію на інші юрисдикції за умови укладення спеціальних угод у спосіб, визначений FATCA. Закон допускає два способи взаємодії IRS з метою обміну інформацією.

Перший спосіб полягає в тому, що іноземні банки можуть безпосередньо взаємодіяти з IRS. На основі прямих домовленостей з компетентними органами США відповідний банк передає до IRS інформацію щодо рахунку американського податкового резидента.

Другий спосіб співпраці з IRS передбачає централізовану передачу інформації про фінансові рахунки податкових резидентів США. За таким сценарієм інформація про рахунки передається до IRS усіма фінансовими установами держави, яка взяла на себе зобов'язання виконувати вимоги FATCA. Відбувається така передача

на основі міжнародної угоди, укладеної між урядом США та урядом іншої держави[217].

FATCA спрямований на протидію ухиленню від сплати податків американськими платниками податків, які володіють іноземними фінансовими рахунками. Закон вимагає від компаній-нерезидентів США ідентифікувати американських платників податків, які володіють безпосередньо або опосередковано певними фінансовими рахунками, і передавати відповідну інформацію в податкові органи. Цей закон потенційно має наслідки для всіх фізичних та юридичних осіб, що мають відношення до США.

Деякі банки, що функціонують в Україні, почали працювати над виконанням вимог FATCA задовго до укладення українським урядом відповідної угоди з урядом США. Такі банки вже протягом тривалого часу одержують від своїх клієнтів інформацію для встановлення американської резидентності їхніх клієнтів з метою передачі необхідних відомостей до IRS у межах FATCA. Однак така робота була організована на території України в окремих банківських установах, а не на загальнодержавному рівні.

2 лютого 2017 року Україна та США підписали міжурядову угоду для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень FATCA. З набранням чинності угодою обов'язок передавати інформацію про резидентів США буде покладений на всі фінансові установи, що перебувають на території України та потрапляють у категорію звітних згідно з FATCA. Зокрема, це банки, страхові компанії, депозитарії, деякі інвестиційні компанії та ряд інших установ. Звітними у розумінні FATCA також вважаються розташовані в Україні філії іноземних звітних фінансових установ[218].

Враховуючи позитивний досвід FATCA у сфері автоматичного обміну інформацією, Радою ОЕРС було затверджено CRS, згаданий раніше. Стандарт передбачає періодичний (раз на рік) обмін податковою інформацією між державами, що долучилися до його впровадження. Стандарт встановлює:

– яка інформація про фінансові рахунки підлягає обміну;

---

[217] Foreign Account Tax Compliance Acts. URL: http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA

[218] Токменко В. В. Сучасний стан та тенденції глобального регулювання офшорного бізнесу. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2014. Вип.8. С.35

– які фінансові установи зобов'язані подавати інформацію;

– види рахунків та платників податків, на які поширюється дія Стандарту;

– процедури перевірки фінансових установ.

Для імплементації CRS держави повинні підписати Багатосторонню конвенцію про співробітництво між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS[219].

У 2013 році Україна приєдналася до Глобального форуму з транспарентності та обміну інформацією для податкових цілей у рамках ОЕСР та зобов'язалася дотримуватися міжнародних стандартів прозорості, проте обмін інформацією в автоматичному режимі не здійснює, до впровадження CRS не приєдналася.

Проте з плином часу тенденції офшоризації змінюються і вище описані способи законодавчого контролю процесів виведення прибутку в «податкові гавані» не є достатніми. Це набір стратегій податкового планування, що дозволяють компаніям декларувати свої прибутки до оподаткування в юрисдикціях, де фактична економічна господарська діяльність не провадилась[220].

BEPS негативно впливає на надходження податків до національних бюджетів. При цьому найбільшою мірою негативний вплив подібних стратегій відчувають на собі країни, що розвиваються, в структурі бюджетних доходів яких значну роль відіграють надходження від податку на прибуток корпорацій.

Гострота проблеми BEPS підтверджується рядом досліджень. Так, згідно з даними ОЕСР, мінімальні втрати від розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку становлять 4–10 % глобальних надходжень податку на прибуток, тобто від 100 до 240 млрд дол США щорічно[221].

Донедавна кожна держава самостійно робила спроби мінімізації можливостей використання офшорних схем, включаючи і запровадження валютного контролю, ліцензування чи пряму заборону на відкриття резидентам рахунків у банках інших країн, прийняттям

[219] McGill, Ross K., Christopher A. Haye, and Stuart Lipo. The Common Reporting Standard. / *GATCA*. 2017. С. 127–139

[220] Brauner, Yariv. What the BEPS / Fla. Tax Rev. 16. 2015. С. 55.

[221] План дій BEPS: Україна унеможливлює податкові лазівки. Вісник офіційно про податки. 10 листопада 2018, №42 (994). UR: www.visnuk.com.ua › publication › 100009744-plan-diy-beps-ukrayi.

спеціального законодавства, пов'язаного з трансфертним ціноутворенням та валютними операціями.

Проте країни самостійно не можуть боротися з настільки глобальним явищем, тому вперше в історії міжнародного співробітництва в податковій сфері для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку були на рівних засадах об'єднані зусилля двох ключових інститутів – ОЕСР і G-20. Це дозволило залучити до роботи всі держави, як розвинені, так і країни, що розвиваються, які є членами даних інститутів.

Загалом для визначення ступеня офшоризації економіки в контексті виведення капіталу зазвичай використовують коефіцієнт офшоризації економіки ($К_{of}$):

$$К_{of} = OC/GDP, \qquad (3.1)$$

де ОС – офшорний капітал (offshore capital), тобто обсяг коштів, виведених з економіки за допомогою офшорних схем протягом певного періоду (наприклад року);

GDP – валовий внутрішній продукт, створений економікою за той самий період.

Таким чином, чим більшим є коефіцієнт офшоризації економіки певної країни, тим значніший вплив на неї мають офшорні схеми ухилення від оподаткування, а отже, тим більша загроза економічній стабільності та безпеці країни.

За даними звіту «Незаконний вивіз капіталу з країн, що розвиваються» американської неурядової організації Global Financial Integrity[222], Україна потрапила д двадцятки рейтингу зі 149 країн з найвищими обсягами нелегального відпливу капіталів у період з 2004 по 2013 роки. Методика враховувала навмисне заниження компаніями вартості експорту та завищення вартості імпорту, а також оцінку відпливу капіталу виходячи з даних платіжних балансів.

Якщо використати формулу (3.1) та розрахувати на основі даних вивозу капіталу коефіцієнти офшоризації економік країн, що потрапили у першу двадцятку рейтингу, то виявляється, що лідери

[222] Kar D. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013 / Global Financial Integrity, 2015.: URL: http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final.pdf.

рейтингу не відзначаються найвищим ступенем офшоризації економіки, при цьому цей ступінь у різних країн змінювався протягом часу в різних напрямах (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Розрахунок показників виведення капіталу деяких країн[223]

Країна	Показники в 2004 р.			Показники в 2013 р.		
	Незаконний вивіз капіталу, млн дол США	ВВП за номіналом, млн дол США	Коефіцієнт офшоризації економіки	Незаконний вивіз капіталу, млн дол США	ВВП за номіналом, млн дол США	Коефіцієнт офшоризації економіки
Азербайджан	1147	8680,512	0,1321	14736	73560,484	0,2003
Бразилія	89	669642,735	0,0001	28185	2392082,464	0,0118
Венесуела	19601	112451,400	0,1743	9162	218433,000	0,0419
В'єтнам	4034	49424,108	0,0816	17837	171222,025	0,1042
Індія	19447	721584,805	0,0270	83014	1861801,615	0,0446
Індонезія	18466	256836,883	0,0719	14633	910478,729	0,0161
Ірак	0	36627,901	0	15994	232497,236	0,0688
Казахстан	8951	43151,647	0,2074	24529	231876,282	0,1058
Китай	81517	1941745,602	0,0420	258640	9490602,600	0,0273
Коста-Ріка	5465	18596,366	0,2939	21383	49236,710	0,4343
Малайзія	26591	124749,737	0,2132	48251	323342,854	0,1492
Мексика	34239	770267,586	0,0445	77583	1258773,797	0,0616
Нігерія	1680	87845,404	0,0191	26735	514964,650	0,0519
ПАР	12137	228593,704	0,0531	17421	366243,783	0,0476
Польща	4926	253528,543	0,0194	16793	524059,039	0,0320
Російська Федерація	46064	591016,691	0,0779	120331	2079024,783	0,0579
Таїланд	7113	172895,476	0,0411	32971	420166,569	0,0785
Туреччина	9677	392166,276	0,0247	26487	823242,587	0,0322
Україна	4380	64883,061	0,0675	13911	183310,146	0,0759
Філіппіни	9192	91371,240	0,1006	7938	271927,428	0,0292

Наприклад, коефіцієнт офшоризації лідера за вивозом капіталу Китаю становив у 2004 р. 0,042, а в 2013 р. знизився до 0,027, хоча якщо порівняти зміну обсягу незаконного вивозу китайського

[223] Kar D. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013 / Global Financial Integrity, 2015. URL: http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final.pdf.

капіталу за ці роки, то він збільшився в 3,2 раза. Також за цей період знизився ступінь офшоризації економік таких країн, як Венесуела, Індонезія, Казахстан, Малайзія, ПАР, Російська Федерація, Філіппіни. Водночас збільшився ступінь офшоризації економік Азербайджану, Бразилії, В'єтнаму, Індії, Іраку, Коста-Ріки, Мексики, Нігерії, Польщі, Таїланду, Туреччини, України. З-поміж двадцятки країн з найбільшим відпливом капіталу найвищий ступінь офшоризації економіки мають відома офшорна зона Коста-Ріка (коефіцієнт офшоризації в 2013 р. склав Азербайджан (0,2); Малайзія (0,15); Казахстан (0,106); В'єтнам (0,104); Таїланд (0,078); Україна (0,076); Ірак (0,069); Мексика (0,062); Російська Федерація (0,058); Нігерія (0,052).

Активна боротьба з офшоризацією почалася ще в 2012 році на саміті Великої двадцятки в Мексиці. Основи для роботи ОЕСР для боротьби з BEPS були закладені більше 15 років тому. У 1998 р. організацією було підготовлено доповідь «Недобросовісна податкова конкуренція: глобальна проблема» (англ. «Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue»)[224]. У цьому документі вперше була зроблена спроба узагальнити досвід використання неналежної податкової практики в глобальному масштабі і запропонувати шляхи вирішення відповідних проблем.

У 2013 році ОЕСР розробила комплексний пакет заходів, який був названий Планом BEPS. План складається із 15 специфічних дій, суть яких полягає в спільній боротьбі проти агресивного податкового планування та отримання необґрунтованих податкових пільг компаніями та фізичними особами[225].

Ідея такого плану йде від зворотного – якщо неможливо довести факт податкової оптимізації, необхідно змінити законодавство таким чином, щоб викорінити податкову конкуренцію країн, щоб класична податкова оптимізація опинилися поза правовим полем і, відповідно створити штрафні санкції для порушників правил.

План BEPS передбачає 15 кроків, а саме:

1. Вирішення податкових проблем цифрової економіки, англ. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* – передбачає розробку заходів щодо оподаткування компаній цифрового сектору на

---

[224] Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue. OECD. URL: http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf

[225] Avi-Yonah S., Haiyan X. Evaluating BEPS / Erasmus L.10. 2017. C. 3.

основі ретельного аналізу різних бізнес-моделей. Мета Заходу 1 полягає у виявленні основних труднощів у застосуванні існуючих правил міжнародного оподаткування до компаній цифрового сектору економіки і розробці ефективних способів вирішення цих проблем «за допомогою цілісного підходу і з урахуванням як прямого, так і непрямого оподаткування»[226].

2. Оподаткування гібридних інструментів, англ. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* – направлено на усунення наслідків використання гібридних інструментів або суб'єктів, включаючи подвійне відрахування. У рамках Заходу 2 було запропоновано внести зміни в Модельну конвенцію з оподаткування, щоб обмежити використання гібридних інструментів і суб'єктів у рамках угод про уникнення подвійного оподаткування, а також виробити нові положення національного законодавства, які будуть протидіяти необґрунтованому отриманню пільг у разі застосування гібридних інструментів.

3. Правила щодо «контрольованих іноземних компаній», англ. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules* – передбачає посилення правил КІК. Актуальність цього заходу обумовлена тим, що в багатьох країнах світу є поширеною практика виведення прибутків компаній-резидентів на рівень дочірніх компаній, зареєстрованих у низько податкових юрисдикціях. У Плані BEPS відзначається, що, крім стимулювання оподаткування прибутку, в країні резидента Захід 3 може також надавати позитивний супутній вплив, обмежуючи переміщення прибутку в «низькоподаткові гавані» третіх країн.

4. Розмивання податкової бази шляхом віднесення процентних платежів до складу витрат, англ. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments* – цей захід передбачає обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування виплат за відсотками та інших фінансових платежів. Актуальність такого заходу пояснюється тим, що відрахування процентних витрат для цілей оподаткування може призвести до ситуації подвійного неоподаткування в тому випадку, якщо компанія повертає або надає позикове фінансування.

---

[226] Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264207837-ru

5. Боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування, англ. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* – цей захід плану BEPS направлено на «більш ефективну протидію несприятливій податковій практиці з урахуванням прозорості та змістовності»[227]. Актуальність проблеми обумовлена висновками ОЕСР щодо зниження ставок податку на прибуток і виведенню прибутку міжнародних компаній у низько «податкові гавані». Для вирішення цієї проблеми планом BEPS запропоновано вести роботу з налагодження більш ефективного обміну податковою інформацією, а також вироблення вимог до фактичної присутності для застосування податкових пільг відповідної юрисдикції.

6. Зловживання при застосуванні податкових конвенцій, англ. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* – цей захід направлено на обмеження зловживань угодами про уникнення подвійного оподаткування. ОЕСР у рамках цього заходу запропонувала розробити «положення типового договору і рекомендації щодо структури внутрішньодержавних правил в запобіганні надання пільг за договорами при неналежних обставин»[228].

7. Штучне уникнення статусу постійного представництва, англ. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* – основною метою цього заходу є запобігання штучного уникнення від статусу постійного представництва. У рамках заходу було запропоновано уточнити визначення такого терміна у зв'язку з тим, що в багатьох країнах світу національне законодавство не достатньо коректно трактує визначення «постійного представництва», таким чином створюючи можливості для виведення прибутків з податкових юрисдикцій, де фактично здійснюються продажі товарів або послуг.

8. Трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи, англ. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* – цей елемент плану BEPS передбачає розробку правил трансфертного ціноутворення, які будуть перешкоджати виведення прибутку шляхом

[227] Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264207837-ru

[228] Там само.

переміщення нематеріальних активів всередині групи компаній. Зокрема, була запланована розробка нового визначення терміна «нематеріальні активи» і створення заходів щодо забезпечення належного розподілу прибутку при передачі і використанні нематеріальних активів

9. Трансфертне ціноутворення: ризики і капітал, англ. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* – у рамках цього пункту плану BEPS було заплановано розробити правила ТЦУ, що перешкоджають виведенню прибутку шляхом перенесення ризиків або розподілу надлишкового капіталу між членами групи.

10. Трансфертне ціноутворення: операції з підвищеним ризиком, англ. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* – у рамках цього пункту було заплановано доповнити правила ТЦУ положеннями, що протидіють BEPS, «шляхом уточнення умов, що ведуть до рекласифікації угод; уточнення порядку застосування методів підтвердження ринкового рівня цін товарів і послуг для цілей оподаткування, зокрема методу розподілу прибутку; введення заходів, що протидіють традиційним методам розмивання бази оподаткування, таким як виплата винагороди за надання управлінських послуг, а також облік для цілей оподаткування витрат головної організації».

11. Розробка методології збору та аналізу інформації про BEPS, англ. *Measuring and Monitoring BEPS* – цей захід стосується розробки методик збору та аналізу інформації про розмивання бази оподаткування і переміщення прибутку. У рамках цього пункту було спланованo виявити масштаб поширення BEPS і супутніх цьому явищу наслідків, зокрема побічного впливу на інші країни.

12. Розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування, англ. *Mandatory Disclosure Rules* – було запропоновано розробити вимоги про обов'язкове розкриття платниками податків інформації про угоди з використанням схем агресивного податкового планування. Робота за цим напрямом також включає «формування і впровадження вдосконалених моделей обміну інформацією між податковими органами щодо міжнародних податкових схем»[229].

[229] Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264207837-ru

13. Підготовка документації з ТЦУ, англ. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* – такий захід направлено на вдосконалення вимог до документації з ТЦУ. У Плані BEPS відзначається, що податкові органи часто зазнають труднощів з виявленням повного ланцюга створення вартості. Крім того, відмінності у вимогах до документації з трансфертного ціноутворення між країнами можуть спричинити значні витрати для бізнесу. Для вирішення зазначеної проблеми було запропоновано розробити універсальні правила з ТЦУ.

14. Механізми вирішення спорів стосовно застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами, англ. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective* – за підсумками реалізації заходу всі країни-учасниці Проекту BEPS зобов'язалися дотримуватися загальних правил щодо процедури вирішення спорів, пов'язаних з податковими угодами. Моніторинг цього процесу почався після розробки відповідної методології в 2016 році. Крім того, Австралія, Австрія, Бельгія, Канада, Франція, Німеччина, Ірландія, Італія, Японія, Люксембург, Нідерланди, Нова Зеландія, Норвегія, Польща, Словенія, Іспанія, Швеція, Швейцарія, Великобританія і США зобов'язалися передбачати процедуру використання арбітражу у своїх двосторонніх податкових угодах[230].

15. Багатосторонній інструмент для внесення змін у двосторонні угоди, англ. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties: the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* – у рамках цього заходу було запропоновано провести аналіз податкового законодавства і міжнародного права з метою подальшої розробки багатостороннього інструменту (договору), який дозволить різним юрисдикціям на добровільній основі реалізувати заходи щодо BEPS та вносити відповідні зміни в двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Підсумком цього заходу має стати розробка багатостороннього інструменту, який дозволяє здійснити ці зміни.

При цьому такі заходи відрізняються за рівнем узгодженості конкретних дій між країнами. Так, заходи 5, 6, 13 і 14 передбачають

[230] Base Erosion and Profit Shifting Project. Executive Summaries. Final Reports. URL: http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf

розробку певних «мінімальних вимог», які будуть виконуватися на національному рівні шляхом внесення змін до відповідного законодавства.

Основними результатами роботи в рамках спільного проекту ОЕСР і G20, які знайшли відображення в підсумковому плані BEPS, можна вважати, перш за все, надходження даних про масштаби розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку та економічний аналіз цього явища. За підсумками роботи в рамках Заходу 11, було показано, що поточні сумарні втрати внаслідок переміщення прибутку коливаються від 4 до 10 % їх загального обсягу, тобто становлять від 100 до 240 млрд дол. США за рік. Крім того, норми прибутку філій ТНК, розташованих у низькоподаткових юрисдикціях, вдвічі вищі, ніж аналогічний середньосвітовий показник. Ці та багато інших показників доводять поширеність BEPS та актуальність проблеми для більшості країн світу[231].

Таким чином, на сьогодні питання ерозії податкової бази та виведення прибутку є найбільш пріоритетним напрямом світової економічної політики. План BEPS є інноваційним інструментом у боротьбі з офшоризацією, тому спричиняє виникнення ряду позитивних та негативних наслідків, практичний вплив яких буде описаний далі.

3.1.2. Аналіз сучасних тенденцій розмивання податкової бази України

Необхідно зазначити, що існують внутрішні та зовнішні чинники, які створюють середовище, що провокує компанії ухилятися від оподаткування можливими легальними шляхами та, як наслідок, впливають на посилення тенденції до виведення прибутку українських компаній в офшорні країни. Так, розмивання податкової бази України перш за все пов’язане із непривабливим економічним кліматом, який не забезпечує довіру та впевненість для внутрішніх інвесторів у доцільності та безпечності вкладення фінансових ресурсів у бізнес.

[231] Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 OECD. URL http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm

Проте, цікавим є те, що при аналізі структури іноземних інвесторів найбільшими є «класичні» офшори, такі як Кіпр, Віргінські острови, Швейцарія та інші (рис. 3.7), що охоплюють 35 % загального обсягу прямих іноземних інвестицій. Левова частка таких коштів – це український капітал, власники якого мають зареєстровані компанії на Кіпрі або інших офшорних юрисдикціях, який згодом повертають до України за допомогою інвестицій.

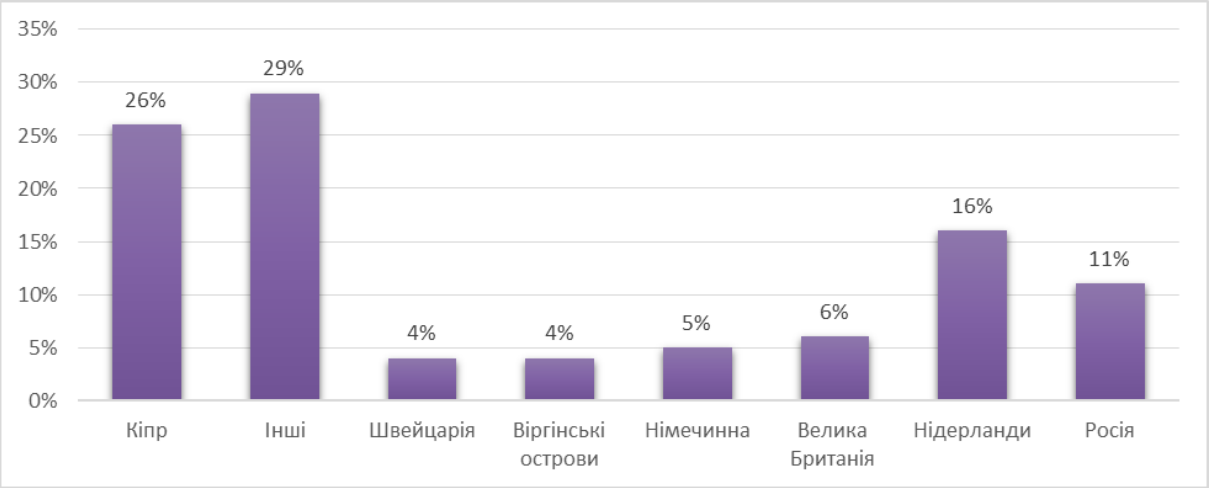


Рис. 3.7. Структура країн-іноземних інвесторів України станом на 01.01.2017

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[232].

Аналізуючи масове явище виведення прибутку в «податкові гавані», передбачається, що основним внутрішнім чинником, який впливає на цю ситуацію, є нестабільна політична ситуація та економічне середовище в Україні станом на сьогодні. Зокрема, це підтверджується показниками щорічного звіту Doing Business Report групи Світового банку, що являє собою рейтинг легкості ведення підприємницької діяльності. Цей звіт дозволяє визначити якість правил регулювання підприємницької діяльності, що підвищують чи обмежують ділову активність суб'єктів господарювання на території певної країни. Світовий банк розраховує цей індекс з 2003 року за такими критеріями, як:

1) легкість відкриття нового бізнесу;
2) отримання дозволів на будівництво;

[232] Інформаційно-аналітичні матеріали щодо інвестиційного клімату в Україні за 2017 рік. URL: http://www.me.gov.ua/?lang=ukUA

3) реєстрація власності;
4) отримання позик;
5) захист прав інвесторів;
6) сплата податків;
7) законодавчий захист контрактів тощо.

Так, у рейтингу Doing Business 2018 Україна посіла 76 місце, піднявшись на 4 позиції порівняно з попереднім роком (рис. 3.8)[233].

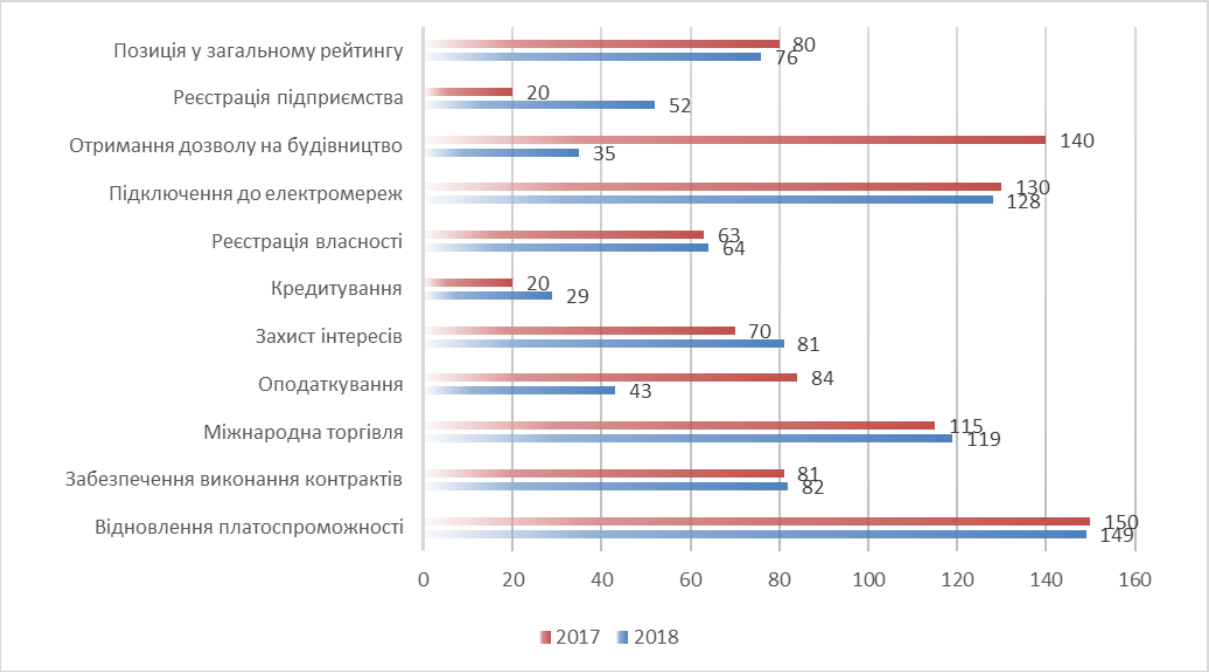


Рис. 3.8. Порівняльна характеристика позиції України в рейтингу Doing Business 2017–2018 рр. (результати 2016–2017 рр.)

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[234].

Покращити позиції в загальній рейтинговій таблиці дозволили успіхи України в напрямі спрощення будівельних процедур (прийняття ряду законів, спрямованих на регулювання будівельної діяльності, зменшення зловживань контролюючих органів у видачі дозвільних документів, зменшення вартості послуг за технічним наглядом у будівництві, що дозволило піднятися з 105 позиції у 2016 році до 35 – у 2017 р.) і зменшення податків (основна зміна – уніфікація ЄСВ, яка

[233] Doing business 2018: Україна піднялась на 4 сходинки. URL: https://www.bbc.com/ukrainian/news-41817098

[234] Doing Business 2018. URL: http://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2018 Doing business 2018: Україна піднялась на 4 сходинки. URL: https://www.bbc.com/ukrainian/news-41817098

відбулася ще у 2015 році, проте через особливості методології рейтингу Світового банку була врахована лише цього року та зумовила зростання України в рейтингу з 84 позиції до 43).

Водночас суттєво погіршилися позиції України за критерієм реєстрації підприємства (падіння з 20 на 52 місце, що зумовлено відсутністю суттєвих змін за аналізований період у цьому напрямі, проте активною динамікою з боку інших учасників рейтингу).

Існує ряд інших внутрішніх передумов офшоризації прибутків, які одночасно є податковими ризиками для українських компаній. Серед них можна виокремити:

– нестабільність законодавчої бази, зокрема податкового законодавства. Підтвердженням цього може слугувати щорічне внесення змін та неочікуване прийняття правок всередині звітного (фіскального) року в ПКУ, що нівелює основний принцип стабільності оподаткування ст. 4.1.9 ПКУ[235], тобто зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

– загрозлива ситуація в Україні, а саме військові дії на Сході України і пов'язані із цим постійні ризики загострення ситуації;

– широкомасштабна корупція, що підтверджується 130 місцем у звіті Corruption Perceptions Index 2017. Найбільш корумпованими експерти вважають судову систему (87 %), правоохоронні органи (84 %), державних посадових осіб і державних службовців (82 %), парламентарів (77 %) та політичні партії (74 %). Саме недовіра вітчизняних і зарубіжних інвесторів до державних інституцій є основною причиною низької інвестиційної привабливості України для неофшорних країн[236];

– слабка судова захищеність та корупційний характер української судової системи, що перешкоджає захисту законних інтересів компанії;

– непередбачуваний валютний курс;

– нестабільна фінансова система тощо.

---

[235] Податковий кодекс України № 2755-VI в редакції від 01.01.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

[236] Corruption PerceptionS Index 2017. URL: https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017

Серед зовнішніх чинників, які впливають на офшоризацію українського прибутку, можна виділити такі:

– укрупнення ТНК і зростання їх прибутків через монополізацію ринку. Практично всі транснаціональні компанії користуються послугами офшорних центрів;

– зростання масштабів валютного та фондового ринків і спекулятивних операцій на них, прибуток від яких виводиться в офшори;

– посилення соціального розшарування, яке зумовлене прискореними темпами зростання доходів найбагатших людей планети;

– криміналізація економіки. Наразі глобальна фінансова система є сприятливим середовищем для відмивання грошей, у зв'язку з цим надзвичайно затребуваною є конфіденційність, що надається офшорами;

– розвиток інформаційних технологій, що є ключовим фактором, який зумовив динамічний розвиток офшорних зон в останні десятиліття. Інтернет, банківські мережі, SWIFT (міжнародна міжбанківська система передачі інформації та здійснення платежів), мобільні телефони, супутниковий зв'язок дозволяють миттєво проводити різноманітні фінансові трансакції в будь-який час доби. Сучасні засоби комунікації є необхідною інфраструктурою для функціонування офшорних центрів[237].

Так, деякі дослідники стверджують, що вищеперелічені чинники стали базисом для виведення з України в офшорні юрисдикції.

Це, наприклад, підтверджується у роботі Інні Шовкук, провідного наукового співробітника Державної установи «Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України» для інформаційного інтернет-порталу «DT.UA«. Вона стверджує, що «за різними оцінками, починаючи з 1991-го, з України до офшорів вивели капітал на суму 148 млрд дол. США. Не всі ці багатства виводилися з країни корупційною клептократичною владою. Бізнес використовує офшори для легального зниження податкового навантаження, зменшення ризиків, спрощення судового захисту своїх інтересів»[238].

---

[237] Concept of Offshore Financial Centers: In Search of an Operational Definition. URL: https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0787.pdf/

[238] З 1991 року з України в офшори вивели капіталу на суму 148 млрд дол. США. URL: https://dt.ua/ECONOMICS/z-1991-roku-z-ukrayini-v-ofshori-viveli-kapital-na-sumu-148-mlrd-ekonomist-238166_.html

Проведений аналіз дозволяє стверджувати про те, що основною причиною відпливу прибутку з України є значний податковий тиск на бізнес. Проте варто зазначити, що ставки основних податків в Україні є нижчими або тотожними до тих, що використовуються у країнах ЄС та інших провідних країнах світу, але механізм їх адміністрування в Україні характеризується надмірною складністю та корупційною складовою (особливо щодо відшкодування ПДВ).

Яскравим прикладом може слугувати високий рівень податкового тягаря в контексті адміністрування зарплатних податків. Варто зазначити, що на сьогодні кожен працевлаштований громадянин втрачає із своєї зарплатні за рахунок таких вирахувань: єдиний соціальний внесок – 22 % (може варіюватися, якщо на підприємства працюють інваліди), податок на доходи фізичних осіб – 18 % та військовий збір – 1,5 %. Незважаючи на те, що нині кожен із них сплачується для різних цілей (наприклад військовий збір для забезпечення армії), податкова база вищеперелічених податків є ідентичною. Тому задля спрощення процесу адміністрування зарплатних податків контролюючі органи можуть запропонувати уніфікувати податкову звітність таких податків або привести звітний період до одного терміну.

У контексті світової економіки Україна лише починає брати участь у загальносвітових процесах впровадження стандартів податкової прозорості. Проте більшість держав, не бажаючи миритися зі значним зменшенням податкових надходжень, вже поступово впроваджують у свої правові системи інструменти боротьби з ухиленнями від оподаткування шляхом виведення прибутку в «податкові гавані» (офшорні зони). Гучні міжнародні антиофшорні ініціативи останніх років, такі як американська *FATCA*, План BEPS, цільові зміни ЄС до Четвертої директиви про протидію відмиванню коштів та впровадження директиви 2016/1164, що містить заходи з боротьби із масштабними ухиленнями від сплати податків і схемами агресивного податкового планування, прийняття Європейським Союзом у кінці грудня минулого року списку юрисдикцій, які не співпрацюють (non-cooperative jurisdictions) в галузі оподаткування, ознаменували собою перехід на якісно новий рівень міжнародного обміну фінансовою та податковою інформацією у світі.

Отже, існують внутрішні та зовнішні фактори, які впливають на ухилення від оподаткування українськими компаніями. Так,

наприклад, останнім часом тенденції до виведення прибутку в офшорні юрисдикції посилилися. Ерозія податкової бази в Україні, в першу чергу, пов'язана із непривабливим фінансовим середовищем. Мотивами таких підприємств є також: умисне ухилення від оподаткування, намагання захистити свій бізнес від нестабільної економіки, хиткої банківської системи та навіть від рейдерства.

На сьогодні існує ряд типових легальних схем виведення прибутку в офшорні країни, якими користуються українські компанії. Список таких методів постійно поповнюється новими "прогресивними" схемами. Та все ж є ті, які залишаються широко вживаними протягом останніх десятиріч та за допомогою яких виводяться основні грошові потоки в «податкові гавані». Серед них можна виокремити такі:

– торгівля (маніпуляції з експортом та імпортом);

– будівництво (коли генеральний підрядник, зареєстрований в офшорі, отримує основний дохід від виконаних робіт);

– надання послуг (наприклад консалтинг, факт чого перевірити неможливо, а гроші вже успішно відправлені до «податкової гавані»);

– кредитування (взяті в борг гроші відправляються в офшор, там з ним проводяться протягом певного періоду операції для отримання прибутку, після чого вони повертаються компанії-резиденту, яка віддає їх у банк);

– інвестування (коли головна компанія зареєстрована в офшорі, а дочірня – в іншій країні, звідки вона перераховує всю чи більшу частину виручки) тощо.

Перша схема є найбільш популяризованою та призводить до великих збитків у контексті розмивання податкової бази України. Найактивніше Україна експортувала товари в офшори, а також імпортувала їх звідти протягом 2011–2012 років. Тобто це сталося наступного року після приходу до влади нового президента. Згодом тенденція пішла на спад, а 2017 року торгівля в офшорні країни почала знову набирати обертів (рис. 3.9).

Варто також звернути увагу на те, що експорт у «податкові гавані» всі роки в рази перевищував показник імпорту (рис. 3.10). У першу чергу, це пояснюється реекспортом, коли товар продається офшорній компанії, а вже вона реалізує його в інші країни. У такому випадку прихована частина операцій перевищує реальну частину торговельного обороту.

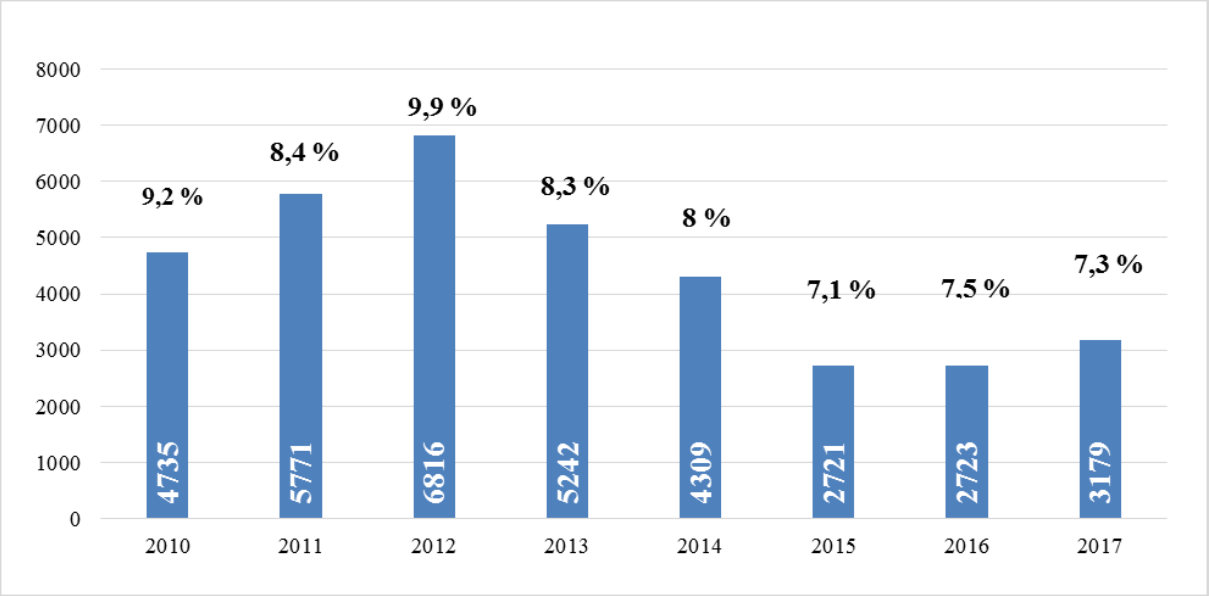


Рис. 3.9. Динаміка експортної торгівлі України з офшорами за 2010–2017 рр., млн дол. США

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[239].

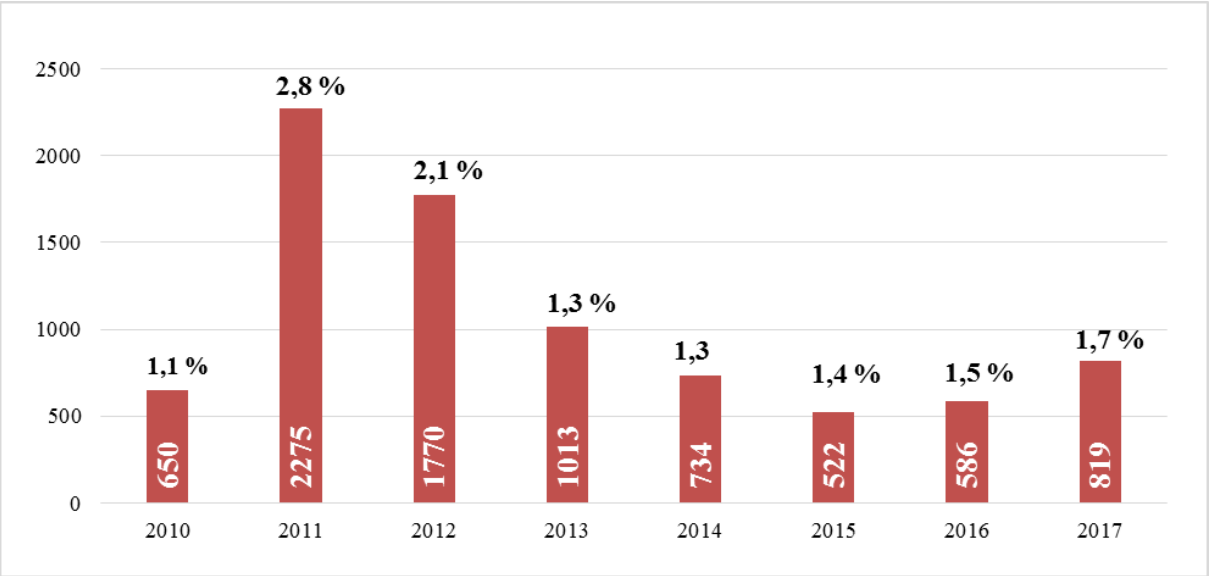


Рис. 3.10. Динаміка експортної торгівлі України з офшорами за 2010–2017 рр., млн дол. США

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[240].

Варто зазначити, що вітчизняним законодавством передбачено список офіційно визнаних низькоподаткових держав для цілей ТЦУ.

[239] Гостинні «гавані»: український експорт до «офшорів» виріс на 20 %, а імпорт – на 40 %. URL: https://youcontrol.com.ua/news/hostynni-havani-ukrayinskyy-eksport-do-ofshoriv-vyris-na-20-a-import-na-40/

[240] Там само.

У 2017 році список був збільшений на 22 держави[241]. Здається, що після додавання країни до списку офшорів, економічні торговельні відносини з такою країною повинні були б зменшуватись у зв'язку з певними ризиками та пересторогами. Проте в Україні все відбувається навпаки. Зокрема, обсяг експорту в країни, що фігурують у переліку, сумарно зріс майже на 20 % у І півріччі 2018 року порівняно з аналогічним періодом 2017 року. Тобто за 6 місяців поточного року він практично досягнув 2 млрд дол США або ж 8,6 % від загального експорту за цей період, який становив понад 23 млрд дол. США[242].

Ще більш парадоксально виглядає ситуація з огляду на те, що із найпопулярніших десяти країн п'ятеро були додані до списку саме у грудні 2017 року. Тобто у попередній версії списку (розпорядження КМУ від 16.09.2015 №977-р) їх не було. Отже, визнання держави «податковою гаванню» стали стимулом до посилення співпраці з нею.

Подібна ситуація і з офшорним імпортом. Із десяти найпопулярніших країн п'ятеро країн це нововведені в 2017 році. Загальний показник імпорту у І півріччі 2018 року, порівняно з тим же часом за 2017 рік, теж збільшився – майже на 40 %.

У цілому за 6 місяців 2018 року обсяг імпорту до всіх офшорних країн становив майже 448 млн дол. США, або 1,73 % від загального показника, який був на рівні 25,9 млрд дол. США. Показовим є те, що це в рази менше, ніж подібні цифри в розрізі експорту[243].

Виявилося, що за І півріччя 2018 року до «податкових гаваней» частіше всього збували зернові культури, чорні метали та в значно меншій кількості різноманітні жири й олії. Лише на ці три категорії припало 57 % офшорного експорту.

Наприклад, до Молдови найбільше експортували чорні метали, електричні машини та паливні матеріали. До Ірану – зернові культури, насіння та плоди олійних рослин і жири, а до ОАЕ – чорні метали, жири та ядерні реактори, котли й машини (рис. 3.11).

---

[241] КМУ розширив перелік «низько податкових» держав (територій). URL: https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/tax-and-legal-alerts/2018/2018-01-10-kmu-expanded-the-list-of-low-tax-countries.html

[242] Гостинні «гавані»: український експорт до «офшорів» виріс на 20 %, а імпорт – на 40 %. URL: https://youcontrol.com.ua/news/hostynni-havani-ukrayinskyy-eksport-do-ofshoriv-vyris-na-20-a-import-na-40/

[243] Там само.

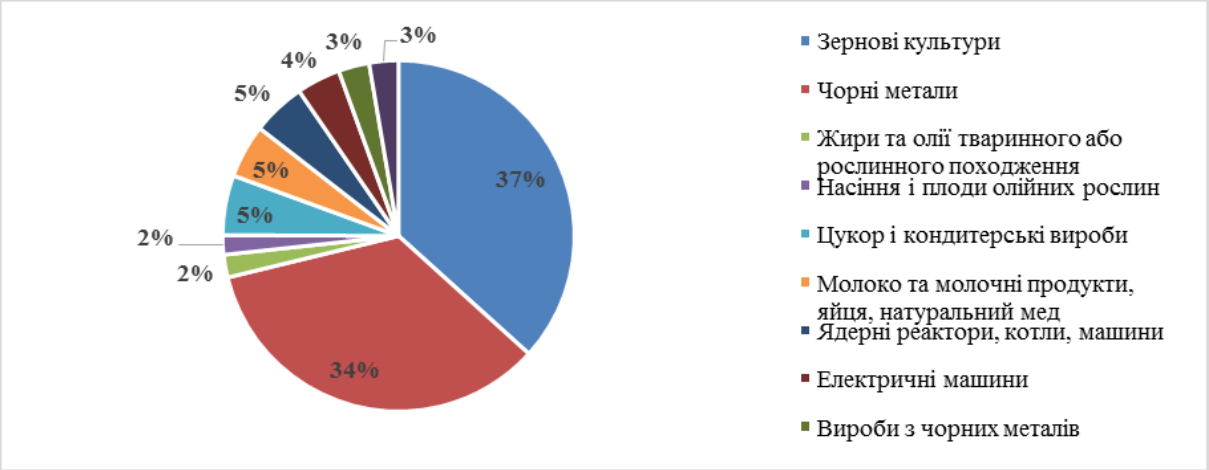


Рис. 3.11. Експорт в офшорні країни за І півріччя 2018 року, %
Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[244].

Серед товарних лідерів за сумами щодо імпорту з офшорних країн опинилися електричні машини, аналогічно до експорту – чорні метали, а також фармацевтична продукція. Вище згадані категорії товарів становили близько третини від загального імпорту до «податкових гаваней».

Якщо проводити аналіз покупок у першої трійки найпопулярніших країн-імпортерів із вище згаданого списку низько податкових країн, то найчастіше закупок відбувалося: в Ірландії – фармацевтичної продукції, продуктів харчування та оптичних й фотографічних приладів та апаратів; у Молдови – чорних металів, алкогольних напоїв, хімічних сполук й мінеральних речовини; в Узбекистані – добрив, цинку та бавовни (рис. 3.12).

Як зазначалося вище, широкомасштабним явищем в економіці нинішньої України є масовий експорт сировинної продукції за кордон. Тому актуальним є дослідження офшоризації експорту такої сировини. Так, за основу аналізу було взято дані Електронної зернової біржі України[245], а саме традиційний зубовидний вид зерна кукурудзи, який був вирощений у лісостеповій зоні України. У ході аналізу було встановлено, що ціна цього виду зерна може варіюватися, не маючи при цьому виражених різниць якісних характеристик зерна. Можна стверджувати, що така градація спричинена мотивацією

[244] Офіційний сайт «Державна служба статистики України». URL: http://www.ukrstat.gov.ua
[245] Дані електронної зернової біржі станом на 01.10.2018. URL: https://graintrade.com.ua/birzha

українського виробника до виведення прибутку в офшори за допомогою продажу продукції за заниженою ціною компанії, яка зареєстрована в офшорній юрисдикції.

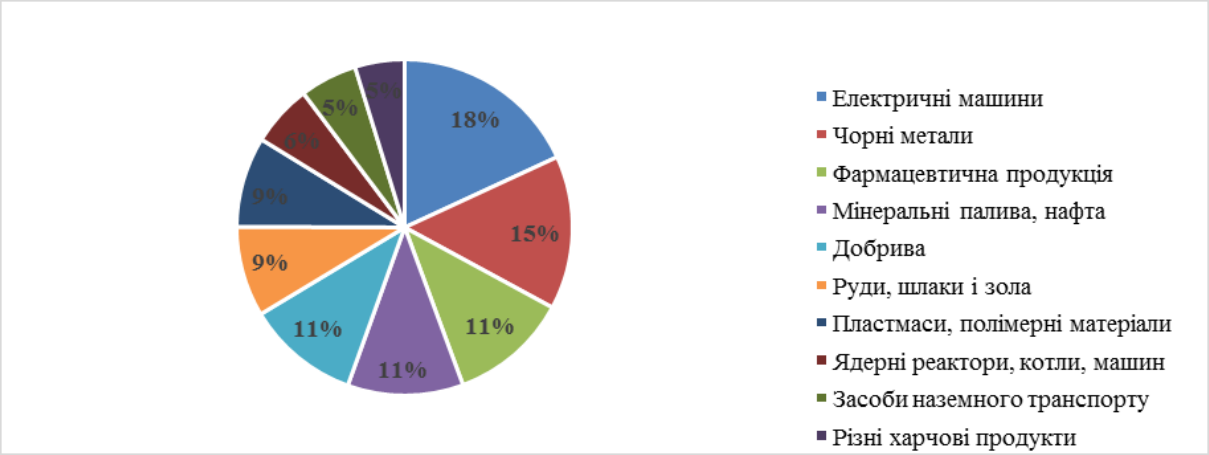


Рис. 3.12. Імпорт з офшорних країн за І півріччя 2018 року, %
Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[246].

Для прикладу оцінимо ситуацію, коли уявний український виробник ТОВ «Зернодар» продає зерно двом закордонним компаніям на Кіпрі та в Єгипті. У цьому випадку для аналізу було прийнято за основу найменшу ціну – 1 700 дол. США за 1 тонну зерна та найвищу – 2 500 дол. США за 1 тонну зерна, отримані з даних Електронної зернової біржі України станом на 01.10.2018 (табл. 3.3).

Фактично перша ціна перевищує другу майже в половину. На практиці ТОВ «Зернодар» отримав би дохід у загальному розмірі 390 тис. дол. США, який шляхом віднімання від загальної вартості витрат на збут перетворюється на прибуток компанії. Прибуток, отриманий від операцій з підприємствами Кіпру та Єгипту, повинен оподатковуватися за стандартною 18 % ставкою. На цьому етапі обидві операції не містять ознак таких, які б призводили до ухилення від оподаткування.

Надалі зерно, продане офшорній компанії, яка також є уявною підставною особою ТОВ «Зернодар», за допомогою маніпулювань з торговельною націнкою збільшує вартість придбаного українського зерна вдвічі. Собівартість та витрати на збут залишаються такими, як і в першому випадку при експорті. Подвоєне у вартості зерно

[246] Офіційний сайт «Державна служба статистики України». URL: http://www.ukrstat.gov.ua

імпортується в Україну та визначається як прибуток кіпрської компанії розміром у 235 тис. дол. США.

Таблиця 3.3

Приклад розмиття податкової бази податку на прибуток з використанням офшорів

Гр.	***Експорт в:***	*Кіпр*	*Єгипет*
1	Ціна, дол. США/т	2,500.00	1,700.00
2	Обсяг, т	100	100
3.1	Вартість, дол. США (гр.1х гр.2)	250,000.00	170,000.00
3.2	Витрати на збут, дол. США	15,000.00	15,000.00
4	**Прибуток до оподаткування, дол. США (гр. 3.1–гр.3.2)**	**235,000.00**	**155,000.00**
5	Податок на прибуток (18 %), дол. США	42,300.00	27,900.00
	Неоподатковуваний дохід, дол. США	**0.00**	**0.00**
	Імпорт з:	*Кіпр*	
6	Ціна, дол. США/т (гр.1+ націнка кіпрської компанії)	5,000.00	
7	Обсяг, т	100	
8.1	Собівартість, дол. США (гр.1х гр.7)	250,000.00	
8.2	Витрати на збут, дол. США	15,000.00	
9	**Прибуток до оподаткування, дол. США (гр.8.1–гр.8.2)**	**235,000.00**	
10	Податок на прибуток (12,5 %), дол. США	29,375.00	
	Неоподатковуваний дохід, дол. США (дорівнює націнці кіпрської компанії)	**250,000.00**	

Джерело: складено автором.

Отже, як результат, складається ситуація, коли ТОВ «Зернодар» фактично виводить свій прибуток в офшор та шляхом маніпулювань з цінами отримує додатковий дохід у розмірі торговельної націнки, а саме 250 тис. дол., яка не оподатковується в жодній із країн. Ця ситуація є типовим прикладом розмиття та ерозії податкової бази прибуткового податку України.

Яскравим реальним прикладом є справа Державного оператора з експорту зерна. Товариство з обмеженою відповідальністю «Хліб Інвестбуд», яке протягом тривалого часу продавало пшеницю і кукурудзу виключно трьом офшорним компаніям: Victoria Alliance, Alteron Limited та Restex Alliance.

У свою чергу, Victoria Alliance із Alteron Limited продавали куплене виключно Restex Alliance. І лише остання виходила із товаром на такі ж, як і «Хліб Інвестбуд», зерноторговельні компанії, що доставляла зерно до країн-імпортерів.

За попередніми оцінками, лише на різниці внутрішніх цін на пшеницю та кукурудзу під час укладання контрактів і діючих на той час в Україні завдано прямих збитків на 24,5 млн дол. США. У результаті проходження фуражної кукурудзи через «фіктивні» офшорні компанії її ціна із 235 дол. США за тонну зросла до світової – 305. Помноживши на 500 тис. експортованих тонн, отримаємо, що 35 млн дол. США, які залишилися в офшорах.

Ідентична схема застосовувалася і під час продажу пшениці. Різниця між ціною «ХІБ» і кінцевою Restex Alliance становила 95 дол. США на тонну. Враховуючи обсяг експортного контракту, три вказані офшорні компанії отримували ще 21 млн дол. США. Тобто «ХІБ» допоміг їм сумарно заробити 56 млн дол.

Водночас «Хліб Інвестбуд» і сам мінімізував податок на прибуток: ТОВ з оборотом 1,4 млрд грн в 2010 році сплатило лише 700 тис. грн податку на прибуток.

Протягом деякого часу «Хліб Інвестбуд» вважався державним оператором з експорту зерна з потужною перевагою у вигляді розподілу квот 221 тис. тонн пшениці і 544 тис. тонн кукурудзи. Сумарно – це майже п’ята частина загальної квоти станом на 2010 рік. Наразі товариство перебуває на стадії припинення своєї діяльності та визнано банкрутом[247].

Іншим яскравим прикладом широко поширеної схеми розмивання податкової бази в Україні є так званий податковий «шопінг» (treaty shopping).

[247] Офшори заробили 56 млн доларів на експорті зерна «Хліб Інвестбудом». URL: https://ukranews.com/ua/news/80960-ofshory-zarobyly-56-mln-dolariv-na-eksporti-zerna-khlib-investbudom

Ця схема передбачає створення «компанії-прокладки» або «shell company» з метою ініціювання міжнародного інвестиційного спору на підставі двостороннього інвестиційного договору, який передбачає сприятливий режим захисту для кінцевого бенефіціарного власника.

Одним із гучних прикладів таких справ є спір Philip Morris Asia Limited проти The Commonwealth of Australia, який розглядався арбітражем. Спір виник на підставі положень двостороннього інвестиційного договору між Австралією та Гонконгом від 1993 р. (Agreement between the Government of Hong Kong and the Government of Australia for the Promotion and Protection of Investments)[248].

Отже, існує низка методів ерозії податкової бази шляхом виведення прибутку в офшорні юрисдикції. Станом на сьогодні в Україні найпопулярнішим із них є експорт продукції за завищеною ціною підставним компаніям та подальший імпорт цієї ж продукції назад в Україну з додатковою націнкою.

Цікавим є факт, що, крім безпосередньо компаній, іншими важливими суб'єктами фінансового ринку є аудиторські організації Big4, які виступають певними недержавними регуляторами системи податкових відносин на глобальному рівні (табл. 3.4). Big4 – це чотири найбільших у світі компаній, які надають аудиторські і консалтингові послуги. У такий список компаній входять PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte, Ernst & Young).

Таблиця 3.4

Основні показники діяльності Big4[249]

Компанія	Дохід	Співробітники	Дохід на одного співробітника	Фінансовий рік
Deloitte	$43 млрд	286,200	$150,943	2018
PwC	$41,3 млрд	250,930	$164,588	2018
EY	$34,8 млрд	260,000	$133,846	2018
KPMG	$26,4 млрд	197,263	$133,830	2017

[248] Практичні аспекти treaty shopping. URL: http://yur-gazeta.com/publications/practice/mizhnarodne-pravo-investiciyi/praktichni-aspekti-treaty-shopping.html

[249] Глобальний веб-сайт Deloitte. URL: https://www2.deloitte.com/global/en.html Глобальний веб-сайт Ernst&Young. URL: https://www.ey.com/Глобальний веб-сайт PricewaterhouseCoopers. URL: https://www.pwc.comГлобальний веб-сайт KPMG. URL: https://home.kpmg/xx/en/home.html

Компанії Big4 також виконують місію збору інформації та її легалізації, а також її легальне поширення серед ключових осіб, зацікавлених у такій інформації. Згідно з деякими оцінками, транснаціональні мережі Big4 контролюють близько 75 % світового ринку консалтингу та аудиту[250].

Український консалтинговий ринок майже повністю охоплений компаніями Big4, оскільки така тенденція диктується інтересами основних користувачів фінансової звітності – іноземних інвесторів, які вносять вклади в локальний бізнес.

Проте досвід Big4 успішно переймають й інші аудиторські фірми, які є членами професійних мереж чи асоціацій, невпинно розширюючи перелік послуг і пропонуючи клієнту комплексне обслуговування.

Зважаючи на те, що класичний аудит є показником престижності фірми, у різноманітті послуг, пропонованих сьогодні аудиторськими фірмами, чільне місце посідає аудит, надання впевненості та супутні аудиторські послуги. Хоча часи й змінюються, але такі послуги є обличчям кожної аудиторської фірми. Від того, наскільки якісно їх надають, залежить імідж, престиж і навіть майбутнє фірми[251].

За помилки під час надання таких послуг фірма платить своїм добрим ім'ям і репутацією. Крім того, вони призводять до серйозних скандалів. Яскравим прикладом є досвід PwC, яка в Україні позбулася права перевіряти банки і фінансові установи внаслідок допущеної під час аудиту помилки.

Консалтинг у всій його багатогранності – це з найбільш затребуваних видів послуг аудиторських фірм. Сьогодні клієнтам Big4 пропонується податковий, фінансовий, юридичний, кадровий, інвестиційний, маркетинговий консалтинг і багато інших можливостей професійного консультування[252].

---

[250] Гизятова А. Ш. Ключевые факторы и приоритетные направления развития аудиторской деятельности на интернациональном пространстве евроазиатского экономического союза. *Международный бухгалтерский учет*. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/klyuchevye-faktory-i-prioritetnye-napravleniya-razvitiya-auditorskoy-deyatelnosti-na-internatsionalnom-prostranstve-evroaziatskogo

[251] Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика. № 11. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001368]

[252] Любохинець Л. С., Дашевська А. А. Роль міжнародного консалтингу в розвитку національного ринку консалтингових послуг. *Херсонський економічний вісник*, 2017.

Особливо поширеною є сфера податкового консультування. Зважаючи на глобалізацію сучасних ринків, має попит міжнародне податкове планування та трансфертне ціноутворення. Також затребуваним серед клієнтів є комплексне супроводження різноманітних угод, зокрема щодо придбання чи продажу бізнесу або виходу на міжнародні ринки капіталу. У межах консультаційних послуг аудиторські фірми можуть оцінити ефективність реалізації стратегії компанії, функцій маркетингу та просування, інформаційної безпеки й надати відповідні рекомендації.

На сьогодні послуги аутсорсингу є реальною потребою сучасного бізнесу. Саме тому у переліку послуг аудиторських фірм також є ведення обліку, розрахунок заробітної плати та складання фінансової звітності, тобто аутсорсинг функцій бухгалтерської служби. Такі послуги є досить затребуваними, оскільки більшість компаній воліє приділяти час профільній діяльності й розвитку бізнесу, а професіоналам доручає вирішення питань, пов'язаних з веденням обліку, нарахуванням заробітної плати персоналу, складанням звітності тощо. Якщо раніше аутсорсинг замовляли переважно представництва іноземних компаній, то сьогодні такі послуги затребувані й серед малих та середніх українських підприємств. Це значно простіше, ніж утримувати штатного бухгалтера.

Стають дедалі популярнішими розслідування корпоративних фінансових злочинів – форензік. На жаль, шахрайські операції, що здійснюють керівники, працівники чи навіть контрагенти компанії, – досить поширене явище. Форензік передбачає виявлення та зменшення ризиків виникнення шахрайства, незаконних дій чи поведінки, яка суперечить нормам ділової етики. Зокрема, аудиторські фірми сприяють урегулюванню спірних ситуацій, здійснюють комерційну розвідку, протидіють хабарництву та корупції, легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму та багато іншого.

Не втрачає актуальності також навчання персоналу, пропоноване аудиторськими фірмами. Попит на такі послуги передував рішенням аудиторських фірм створювати у своїй структурі цілі навчальні академії, де можна розширити, оновити або вдосконалити свої знання. Сьогодні аудиторські фірми беруться навчити персонал своїх клієнтів ледь не всьому – від практики застосування міжнародних стандартів фінансової звітності до останніх тенденцій

просування послуг. Так, KPMG в Україні проводить різноманітну кількість безкоштовних семінарів на постійній основі. Протягом багатьох років київський офіс запрошує фінансових директорів та головних бухгалтерів на корпоративні тренінги від KPMG Insight Academy. Основною метою таких семінарів є передача унікальних знань працівників. У 2019 KPMG планує низку заходів з провадження Плану BEPS та його наслідків для українських компаній[253].

Варто також зазначити, що компанії Big4 роблять великий внесок у дослідження глобальних економічних тенденцій, зокрема щодо впровадження Плану BEPS та явища податкового шахрайства.

У 2015 році Deloitte представила інформаційну презентацію ключових аспектів імплементації Плану BEPS в Україні. Фахівці пояснюють суть плану, його структуру та механізм застосування на прикладі окремих випадків[254].

PwC нещодавно опублікувало результати проведеного опитування українських організацій у рамках Всесвітнього дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року. Таке дослідження проводиться в Україні кожні два роки, починаючи з 2009 року, що дозволяє спостерігати за тенденціями щодо найбільш поширених видів економічних злочинів та шахрайства. Такі звіти допомагають відслідковувати зміни в заходах, які вживають підприємства для попередження шахрайства[255].

Отже, перевагами таких фірм є, насамперед, відомий бренд, комплексне вирішення проблеми, висока кваліфікація персоналу, перевірена якість послуг. Вони спеціалізуються на обслуговуванні великих компаній та пропонують широкий спектр послуг. Цікавим є те, що компанії Big4 впливають на явище податкового шахрайства. З одного боку, вони надають такі послуги податкового консультування, як корпоративне податкове планування та послуги трансфертного ціноутворення, які є ключовим базисом для розвинення офшоризації. Проте, як було зазначено раніше, представники групи Big4 також

[253] Найближчі тренінги KPMG Insight Academy. URL: https://home.kpmg/ua/uk/home/kpmg-insight-academy/upcoming-events.html

[254] Avi-Yonah S., Haiyan X. Evaluating BEPS / Erasmus L. 10. 2017. C. 3

[255] Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018: результати опитування українських організацій. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/economic-crime-survey.html

займаються і дослідницькою діяльністю, що дає іншим суб'єктам ринку (включно державним органам) аналізувати тенденції сучасного податкового шахрайства. При цьому Big4 в Україні має левову частку обсягу продажів на ринку аудиторських та консалтингових послуг.

3.1.3. Імплементація світового досвіду з протидії ухиленню від сплати податків в Україні та виклики бізнесу щодо впровадження плану BEPS

Слід зазначити, що в процесі інтеграції України в ЄС вирішення проблеми ухилення від оподаткування відіграє одну із найважливіших ролей. Відповідно до ст. 20 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами від 27 червня 2014 року сторони співпрацюють з метою боротьби з відмиванням коштів і посилюють співробітництво, забезпечують імплементацію відповідних міжнародних стандартів.

Зважаючи на вищезазначене, важливо дослідити досвід міжнародних, в першу чергу європейських країн, з протидії ухиленню від сплати податків. Основним методом повернення прихованого прибутку вважається податкова «амністія», оскільки включає сукупність адміністративних та економічних заходів держави, спрямованих на повну або часткову легалізацію фінансових ресурсів, а також «помилування» осіб, які здійснили правопорушення через зменшення податкової бази чи несплату податків. Позитивною є практика податкової «амністії» у США з 1982 по 1998 роки, коли в більшості штатів звільнялися від санкцій особи, які приховували доходи, завдяки чому до бюджету надійшло близько 2,1 млрд дол. США.

Результатом амністії 1988 року в Ірландії стали зібрані кошти обсягом 2,5 % ВВП, які перевищили розмір бюджетного дефіциту країни. Проте найбільш корисним є досвід проведення економічної «амністії» в Казахстані, де, за офіційними даними, влітку 2001 року було легалізовано 480 млн. дол США (3–5 % від загального виведеного прибутку)[256].

Проте з моменту, коли лідери G20 оголосили про завершення епохи банківської таємниці у податкових питаннях та закликали

[256] Буглак Ю. М. Зарубіжний досвід детінізації відносин у підприємницькій діяльності. *Ужгородський науковий вісник*, 2017. Вип. 29. С. 34–39.

країни впроваджувати стандарти обміну інформацією за запитами, було досягнуто значно більшого прогресу в глобальній боротьбі з ерозією податкової бази внаслідок офшоризації.

Так, у всесвітньому товаристві укладено більше ніж 500 договорів про обмін податковою інформацією, що приведені до єдиного стандарту. Роботу Глобального форуму з питань прозорості та обміну інформацією було реорганізовано для того, щоб забезпечити ефективне застосування узгоджених стандартів.

Водночас ОЕСР, зважаючи на важливість надання платникам податків можливості стати поступливими та законослухняними, закликало уряди країн прийти до консенсусу. Таким чином, була створена спеціальна Програма добровільного розкриття саме для осіб, які приховали деякий прибуток або доходи в минулому в офшорних юрисдикціях та отримали шанс на їх легалізацію.

Програма добровільного розкриття офшорної інформації може вважатися надзвичайно яскравим прикладом, коли обидві сторони – як уряд, так і бізнес – залишаються максимально задоволеними в такій складній ситуації. З точки зору держави така програма спрямована на те, щоб повертати кошти в бюджет.

Переважна більшість країн, які беруть участь в імплементації Програми добровільного розкриття, мають у своєму законодавстві певні норми, які дозволяють їм надавати платникам податків можливість полегшено добровільно розкривати незадекларовані доходи. Більшість цих країн (близько 80 %) беруть участь у повноцінній програмі добровільного розкриття інформації, проте деякі застосовують лише часткову адміністративну практику (наприклад Фінляндія). У решти країнах Програма добровільного розкриття існує як тимчасовий інструмент боротьби з офшоризацією (наприклад Аргентина, Велика Британія).

Тимчасові програми, як правило, спрямовані на розкриття незадекларованого доходу, який міститься в офшорах (наприклад в Австралії), але в деяких випадках обмежується доходами та активами, що перебувають у конкретних країнах (наприклад в Австрії та Великобританії).

Відповідно до стандартних правил програми платник податків повинен сплатити суму податку, яку він мав би відрахувати за нормальних умов оподаткування. Така ситуація відрізняється при

застосуванні тимчасових програм певними країнами, де податок зменшується та / або обчислюється по-різному[257].

На практиці яскравим прикладом застосування Програми може вважатися досвід Малайзії[258].

Таблиця 3.5

Методика застосування Програми добровільного розкриття в Малайзії[259]

Категорії добровільного розкриття	**Спосіб реалізації**	**Ставка штрафу, яка застосовується на період добровільного розкриття**	
		Лис 3, 2018– Бер 31, 2019	**Квіт 1, 2019– Черв 30, 2019**
Термін платежу (до або після)		**Квіт 1, 2019**	**Лип 1, 2019**
Платники податків, які є не зареєстровані в місцевих податкових органах	Реєстрація податкового номеру. Подання податкової декларації	10 %	15 %
Платники податків, які зареєстровані в місцевих податкових органах, проте не подали податкову декларацію	Подання податкової декларації		
Платники податків, які подали податкову декларацію, але не зазначили правильну суму доходу	Подання добровільної декларації за допомогою паперового або електронного листа		

З боку держав-членів Європейського Союзу існують інші різноманітні напрями щодо боротьби із ухиленням від оподаткування. Крім того, Європейським законодавством розробляються підходи до

[257] Voluntary Disclosure Programme. URL: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf]

[258] Malaysia: Special income tax disclosure program announced before stricter penalty regime applies. URL: https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-malaysia-special-income-tax-disclosure-program-announced.pdf

[259] Там само.

врегулювання проблем, пов'язаних з агресивним податковим плануванням та збільшенням фінансових податкових надходжень до бюджетів.

Так, у Великобританії з квітня 2015 року базова ставка податку на прибуток (корпоративного податку) становила 20 %[260]. Водночас у боротьбі за збільшення податкових надходжень та з метою впорядкування процесів агресивного податкового планування у Великобританії з квітня 2015 року запроваджено податок на переадресований прибуток (Diverted Profits Tax). Особливість оподаткування таким податком полягає в тому, що його платитимуть ті компанії у Великобританії, які виводять власний прибуток у низькоподаткові юрисдикції. Прибуток, отриманий компанією, але виведений в інші юрисдикції, буде обкладатися за ставкою 25 % .Тобто розмір ставки податку на переадресований прибуток на 5 % більший, ніж розмір базової ставки корпоративного податку у Великобританії[261].

Іншим методом протидії офшоризації може бути притягнення до відповідальності осіб (бухгалтери, юристи та інші радники), які надають своїм клієнтам послуги щодо легального ухилення від сплати податків.

Така практика діє у Великобританії з 1 січня 2017 року. Вона передбачає застосування системи штрафів, розмір яких залежить від суми податків, які не сплатив клієнт такого податкового консультанта (максимальний розмір штрафу 3000 фунтів). Уряд Великобританії також готує законодавчу ініціативу щодо запровадження відповідальності для компаній, співробітники або підрядники яких допомагають в ухиленні від сплати податків. Такі впровадження можуть мати великий вплив на діяльність Big4, оскільки такі компанії дуже дбають про свою репутацію.

Проте під час дослідження було встановлено, що імплементація технології блокчейн має потенціал революціонізувати систему оподаткування та обліку господарських операцій в Україні.

Блокчейн (від англ. *Blockchain*) – це розподілена база даних, яка складається з так званих блоків, зберігається одночасно на безлічі комп'ютерах користувачів та слугує бухгалтерською книгою для

[260] Corporation Tax rates and reliefs in the UK. URL: https://www.gov.uk/corporation-tax-rates

[261] Rates and allowances: Corporation Tax. URL: https://www.gov.uk/corporationtax-rates/rates

операцій. Коли блок сформований, він перевіряється іншими учасниками мережі і потім, якщо всі згодні, під'єднується до кінця ланцюга. Як тільки це сталося, внести в нього зміни вже неможливо. Крім нової інформації, блок також зберігає в зашифрованому вигляді дані про попередні блоки. А база автоматично оновлюється на всіх підключених до системи комп'ютерах.

Основні принципи блокчейн:

– децентралізація і розподіленість;

– безпека і захищеність;

– відкритість і прозорість;

– незмінність вже записаного[262].

Враховуючи перераховані вище характеристики блокчейну, визначено, що застосування цієї технології в адмініструванні податків в Україні може мати позитивний ефект на мінімізацію явища виведення прибутку в офшорні держави.

Уряд може використовувати технологію блокчейн у ТЦУ (табл. 3.6) для відстеження внутрішньогрупових операцій та транзакцій за правилом В-руки, які можна буде відслідковувати за допомогою укладання особливих інтелектуальних контрактів.

Таблиця 3.6

Порівняльна таблиця традиційного ТЦУ та із застосування технології блокчейн

Традиційне ТЦУ	ТЦУ із застосування технології блокчейн
Значно залежить від внутрішньогрупових первинних документів	Розподілений бухгалтерський облік, який дозволяє відстежувати потік операцій та ідентифікувати осіб
Угоди між фірмами виконуються вручну	Угоди укладаються за допомогою системи інтелектуальних контрактів
Високий ризик фальсифікації документів	Операції криптографічно захищені, що усуває можливість фальсифікації
Система залежить від паперових документів і даних, що зберігаються на багатьох серверах для відстеження ланцюга постачання	Інформація зберігається в блоках, до яких має вільний доступ будь-який користувач

Джерело: складено автором.

[262] Michael J., Alan C. BlockChain technology / The Journal. 2018.

Застосування блокчейну в ТЦУ може мати позитивний ефект для діяльності підприємств, оскільки вони зможуть контролювати свої внутрішньогрупові операції, включаючи фінансування, надання позик, гарантій тощо. Контрагенти зможуть відстежувати ланцюг постачання в реальному часі. З використанням блокчейну утворяться нові джерела якісних даних, які дозволять більш часто застосовувати порівнянний метод неконтрольованої ціни для встановлення цін за правилом В-руки між ТНК та їх дочірніми та пов'язаними підприємствами.

Отже, технологія блокчейн має потенціал для автоматизації багатьох процесів у світі трансфертного ціноутворення.

Таким чином, проблема недобросовісного відходу від оподаткування, яка здійснюється з використанням низькоподаткових юрисдикцій і зловживанням угодами про уникнення подвійного оподаткування, є актуальною та виходить за межі національного суверенітету влади країни. Досвід країн-членів ЄС наочно демонструє гостру необхідність координації податкової політики країн і гармонізацію їх податкових систем. Застосування блокчейну може стати інноваційним способи у протидії з ухиленням від оподаткування шляхом виведення прибутку в офшорні країни, зокрема у сфері ТЦУ.

Беручи до уваги нестабільне економічне та політичне становище в Україні, головним викликом для українських підприємств можна вважати зміни в податкове та інше пов'язане законодавство, які будуть викликані імплементацією плану BEPS в Україні та призведуть до сповільнення для розвитку бізнесу. Таке сповільнення може виникнути у зв'язку із застосуванням нових правил адміністрування оподаткування.

BEPS – це вже не майбутня подія, а безпосередня реальність, яка має вплив на світ міжнародного корпоративного оподаткування. Наслідки приведення плану BEPS у дію можна спостерігати із розвитком бізнесу в такому періоді. Останні тенденції вказують на те, що впровадження BEPS провокує видозмінення також і сфери податкового консультування. Зважаючи на встановлення головної стратегії глобальних фінансових установ (таких як ОЄСР, МВФ тощо) як приведення функціонування бізнесу до повної прозорості та точності, компанії все більше починають потребувати достовірних

відповідей та рекомендацій щодо інтеграції свого бізнесу в нові економічні умови, щоб орієнтуватися у світовому ландшафті[263].

Доказом нормативних нововведень є, наприклад, зареєстрований у Верховній Раді України проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запобігання розмиванню бази оподаткування та перенесенню прибутку в офшорні зони» від 11.05.2016 № 4636, який передбачає впровадження правил КІК[264].

Принцип дії правил КІК полягає у виявленні прибутків, виведених в офшорні юрисдикції, та їх оподаткування. Метою цієї концепції є запобігання ухиленню офшорних компаній від сплати податків. Реалізація правил КІК забезпечується таким чином: контрольована іноземна компанія, яка зареєстрована в офшорній зоні, повинна оподатковувати свій прибуток у державі контролюючої особи. Виходячи з цієї концепції, виведення прибутку в офшори стає неактуальним і неприбутковим для компанії. Саме в цьому полягає ефект правил КІК: не просто оподаткувати виведені прибутки, але й стимулювати відмову від використання офшорів[265].

Зазначений законопроект вдало вводить основні терміни концепції КІК, «контрольовані іноземні компанії» та «контролююча особа». Під контрольованою іноземною компанією розуміється юридична особа–нерезидент або іноземна структура без створення юридичної особи, зареєстрована в іноземній країні (території), що надає пільговий режим оподаткування (офшорні зони), контролюючою особою якої є резидент України.

Контролююча особа–резидент України – це юридична або фізична особа, яка безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами контрольованої іноземної компанії у розмірі 50 % і більше; або її частка такої участі в контрольованій іноземній компанії перевищує 10 %, якщо частка участі всіх резидентів України у цій контрольованій іноземній компанії становить 50 % і більше.

---

[263] Understanding the impact of BEPS Brian Peccarelli Chief Operating Officer, Customer Markets. URL: https://blogs.thomsonreuters.com/answerson/understanding-impact beps/

[264] Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запобігання розмиванню бази оподаткування та перенесенню прибутку в офшорні зони» від 11.05.2016 р. № 4636.

[265] Глобальна деофшоризація та її вплив на ЗЕД. URL: http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/globalna-deofshorizaciya-ta-yiyi-vpliv-na-zed.html

Також законопроект № 4636 визначає певні кваліфікуючі ознаки для визначення країни, яка має офшорні зони. Контролюючі особи обтяжуються обов'язком надавати контролюючим органам відомості про КІК разом з фінансовою звітністю до 1 березня року, що настає за звітним податковим роком.

Ще одне питання, яке має вирішити імплементація правил КІК – це відкритість і доступність інформації про наявні КІК в українському бізнесі. Обов'язок надання такої інформації покладається на резидента України.

Відповідно до вказаного законопроекту правила КІК не будуть розповсюджуватися на компанії, зареєстровані в країнах, з якими Україна уклала угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Загалом імплементація правил КІК може стати ефективним механізмом деофшоризації, який гармонійно доповнив би чинні правила трансферного ціноутворення. Проте важливо пам'ятати, що впровадження правил КІК в українське законодавство повинно бути розроблено з урахуванням світового досвіду та української дійсності.

Впровадження заходів BEPS у розрізі правил КІК та обов'язкового обміну податкової інформації стимулюватиме український бізнес відмовитися від виведення прибутків в офшори.

Стосовно великих ТНК, то така глобальна деофшоризація буде впливати на ведення бізнесу на рівних умовах. Це забезпечить чесні та відкриті правила гри, за яких кожна компанія розвиватиме свою зовнішньоекономічну діяльність.

В умовах глобальної деофшоризації прибуток рухатиметься між країнами на однакових умовах. Відтепер світові бізнеси обиратимуть інші умови під час вибору юрисдикції для ведення своєї зовнішньоекономічної діяльності.

Зважуючи всі переваги та недоліки глобальної деофшоризації, зазначимо, що вона матиме позитивний вплив на ведення зовнішньоекономічної діяльності. Встановлення однакових та чесних економічних умов сприятиме залученню інвестицій у країни, незважаючи на те, мають вони пільгові умови для оподаткування чи ні. Сьогодні світова спільнота рухається у напрямі забезпечення припливу капіталу рівномірно у світові економіки, що створюватиме реальні передумови для розвитку зовнішньоекономічних відносин. У світового бізнесу з'явиться більше можливостей для вибору юрисдикції здійснення своєї зовнішньоекономічної діяльності.

Крім того, 24 жовтня 2018 року Міністерство фінансів оприлюднило проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування», який був розроблений у співпраці з Національним банком України на виконання положень Закону України «Про валюту і валютні операції»[266].

Проект Закону спрямований на імплементацію в Україні таких восьми дій плану BEPS:

– дія 3 BEPS «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній»;

– дія 4 BEPS «Протидія розмиванню бази оподаткування шляхом виплати процентів та здійснення інших фінансових операцій»;

– дія 6 BEPS «Запобігання неправомірному застосуванню пільг, передбаченими конвенціями про уникнення подвійного оподаткування»;

– дія 7 BEPS «Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва»;

– дії 8–10 BEPS «Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення із створенням вартості: нематеріальні активи, ризики та капітал, операції з високим рівнем ризику»;

– дія 13 BEPS «Документація з трансфертного ціноутворення та звітність у розрізі країн».

Основними нововведеннями Проекту закону, які вплинуть на системи оподаткування, є:

1. Оподаткування доходів від опосередкованого продажу корпоративних прав в українських компаніях

До переліку доходів з джерелом походження з України включено прибуток від відчуження корпоративних прав в іноземних юридичних осіб, якщо виконуються такі умови:

– вартість корпоративних прав таких юридичних осіб на 50 і більше відсотків утворюється за рахунок корпоративних прав українських юридичних осіб;

[266] Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування»

– вартість такої української юридичної особи на 50 і більше відсотків утворюється за рахунок нерухомого майна, яке розташоване в Україні та належить такій українській юридичній особі або використовується українською юридичною особою на підставі договору довгострокової оренди, фінансового лізингу тощо.

2. Розширено визначення поняття «дивідендів»

Передбачена можливість контролюючих органів прирівнювати до дивідендів для цілей оподаткування такі суми:

– проценти, роялті та/або доходи у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права); вартість товарів (робіт, послуг), що придбаються/продаються, що перевищують суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки», якщо такі операції здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, а також нерезидентами з переліку низькоподаткових юрисдикцій та переліку організаційно-правових форм;

– виплати в грошовій/негрошовій формі на користь засновника та/або учасника нерезидента, якщо такі операції призводять до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи.

3. Розширено визначення поняття «пов'язаних осіб»

– підвищено відсоток володіння корпоративними правами юридичної особи з 20 до 25 % для встановлення пов'язаності фізичних та/або юридичних осіб;

– передбачено додаткові критерії пов'язаності юридичних осіб: юридичні особи визнаються пов'язаними, якщо протягом календарного року понад 75 % доходів господарської діяльності платника податків було отримано або понад 75 % витрат було понесено у зв'язку з операціями з постачання товарів, виконання робіт, надання послуг іншій юридичній особі;

– встановлено, що пов'язаними визнаються юридичні особи – учасники договору про спільну діяльність, розмір вкладів яких становить 25 % і більше відсотків.

4. Змінено підхід до визначення статусу «постійних представництв»

– розширено визначення «постійного представництва» для цілей оподаткування: яке, зокрема, включає:

а) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори

(контракти), у разі якщо зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь переважно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб-нерезидентів, а також

б) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають і звичайно реалізують повноваження утримувати (зберігати) запаси (товари), що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка запасів (товарів) від імені нерезидента, крім резидентів-утримувачів складу тимчасового зберігання або митного складу.

– передбачено невичерпний перелік ознак, що можуть свідчити про наявність в особи фактичних повноважень здійснювати в інтересах, за рахунок та/або на користь нерезидента діяльність, яка має ознаки постійного представництва (наприклад надання вказівок нерезидентом, зокрема засобами електронного зв'язку, та їх виконання особою в Україні; використання особою корпоративної пошти нерезидента);

– для встановлення того, що діяльність нерезидента приводить до утворення постійного представництва в Україні, передбачено правила розрахунку загального періоду, протягом якого нерезидент виконує роботи, пов'язані з будівельним майданчиком, будівельним, складальним або монтажним об'єктом, наглядовою діяльністю, а також правила розрахунку загального періоду, протягом якого нерезидент надає послуги, у тому числі консультаційні, через співробітників або інший персонал;

– змінено умови, за яких діяльність нерезидента не приводить до виникнення постійного представництва: утримання постійного місця діяльності виключно для здійснення будь-якої комбінації видів діяльності, які не приводять до виникнення постійного представництва відповідно до положень ПКУ (наприклад закупівля товарів, збір інформації), за умови, що такі види діяльності (їх комбінація) мають підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента;

– передбачено, що не підпадає під виключення зі статусу «постійного представництва» посередник-резидент, який діє виключно або майже виключно за рахунок, в інтересах та/або на користь одного або декількох осіб-нерезидентів, які є його пов'язаними особами.

5. Передбачено правила оподаткування контрольованих іноземних компаній («КІК»):

– запроваджено оподаткування КІК – іноземних юридичних осіб (у певних випадках партнерства, трастів, фондів, інших установ та організацій), які перебувають під контролем фізичної особи – резидента України («контролююча особа»);

– встановлено критерії визначення контрольованості іноземної юридичної особи, зокрема, якщо контролююча особа володіє часткою у розмірі 50 і більше відсотків або здійснює фактичний контроль;

– визначено, що платником податку стосовно прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа;

– передбачено, що об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб контролюючої особи є частина скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така контролююча особа.

6. Визначено додаткові вимоги до підтвердження даних у податковій звітності

Встановлено, що первинні документи, що складені платником податків для підтвердження відомостей, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, враховуються в податковому обліку за умови, якщо вони не суперечать реальним (фактичним) умовам та обставинам здійснення операцій та/або поведінці платника податків.

7. Доповнено підстави для проведення документальної позапланової перевірки

Пропонується встановити такі додаткові підстави для проведення перевірки:

– отримання інформації, що дає контролюючому органу обґрунтовані підстави вважати про наявність таких порушень;

– отримання інформації, що дає контролюючому органу обґрунтовані підстави вважати, що нерезидент веде господарську діяльність через постійне представництво на території України, без взяття на податковий облік.

8. Запроваджено «тест основної мети» (Principal Purpose Test) при застосуванні конвенції про уникнення подвійного оподаткування (Конвенція)

Платник податків матиме право на пільги, передбачені Конвенцією, за умови проходження «тесту основної мети».

Зазначений тест передбачає, що положення Конвенції не застосовуються, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції з нерезидентом було безпосереднє або опосередковане отримання переваг Конвенції.

9. Змінено визначення бенефіціарного власника доходу для цілей застосування Конвенції

Бенефіціарним власником доходу вважатиметься не лише особа, якщо має право на отримання такого доходу, а також якщо така особа є вигодоотримувачем щодо такого доходу (фактично розпоряджається доходом).

Як й у чинній редакції ПКУ, не вважатиметься бенефіціарним власником особа, яка має право на отримання доходу, проте є лише агентом, номінальним власником або посередником щодо такого доходу. Проте Проект закону запроваджує також перелік ознак, що можуть свідчити, що особа виконує посередницькі функції щодо такого доходу, зокрема, якщо така особа не має відповідних ресурсів (кваліфікованого персоналу, основних засобів, достатнього власного капіталу тощо); така особа передає отриманий дохід або переважну його частину на користь іншої особи, та зазначена особа не виконує суттєвих функцій, не використовує значні активи та не несе суттєві ризики у такій операції тощо.

Пропонується дозволити застосовувати Конвенцію безпосередньо з бенефіціарним власником доходу, якщо безпосередній отримувач такого доходу не є бенефіціарним власником.

10. Пропонується запровадити процедури взаємного узгодження при застосуванні Конвенції

Проектом закону передбачено, що якщо особа вважає, що в результаті дії або рішення контролюючого органу України або відповідного органу влади іноземної країни вона піддається чи піддаватиметься оподаткуванню, яке не відповідає положенням Конвенції, вона може, незалежно від засобів правового захисту, передбачених Податковим кодексом України, передати свою справу на розгляд за спеціальною процедурою взаємного узгодження у порядку, визначеному ПКУ.

11. Змінено правила тонкої капіталізації

Згідно з Проектом закону платник податків повинен збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами,

позиками та іншими борговими зобов'язаннями на 30 % суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного (податкового) періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

У разі перевищення суми процентних витрат за контрольованими операціями над рівнем, визначеним відповідно до принципу «витягнутої руки», вищенаведене положення застосовується до суми процентних витрат, які відповідають принципу «витягнутої руки».

12. Запроваджено додаткові податкові різниці

Передбачено, що фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

– на суму витрат, понесених платником податків на користь нерезидентів, якщо такі не мають «ділової мети», а також визначено перелік ознак, які свідчать про відсутність такої «ділової мети»;

– на суму нарахованих доходів від участі в капіталі нерезидентів за умови, що частка участі в капіталі нерезидента становить щонайменше 10 % протягом календарного року та такий нерезидент не входить до переліку низькоподаткових юрисдикцій (крім держав, з якими є Конвенція);

– на суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, визнаних контрольованими), реалізованих на користь нерезидентів із переліку низькоподаткових юрисдикцій та переліку організаційно-правових форм. Ці правила не застосовуються, якщо операція не є контрольованою та умови операції відповідають принципу «витягнутої руки», але без подання звіту.

13. Основні нововведення Проекту закону з питань трансфертного ціноутворення («ТЦ»)

До переліку контрольованих операцій включені господарські операції платників єдиного податку четвертої групи з пов'язаними особами-нерезидентами, комісіонерами-нерезидентами, нерезидентами з переліку низько податкових юрисдикцій та переліку організаційно-правових форм.

Введено поняття господарської операції, що має розумну економічну причину (економічну вигоду) та ділову мету, за відсутності якої для цілей оподаткування операція буде вважатися такою, що не відбулася. Також введено поняття фактичної поведінки сторін операції та фактичних умов проведення операції, яким

надається перевага над умовами договору або навіть якщо така операція документально не оформлена (не підтверджена).

Введено поняття послуг з низькою доданою вартістю (внутрішньо-групових послуг, що є супутніми за своєю природою та не є основною діяльністю цих компаній, наприклад, послуг з ведення бухгалтерського обліку, адміністрування, документообігу тощо) та передбачені спрощені вимоги до документації з ТЦ для них, якщо чиста рентабельність витрат у таких контрольованих операціях платника податків не нижче 5 відсотків.

Передбачена трирівнева звітність з ТЦ: документація з трансфертного ціноутворення; глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) та звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній, консолідований дохід яких за фінансовий рік, що передує звітному року, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро. Крім того, до 1 жовтня року платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Відповідно, розширена і відповідальність (штрафні санкції) за неподання/несвоєчасне подання, подання не в повному обсязі звітності з ТЦ.

Таким чином, можна стверджувати, що українські підприємства та міжнародний бізнес як великі ТНК, що функціонують або провадять господарську діяльність в Україні через дочірні підприємства або представництва, будуть стикатися з постійним оновленням податкового законодавства України та жорсткішою обстановкою через впровадження BEPS, оскільки це буде призводити до виникнення витрат на дотримання або прийняття більш високої загальної загальносвітової ставки податку та зміни їхніх бізнес-моделей та структур або обох.

На сучасному етапі розвитку світових економічних відносин частка підприємств, які намагаються оптимізувати податкові зобов'язання шляхом виведення прибутку в «податкові гавані», все більше зростає. Тому питання дослідження ерозії податкової бази України є наразі надзвичайно важливим та необхідним.

У результаті аналізу історичних аспектів виведення прибутку в офшорні зони було встановлено, що виникнення офшорів – це довготривалий процес, проте стрімкого розвитку вони зазнали у XX ст. одночасно із інтернаціоналізацією світової економіки.

Як наслідок дослідження найпопулярніших сучасних методів переміщення прибутку, було виявлено, що одним із них є внесення частки капіталу до іноземної дочірньої компанії. Другим методом є податкова інверсія, під час застосування якої відбувається реструктуризація ТНК таким чином, щоб вона могла б уникнути сплати податків на «батьківщині». Іншим методом є крос-кредитування, яке являє собою використання надлишкових іноземних податкових зобов'язань, сплачених в одній юрисдикції або за одним видом доходу, для компенсації податку, який повинен бути сплачений за іншим доходом.

Головними особливостями податкової оптимізації як інструменту легального зменшення податкового тиску є використання платником податків дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. Найбільш поширеними видами податкової оптимізації є корпоративне податкове планування та маніпуляції у сфері ТЦУ. Цей список не є вичерпний, проте всі методи податкової оптимізації об'єднані тим, що сприяють зменшенню податкового навантаження та виведенню прибутку в офшори, де він оподатковується за меншою ставкою.

Питання ерозії податкової бази та виведення прибутку є найбільш пріоритетним напрямом сучасної світової економічної політики. Уряди країн намагаються особливо контролювати це явище за допомогою зміцнення міжнародного співробітництва у протидії правопорушенням. У результаті різними державами було імплементовано такі заходи у протидії з виведенням прибутку в офшори як Угоди щодо уникнення подвійного оподаткування, Угоди щодо обміну податковою інформацією, FATCA, CRS тощо. Проте нещодавно ОЕСР було анонсовано план BEPS, який підлягає впровадженню на основі спеціально розроблених заходів, що стосуються подвійних угод, ТЦУ, агресивного податкового планування тощо.

Важливу роль в активізації виведення українського прибутку в офшори відіграють певні економічні та політичні фактори, такі як: *нестабільність, загрозлива ситуація в Україні, широкомасштабна корупція, слабка судова захищеність та корупційний характер української судової системи, нестабільна фінансова система тощо. Серед зовнішніх чинників, які впливають на офшоризацію українського прибутку, можна виділити такі: у*крупнення ТНК і зростання їх

прибутків через монополізацію ринку, зростання масштабів валютного та фондового ринків і спекулятивних операцій на них, посилення соціального розшарування тощо.

Найбільш типовою схемою розмивання податкової бази та виведення прибутку в офшорні зони українськими компаніями є маніпуляції імпортом та експортом. Внаслідок аналізу даних з електронної зернової біржі України було встановлено, що деякі виробники продають один або схожий вид зерна в неофшорні країни за дорожчою ціною, ніж в офшори. Отже, як результат, складається ситуація, коли підприємство фактично виводить свій прибуток в офшори та шляхом маніпулювань з цінами отримує додатковий дохід у розмірі торговельної націнки, який не оподатковується в жодній з країн. Інша типова схема передбачає *створення «компанії-прокладки» або shell company.*

Важливими суб'єктами в протидії ерозії податкової бази України виступають міжнародні консалтингові компанії, оскільки вони впливають на явище податкового шахрайства. З одного боку, вони надають такі послуги податкового консультування, як корпоративне податкове планування та послуги трансфертного ціноутворення, які є ключовим базисом для розвинення офшоризації. Проте Big4 також займається і дослідницькою діяльністю, що дає іншим суб'єктам ринку (включно державним органам) аналізувати тенденції сучасного податкового шахрайства.

Незважаючи на створення плану BEPS, провідні країни світу заохочують декларувати прибуток, отриманий шляхом маніпуляцій в офшорах. Так, деякі держави впровадили такі інструменти визнання незаконного прибутку, як податкова амністія, Програма добровільного розкриття, надання пільг тощо. Проте інші країни надають переваги радикальним заходам. Так, наприклад, пропонується застосування кримінальної відповідальності до осіб, відповідальних за створення схем щодо ухилення від оподаткування. Передбачається, що застосування блокчейну може стати інноваційним способом у протидії з ухиленням від оподаткування шляхом виведення прибутку в офшорні країни, зокрема у сфері ТЦУ.

Впровадження навіть мінімального пакета заходів плану BEPS в Україні створює виклики для українського бізнесу навіть на нинішньому етапі. Перш за все, це стосується змін нормативно-правових документів, щодо адміністрування податків, ТЦУ тощо. Так, станом на сьогодні існує ряд проектів законів, що передбачають

внесення поправок до ПКУ, впровадження нових термінів, правил оподаткування. Проте, варто зазначити, що імплементація плану BEPS принесе позитивні наслідки: прозорість ведення бізнесу, створення конкретного ринку, рівноправність підприємств та, як наслідок, зменшення активності явища розмиття податкової бази України внаслідок офшоризації.

3.2. Вирішення проблем виведення прибутку в офшори

Міжнародне оподаткування світових фінансових потоків передбачає врахування великої кількості податкових систем різних країн. Саме можливість укладення двосторонніх міждержавних угод сприяє, з одного боку, узгодженню принципів фіскальної політики, ураховуючи інтереси обох сторін. Однак, з іншого − це дає змогу бізнесовим структурам скористатися недосконалістю системи на світовому рівні, використовуючи прогалини в законодавстві, що є поштовхом для створення окремими державами на своїй території особливих зон. Зони зі спеціальним режимом оподаткування, зокрема офшорні зони, розглядаються як опорний пункт для ухилення від сплати податків, джерело податкових правопорушень, носій «тіньової» економіки, відмивання брудних коштів та ін. На практиці зони зі спеціальним режимом оподаткування, насамперед офшорні зони, використовуються для мінімізації сум податків, зборів (обов’язкових платежів), а це вимагає проведення диференційованого підходу до розмежування заборонених й цілком легальних методів використання цих зон, визначення межі між правопорушенням і цілком законними методами, що застосовуються у процесі оподаткування.

У світі в сучасних умовах функціонує понад 30 міжнародних офшорних фінансових центрів, у яких реєструють офшорні банки, кількість яких перебільшує декілька тисяч одиниць. Вони поширені на всіх континентах, що забезпечує доступ різним банкам, компаніям і підприємствам, фізичним особам, транснаціональним компаніям до проведення банківських операцій в офшорних зонах. За різними підрахунками та класифікаціями, у світі виділяють від 30 до 70 офшорних центрів. Щороку реєструють понад 200 тис. офшорних підприємств різних форм власності, а загальна їх кількість на сьогодні

перевищує 2 млн[267]. Це означає, що відбувається постійне збільшення кількості охочих економити на використанні офшорних схем і переваг. На зростаючу роль офшорних юрисдикцій у світових фінансових потоках вказують міжнародні інвестиційні позиції розташованих у них банків.

Стабілізувати та відновити національний економічний потенціал можливо тільки завдяки акумулюванню великої кількості вільних інвестиційних коштів та поставивши перепони для виведення інвестиційних ресурсів в офшори.

Пік іноземного інвестування припав на 2014 рік, коли його обсяг склав рекордні для України 53,7 млрд дол. Після цього у 2015 році відбулося стрімке падіння обсягу інвестицій, яке, на думку експертів, було спровоковане конфліктом на Донбасі та загальною нестабільністю економічних процесів[268]. Така спадна динаміка тривала до 2018 року (табл. 3.7).

З побудованої таблиці видно, що падіння обсягу іноземних інвестицій у 2015 році становив 28,5 %, що свідчить про значний відплив закордонних інвесторів з України. Упродовж наступних двох років цей відплив дещо сповільнився і зупинився тільки на початку 2018 року. Хоча приріст припливу іноземного капіталу становив лише 1,2 % у 2018 та 2,2 % на початок 2019 року, він все ж таки свідчить про пожвавлення ситуації. При цьому інвестиції з території України залишаються практично на однаковому рівні – 6,5 млрд дол.

Беззаперечним є той факт, що в Україні існує низка інвестиційно-привабливих факторів, які сприяють розширенню її інвестиційних зв'язків: великий ємний та фактично конкурентно необмежений внутрішній ринок з більшості товарних позицій; географічне розташування на перетині основних транспортних шляхів між Європою та Азією; порівняно дешева та водночас кваліфікована робоча сила; науковий потенціал; розвинена інфраструктура (наявність портів, мостів, летовищ, складів, систем зв'язку, водопостачання) та інше.

---

[267] Офшорні зони як спосіб збереження капіталу в нестабільній економічній ситуації. Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського [сайт]. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vodt/2009_10/19_Ofshorni_zony_ak_.pdf.

[268] Аверчук Р. Прямі іноземні інвестиції в Україні: війна і мир: Незалежна аналітична платформа Vox Ukraine. *Економіка*. URL: https://voxukraine.org/2017/01/12/investments_in_ukraine_ua/

Таблиця 3.7

Динаміка прямих іноземних інвестицій (на початок року)

Рік	Прямі інвестиції в Україну	Відносний приріст, млн дол.	Приріст у %	Прямі інвестиції з України
2010	38 992,9	–	–	5 760,5
2011	45 370,0	6377,1	16,35	6 402,8
2012	48 197,6	2827,6	6,23	6 435,4
2013	51 705,3	3507,7	7,28	6 568,1
2014	53 704,0	1998,7	3,87	6 702,9
2015	38 356,8	-15347,2	-28,58	6 456,2
2016	32 122,5	-6234,3	-16,25	6 315,2
2017	31 230,3	-892,2	-2,78	6 346,3
2018	31 606,4	376,1	1,20	6 322,0
2019	32 291,9	685,5	2,17	6 295,0

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[269].

Найбільша частка іноземних інвестицій припадає на промисловість (33 %) і становить 1,7 млрд дол. Близько 17 % іноземних інвестицій здійснюються у сфері оптової та роздрібної торгівлі, що становить 5,4 млрд дол. Фінансова і страхова діяльність також збільшила іноземні інвестиції до 4 млрд дол (12,4 %). Сьогодні інвестиції у сільське господарство показують спадну динаміку, складаючи лише 1,7 % іноземних інвестицій в Україну (0,6 млрд дол). Така ж негативна динаміка характерна і для транспортної галузі та будівництва.

При цьому слід зазначити про зростання іноземних інвестицій в освіту з 9,1 млн дол. у 2013 році до 21,3 млн дол. у 2019 році, хоча їх обсяг становить лише 0,1 % від загального обсягу іноземних інвестицій в Україну.

Різницю в рівні іноземного інвестування галузей наочно можна простежити на рис. 3.13.

Таким чином, більшість інвесторів, представлених на українському ринку, охоче інвестують у галузі переробної промисловості, а також сферу оптової та роздрібної торгівлі – там, де швидко

[269] Офіційний сайт «Державна служба статистики України» URL: http://www.ukrstat.gov.ua

з'являються нові товари, змінюється асортимент, швидко окупаються витрати та невисокі комерційні ризики. Також популярними є галузі, що не потребують довгострокових капіталовкладень і освоєння нових технологій, зокрема фінансовий сектор та сектор нерухомості.

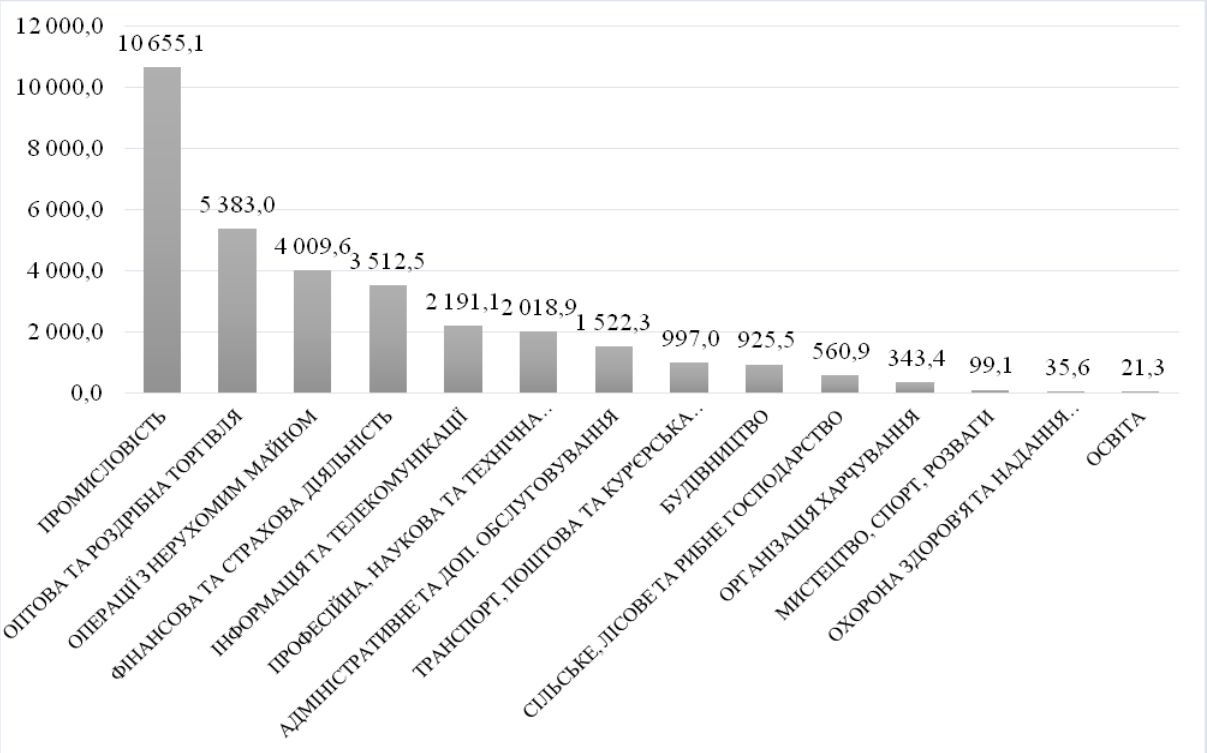


Рис. 3.13. Галузева структура іноземних інвестицій в Україну в 2019, млн дол.

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[270].

Хоча європейський інвестор переважає на ринку України, однак обсяг інвестицій на початок 2019 року становив 18,6 млрд дол., що на 10 млрд дол. менше за обсяг інвестування у 2014 році, падіння склало близько 35 %. Подібна ситуація характерна для усіх регіонів. Протягом 2017–2019 років обсяг інвестицій з усіх регіонів почав повільно зростати, крім американського інвестора. Обсяг інвестицій з Америки в Україну постійно зменшується після 2015 року, наразі вони становлять лише 9 % від усього іноземного капіталу в українському бізнес-просторі.

При цьому у кожному регіоні виявилися лідери за обсягами інвестицій в економіку України (табл. 3.8).

[270] Офіційний сайт «Державна служба статистики України». URL: http://www.ukrstat.gov.ua

Таблиця 3.8

Лідери за обсягами фінансування в економіку України по регіонах світу

Місце у рейтингу	Країна	Інвестиції у 2019, млн дол	% до заг. суми по регіону
Європа			
1	Нідерланди	7 060,9	37,9
2	Велика Британія	1 955,9	10,5
3	Німеччина	1 668,2	9,0
4	Швейцарія	1 540,7	8,3
5	Російська Федерація	1 008,1	5,4
6	Австрія	1 005,6	5,4
7	Франція	636,0	3,4
8	Польща	593,9	3,2
9	Люксембург	526,1	2,8
10	Угорщина	500,1	2,7
11	Інші	2112,60	11,4
Азія			
1	Кіпр	8 879,5	86,0
2	Туреччина	337,9	3,3
3	Сінгапур	277,6	2,7
4	Азербайджан	213,6	2,1
5	Республіка Корея	201,7	2,0
6	Японія	139,0	1,3
7	Інші	277,9	2,7
Америка			
1	Віргінські острови	1 311,4	48,1
2	США	488,9	17,9
3	Беліз	439,1	16,1
4	Панама	333,2	12,2
5	Канада	52,3	1,9
6	Інші	102,1	3,7
Африка			
1	Сейшельські Острови	127,2	90,5
2	Маврікій	10,6	7,5
3	Інші	2,0	1,4
Австралія і Океанія			
1	Маршаллові острови	42,4	94,0
2	Австралія	2,0	4,4
3	Нова Зеландія	0,7	1,6

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[271].

[271] Офіційний сайт «Державна служба статистики України». URL: http://www.ukrstat.gov.ua

Сформована таблиця відображає такі важливі та суттєві тенденції іноземного інвестування в Україні.

Найбільша кількість інвесторів України, кожен з яких інвестував більше 1 млрд дол., походить з Європи (Нідерланди, Велика Британія, Німеччина, Швейцарія, Російська Федерація та Австрія). Лідером серед європейських країн-інвесторів є Нідерланди, які забезпечують 37,9 % (7 млрд дол.) усіх європейських інвестицій в Україні. Однак найбільше в економіку України надійшло від Кіпру – 8,9 млрд дол., що становило 86 % від усіх інвестицій азійського регіону. Цікавим виявився факт, що серед американських інвесторів США і Канада займають досить посередні позиції, вклавши відповідно 488 та 52,3 млн дол. в економіку України. Це значно менше за інвестиції від більшості європейських країн. Іншим примітним фактом, який слід зазначити, є те, що велика кількість інвестицій надходить до України від резидентів таких країн, як Кіпр, Віргінські острови, Сейшельські отрови, Маршалові острови, Беліз, Панама, Сінгапур, Маврикій, які мають імідж офшорних зон ведення бізнесу. Ці тенденції наочно видно на діаграмі (рис. 3.14).

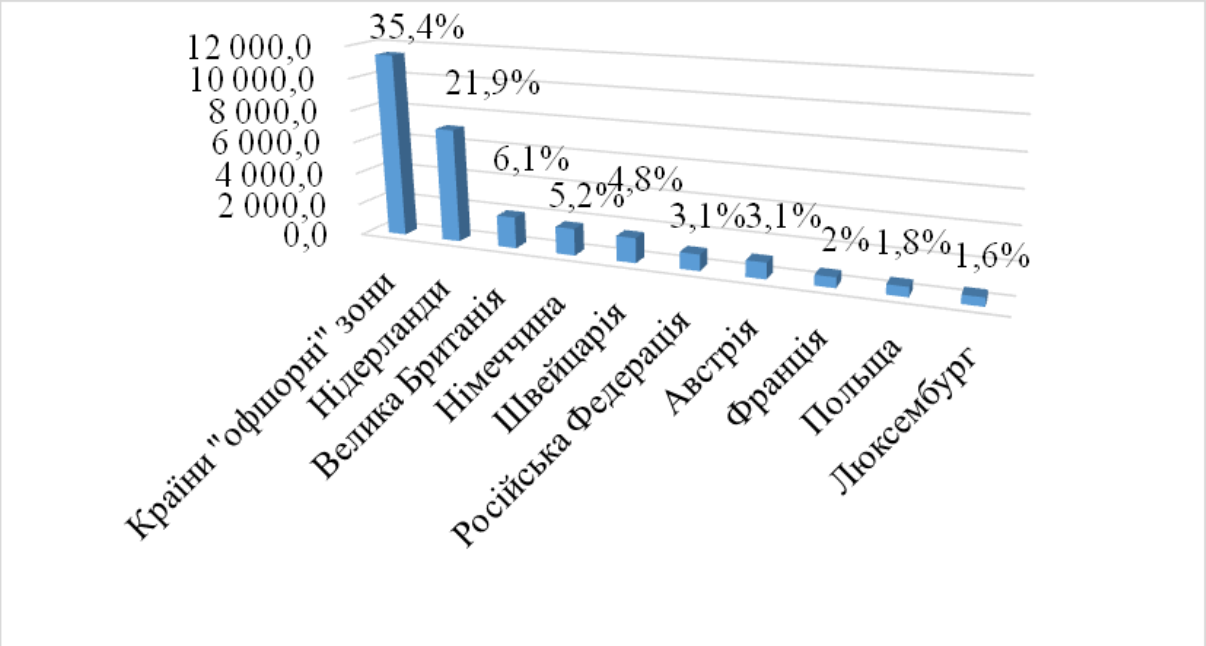


Рис. 3.14. Світові лідери інвестування в Україну

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[272].

[272] Офіційний сайт «Державна служба статистики України». URL: http://www.ukrstat.gov.ua

Як бачимо, станом на початок 2019 року найбільше іноземних інвестицій надійшло саме з країн, які визнані у світі як офшорні зони (11,5 млрд дол, 35,4 %). Решта країн у рейтингу з європейського регіону – усі є членами Європейського Союзу, крім Російської Федерації.

Спираючись на проведений аналіз, можна підсумувати, що процес іноземного інвестування в Україні має певні особливості.

По-перше, попри те, що станом на липень 2018 р. прямі іноземні інвестиції (ПІІ) до економіки України надійшли близько зі 130 країн світу, основна частина надходжень вже протягом багатьох років припадає на невелику кількість країн. Це свідчить про незначну географічну диверсифікацію країн-експортерів ПІІ до України.

По-друге, ПІІ в Україні утворені двома групами капіталів: тими, що безпосередньо належать іноземним резидентам, та такими, що контролюються іноземними компаніями резидентів України (українські капітали раніше виведені з країни, як правило, до офшорної юрисдикції – round-tripping FDI). Огляд країн-експортерів ПІІ в економіку України свідчить про невисоку частку ПІІ з розвинених країн світу, натомість кількість з офшорних зон – досить значна. Зокрема, станом на кінець 2017 р. сумарний обсяг накопичених ПІІ з таких територій сягнув $13 045,7 млн, що становить більше ніж 33 % від загального обсягу ПІІ. У такий спосіб офшорні інвестиції витісняють з української економіки капітал розвинених країн та забезпечують лише кількісні показники приросту надходження ПІІ до України, а не якісні.

Нинішня географічна структура іноземних інвесторів в Україні не є оптимальною та не відповідає структурі інвесторів, що розміщують свої капітали у переважній більшості розвинених країн. Для української економіки важливі інвестиції саме з країн, які є технологічними лідерами та спеціалізуються на виробництві товарів з високою часткою доданої вартості, а саме зі «старих» країн-членів Європейського Союзу (Франції, Італії, Німеччини), а також США та Японії. За даними журналу EUROMONEY, Україна щодо ділової репутації (надійності) перебуває на 150 місці в світі[273].

[273] EY's attractiveness survey. Europe – 2017. URL: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey_attractiveness_europe_2017/$FILE/ey_attractiveness_europe_2017

Отже, можна констатувати, що найбільші обсяги фінансування інвестиційних ресурсів надходять саме з офшорних зон.

Офшор є одним з найвідоміших і найефективніших методів планування податків або їх оптимізації (ухилення від сплати податків). Основою цього методу є законодавство багатьох країн (в основному острівних), які частково або повністю звільняють від оподаткування доходи компаній, отримані поза межами кордонів (берегів) країни реєстрації. Часто однією з умов для того, щоб вважати компанію офшорною, є відсутність у неї господарської діяльності в межах (берегів) країни реєстрації. За іншим джерелом – це фінансовий центр, який заохочує приплив іноземного капіталу шляхом надання податкових та інших пільг іноземним компаніям, зареєстрованим у країні розміщення центра.

Під офшором (від англ. offshore – «поза берегом», «поза кордоном») розуміють фінансовий центр, що залучає іноземний капітал шляхом надання спеціальних податкових й інших пільг іноземним компаніям, зареєстрованих у країні розташування зазначеного центру, за умов, що вони не здійснюють господарських операцій на території цієї країни (офшорна зона або «податкова гавань» (англ. Tax haven)[274].

На думку В. Гаркуші, офшорна зона – це один із різновидів вільних економічних зон сервісного спрямування, особливістю яких є створення для підприємців сприятливого валютно-фінансового та фіскального режимів (практикується нульова або низька ставка податку на всі (або окремі) види прибутків, є мінімальними (або відсутні) резервні вимоги Центрального банку і не існує обмежень щодо конвертування валют), високого рівня банківської та комерційної секретності у зв'язку із лояльністю державного економічного регулювання[275].

На думку О. С. Чуркіної та О. С. Ратушенко, офшорними (англ. offshore – поза берегом) зонами є країни (території), з низькою або нульовою податковою ставкою на всі або окремі категорії доходів з певним рівнем банківської або комерційної секретності, з мінімальною або повною відсутністю резервних вимог центрального

[274] Импэкс консалт. Оптимальные решения на рынке оффшорных услуг. URL: www.offshore-manual.ru/content/view/15/18/

[275] Гаркуша В., Офшор: made in Ukraine? // Компаньон. 2014. № 3. С. 25–26.

банку або обмеженням щодо конвертованої валюти. Крім того, більшість офшорних зон має відносно прості вимоги з ліцензування і регулювання фінансових компаній та інших фірм. Особливістю офшорних юрисдикцій при цьому є розповсюдження пільгового режиму виключно на нерезидентні компанії, які не здійснюють діяльність на території юрисдикції і, що найбільш важливо, забезпечення ефективного режиму фінансової конфіденційності[276].

Т. В. Майорова визначає офшорну зону як різновид вільних економічних зон на території всієї держави, або суб'єкту федерації (конфедерації), особливістю якої є створення для суб'єктів господарювання сприятливого валютно-фінансового, податкового режиму, високого рівня захищеності банківської та комерційної таємниці, лояльність державного регулювання, спрощені вимоги до ліцензування[277].

Офшорну компанію можна зареєструвати в багатьох юрисдикціях. Ці юрисдикції умовно поділяються на три групи:

1. Острівні офшори − невеликі острови й архіпелаги Карибського моря, Тихого і Індійського океанів. Їх головна особливість: повна відсутність податків, відсутність обов'язковості ведення бухгалтерського обліку, висока ступінь конфіденційності та анонімності власників. Проте часто такі компанії мають невисокі репутацію та престиж.

2. Європейські території мають вищий статус, але і вартість утримання офшору може сягати десятків тисяч доларів у рік. Ці країни пропонують податкові пільги на деякі види діяльності.

3. Деякі адміністративно-територіальні утворення, в яких діє особливий режим обкладення податками, як, наприклад, Лабуан у Малайзії чи деякі штати в США[278].

Нижче наведено неповний список офшорних зон: Андорра, Кайманові острови, Великобританія, Коста-Ріка, Маврикій,

[276] Чуркіна О. С., Ратушенко О. С. Світовий досвід офшорного бізнесу. URL: http://intkonf.org/churkina-os-ratushenko-os-svitoviy-dosvid-ofshornogo-biznesu/

[277] Майорова Т. В. Інвестиційна діяльність: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2014. 456, [376] с.

[278] Монзюк О. О. Проблеми класифікації та визначення офшорних зон. *Економіка Управління Інновації*. 2013. №2 URL: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name%3DPDF/eui_2013_2_50.pdf

Маршаллові острови, Аруба, Монако, Багами, Бруней, Острови Кука, Вануату, Сінгапур, Гібралтар, Панама, Нова Зеландія, острів Мен, Гонконг, Сейшельські острови.

Існує багато схем використання офшорів у світовій практиці податкового планування. Серед них такі сфери їх використання: торгівля; управління активами; фінансування; лізинг; страхування; ліцензійні платежі; виплата зарплати.

Найбільш простим способом використання компанії, що діє під юрисдикцією країн сприятливого режиму оподаткування, як легального засобу зниження податків є експортно-імпортні операції, а також розмивання прибутку. Як базовий приклад, можна навести таку схему: українська фірма продає товар спочатку своїй компанії з пільговим оподаткуванням, і потім ця компанія реалізує його в будь-якій країні (виключаючи країну, де була проведена інкорпорація компанії). При цьому весь прибуток від реалізації товару завдяки регулюванню контрактної ціни (різниця між ціною купівлі та ціною продажу товарів) залишається на балансі офшорної компанії[279].

Зворотну схему використовують при імпорті: компанія, що користується пільгами, закуповує товар і продає його українській фірмі. У цьому випадку вибираються такі умови контракту, що українська фірма отримує мінімально можливий запланований прибуток і навіть може виявитися боржником першої компанії.

При роботі компанії у сфері надання послуг можлива така схема: компанія, що діє в сприятливому режимі, виступає як представник української компанії і, відповідно, її маркетингові послуги оплачуються певним відсотком від вартості контракту.

Таким чином, прибутки, отримані в результаті таких заходів, будуть акумулюватися на рахунках компанії в країні, де або відсутнє оподаткування прибутку, або ставка податку на прибуток невисока.

При організуванні закордонних дочірніх фірм і філій ланцюг власності та контролю в багатьох випадках буває доцільно замкнути на компанію, що перебуває у пільговій податковій юрисдикції. Іншими словами, материнська компанія володіє дочірніми фірмами і

[279] Тимофеева О. Ф., Крестьянинова М. И. Офшорные юрисдикции как инструмент международного налогового планирования: мировой опыт их создания. *Мир науки*. 2014. № 1 (3). С. 6. URL: http://mir-nauki.com.

великими частками участі не безпосередньо, а через проміжну компанію. Вона відіграє роль допоміжного центру прибутку материнської фірми, центру управління закордонною нерухомістю та іншими видами активів. Такі компанії і визначаються у міжнародній практиці як оперативно-холдингові фірми. У пільгових «холдингових» юрисдикціях холдингам надаються такі основні види пільг: зниження податку «у джерела»; звільнення від податків на прибуток доходів у вигляді дивідендів; звільнення від податку на доходи від переоцінки активів; зниження податку на власний капітал[280].

Переваги та недоліки використання офшорних компаній для країни подані в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

Переваги та недоліки використання офшорних компаній

Переваги	Недоліки
✓ Досягнення анонімності і конфіденційності ✓ Низькі ставки податків або їх відсутність ✓ Відсутність контролю валютного обміну ✓ Можливість вільного використання валюти ✓ Банківські рахунки у будь-якій валюті ✓ Ефективна і дешева банківська система ✓ Прибуток (капітал) у твердій валюті, в надійних банках і в стабільній країні ✓ Можливість отримання дозволу на роботу ✓ Можливість законного володіння нерухомістю за кордоном	✓ Створення умов для відпливу капіталів ✓ Підтримка тіньової економіки ✓ Зменшення зайнятості в країнах-донорах ✓ Отримання позаконкурентних переваг тими компаніями, які використовують офшори ✓ Вплив на соціальну ситуацію в країнах донорах, пов’язаних з ухиленням від оподаткування за допомогою офшорів ✓ Недобросовісна податкова конкуренція та відповідно ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[281].

[280] Шпак Л. О. Особливості розвитку світових фінансових центрів URL: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjvaurhqfNAhXkCpoKHeYvCiAQFggaMAA&url=http %3A %2F %2Firbisnbuv.gov.ua

[281] Офіційний сайт «Державна служба статистики України». URL: http://www.ukrstat.gov.ua

Для держави офшори завдають великі збитки, так як значна кількість коштів не надходить до бюджету країни.

Існує безліч критеріїв класифікації офшорних центрів. За основу головних критеріїв, що використовуються представниками ділового світу при виборі таких центрів з метою мінімізації податкових зобов'язань, береться підсумований обсяг і характер привілеїв, пропонованих клієнтам.

Відповідно до такого підходу офшорні зони поділяються на два види:

– офшорні зони, які формально поширені у світі, і зони, які належать «податковим гаваням». Це здебільшого держави, яким характерне невелике населення і мала земельна площа. Їх ще називають мінідержавами, в яких відсутній прибутковий податок для закордонних пільгових фірм. Зокрема, це острів Мен, Гібралтар, Панама, Багамські острови, Теркс, Кайкос та ін.;

– офшорні зони з «врівноваженим» ступенем оподаткування. Деякі з держав внесені в чорний список «податкових гаваней». У такому випадку сплачується «поміркований» прибутковий податок. Також тут надається пільга для фірми, яка здійснює холдингову, фінансову та ліцензійну діяльність. До таких зон належать країни Західної Європи – Швейцарія, Голландія, Австрія, Ірландія, Бельгія[282].

Розрізняють «комбіновані» офшорні зони, де поєднані риси двох вищезгаданих видів, а саме такі зони, як Кіпр та Ірландія. З позиції особливостей різних інтересів і привілеїв для різноманітних типів платників податків офшорні зони поділяють на:

– держави, де резиденти не обкладаються жодним податком, зокрема це Андорра та Багамські Острови;

– держави, де стягується податок лише дохід, отриманий у цій державі, але не оподатковуються прибутки, які надходять з-за кордону, наприклад це Коста-Ріка та Гонконг;

– держави, де отриманий дохід не оподатковується, але оподатковується прибуток, одержаний з-за кордону (Монако);

[282] Комар І.С. Види офшорних зон та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2014. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3111

– держави, у яких оподатковується дохід, отриманий за кордоном, проте ставка податку є досить низькою, зокрема острови Гернсі чи Джерсі Шарк;

– держави, де оподатковуються матеріальні цінності, а не поточний дохід (Уругвай);

– держави, де застосовують різноманітні комбінації з пільговими податковими правилами. Тут прибуток повністю звільнений від оподаткування або деякі види прибутків користуються податковими прерогативами. Це, наприклад, Андорра, Ірландія, Монако, Каміпоне де Італія, за межами Європи – Багамські, Бермудські, Кайманові острови, Французька Полінезія чи острови Святого Варфоломія[283].

Також офшорні центри можуть класифікуватись залежно від місцезнаходження, за необхідністю подання звітів щодо діяльності компаній, за ступенем конфіденційності комерційної інформації тощо.

За географічною ознакою вони поділяються на:

– Європейські офшорні юрисдикції – Андорра, Кампіоне, Кіпр, Ліхтенштейн, Ірландія, Мадейра, Мальта, Монако та інші;

– Британські острівні регіони – Олдерні, Гібралтар, Острів Гернсі, Острів Мен, Острів Джерсі та інші;

– офшорні юрисдикції Близького Сходу – Бахрейн, Дубаї, Ліван та інші;

– офшорні юрисдикції Карибського регіону – Ангілья, Антігуа, Нідерландські Антільські острови, Аруба, Невіс, Острови Теркс і Кайкос, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Гранд Кайман, Гренада, Багамські острови, Барбадос та інші;

– офшорні юрисдикції Центральної та Південної Америки – Беліз, Панама, Коста-Ріка та інші;

– офшорні юрисдикції Африки – Ліберія, Сейшельські острови та інші;

[283]Лещенко Р. М. Офшорні юрисдикції: історія виникнення. Поняття, класифікація. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 35 С. 148–153. URL: https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/Chkup_2014_1_35.pdf

– офшорні юрисдикції Тихоокеанського регіону – Острови Кука, Сінгапур, Лабуан, Маршаллові острови, Ніус, Науру, Вануату, Західне Самоа та інші[284].

За рівнем оподаткування можна виділити:

– класичні офшори – законодавство цих країн надає можливість реєструвати компанії для ведення міжнародного бізнесу – це так звані International Business Company (IBC) або їх похідні. Такі компанії звільнені від оподаткування в країні реєстрації за умови відсутності місцевих бізнес-інтересів і отриманні доходів з місцевих джерел. Компанії повинні вести бухгалтерські рахунки, однак немає зобов'язання по них звітувати і подавати фінансові звіти, а тільки платити фіксоване державне мито. Рівень конфіденційності в таких юрисдикціях зазвичай високий, і деякі дозволяють реєстрацію акцій на пред'явника. У той же час ступінь довіри до них з боку банків, а іноді і партнерів, нижчий, порівняно з країнами, тому вимагають подавати фінансові звіти. Також IBC не можуть використовувати переваги угод про усунення подвійного оподаткування. До таких юрисдикцій належить Ангілья, Багами, Беліз, БВО, Бруней, Співдружність Домініки, Кайманові о-ви, Коста Ріка, Маршаллові о-ви, Сент Кітс і Невіс, Санта Лючія, Сейшельські о-ви, Сент Вінсент і Гренадіни та ін.;

– низькоподаткові юрисдикції – це юрисдикції, які з метою залучення інвестицій та стимулювання економічного зростання встановили низькі ставки податку на прибуток. Зареєстровані компанії є резидентом у країні своєї реєстрації, зобов'язані ставати на податковий облік, вести бухгалтерію, подавати звітність та сплачувати місцеві податки. Такі компанії є «прозорими» для банків і партнерів та можуть використовувати переваги договорів про уникнення подвійного оподаткування. Це такі країни, як Болгарія (10 %), Джерсі (10 %), Ірландія (12,5), Кіпр (10 %), Лабуан (3 %), Острів Мен (10 %), Маврикій (3 %), Сейшельські о-ви (1,5 %), Швейцарія (8,5 %) та ін;

---

[284] Монзюк О. О. Проблеми класифікації та визначення офшорних зон. *Економіка. Управління. Інновації*. 2013. №2 URL: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name %3DPDF/eui_2013_2_50.pdf

– юрисдикції, що надають податкові пільги: незважаючи на високі ставки корпоративного податку, законодавством цих країн передбачено пільгове оподаткування деяких видів діяльності або ж повне їх звільнення від податків при дотриманні певних умов. Компанії, які є резидентами, зобов'язані ставати на податковий облік, вести бухгалтерію, подавати звітність та сплачувати податки. Відповідно, такі компанії можуть використовувати переваги договорів про уникнення подвійного оподаткування. Рівень конфіденційності власників визначається місцевим законодавством і в деяких випадках можлива повна конфіденційність інформації про власників. До них належать Великобританія, Данія, Ліхтенштейн, Люксембург, Мальта, Нідерланди, США, Швейцарія[285].

За територіальною та функціональною належністю офшорні центри поділяють на:

– нероздільні держави – зазвичай це невеликі держави, такі як Багамські, Британські Віргінські острови, Вантау, Сейшельські острови, у яких діють пільгові умови діяльності фірм;

– держави, у яких діють як офшорні компанії, так і офшорні, які не мають пільгового статусу (Кіпр, Ірландія, Гібралтар, Люксембург, острів Мен та інші).

За наявністю у переліку офшорних зон виділяють:

– держави, які внесені в перелік офшорних зон;

– держави, які не внесені в перелік офшорних зон.

За наявністю чи відсутністю подвійного оподаткування:

– зони, які не мають договорів стосовно уникнення подвійного оподаткування;

– зони, які мають договори стосовно уникнення подвійного оподаткування.

У таблиці 3.10 подана класифікація офшорних зон за ознаками і видами.

За звітуванням діяльності можна виділити:

– держави, у яких компанії не мають звітності і не проводять щорічного аудиту (Антильські, Каймановi острови, Панама);

– країни, де присутні деякі види звітування діяльності (Швейцарія, Ірландія, Гонконг).

---

[285] Сутність міжнародного бізнесу та його характеристики. URL: http://pidruchniki.com/14170120/menedzhment/sutnist_mizhnarodnogo_biznesu_yogo_harakteristika

Таблиця 3.10

Класифікація офшорних зон за ознаками і видами[286]

№ з/п	Ознака	Види офшорних зон
1.	За географічною приналежністю	Європейські офшорні юрисдикції
		Британські острівні регіони
		Офшорні юрисдикції Близького Сходу
		Офшорні юрисдикції Карибського регіону
		Офшорні юрисдикції Центральної та Південної Америки
		Офшорні юрисдикції Африки
		Офшорні юрисдикції Тихоокеанського регіону
2.	За територіальною і функціональною приналежністю	Цілісні країни
		Країни, у яких діють як офшорні компанії, так і офшори, які не мають пільгового статусу
3.	За наявністю у переліку офшорних зон	Країни або їх території, що включені до переліку офшорних зон
		Країни або їх території, що не включені до переліку офшорних зон
4.	За наявністю чи відсутністю подвійного оподаткування	Юрисдикції, що не мають угод щодо уникнення подвійного оподаткування
		Юрисдикції, що мають угоди щодо подвійного оподаткування
5.	За рівнем оподаткування	Класичні офшори
		Низькоподаткові юрисдикції
		Юрисдикції, що надають податкові пільги
6.	За звітуванням діяльності	Країни, де немає звітності у діяльності компаній
		Країни, де присутні деякі види звітування
7.	За секретністю комерційної інформації	Країни, де секретність комерційної інформації про діяльність фірм не розголошується в жодному випадку
		Країни, де за певних причин (розслідування певних видів злочинів) секретність інформації може бути порушена
8.	За обмеженнями у діяльності	Країни, де необмежений розмір мінімального статутного капіталу
		Країни, де встановлено мінімальний розмір статутного капіталу

[286] Волкова Ю. А. Розвиток офшорних центрів у системі міжнародного бізнесу. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 1. С. 43–48.

За обмеженнями офшорні центри поділяють на:

– країни, де необмежений розмір мінімального статутного капіталу;

– країни, де встановлено мінімальний розмір статутного капіталу.

Також можна класифікувати офшори за видом пільг, що надаються ними для офшорних компаній.

Наприклад, на підставі пільг для ведення бізнесу можна виділити такі умовні типи офшорів (при цьому слід мати на увазі, що деякі юрисдикції можуть бути одночасно віднесені до різних груп): чисті офшори; обмежені офшори без обов'язкової звітності; обмежені офшори, що вимагають звітність; офшори, що дають зниження податків на певні види діяльності; офшори з нерезидентним принципом оподаткування; юрисдикції, які надають деякі пільги нерезидентам.

В економічній науці, правознавстві та повсякденній практиці зазвичай виділяють чотири способи використання офшорних центрів. Вони включають як цілком легальні способи щодо податкового законодавства, так і адміністративно заборонені і навіть злочинні.

По-перше, офшорні центри можуть використовуватися без будь-яких мотивацій фіскального характеру, коли йдеться про операції, які не впливають на виплату національних податків. Прикладом може бути функціонування в офшорному центрі американського банку (або його відділення), який цілком залишається платником податків у казну США. Зрозуміло, що таке використання офшорного центру цілком укладається в рамки закону.

По-друге, можливе використання офшорних центрів з вигодою для платника податків і одночасно в повній відповідності із законом. Прикладом може стати звільнення від податків, надане в офшорних центрах компаніям на певний період з метою інвестування ними в промислове виробництво економічно відсталих країн, в яких найчастіше і працюють ці центри.

По-третє, можна стверджувати про використання таких центрів у процесі реалізації міжнародного податкового планування, що застосовується з метою пошуку оптимальних рішень у сфері оподаткування для корпорацій, фінансових груп або фізичних осіб. Такі дії спираються на використання «дірок» у податковому або адміністративному законодавстві або здійснюються, розраховуючи на труднощі передачі владою різних країн податкової інформації, а також на заплутаність і тяганину при проведенні такої процедури.

По-четверте, як особливий спосіб використання офшорних центрів визнається податкове шахрайство, яке є злочинним діянням. Це акт, за допомогою якого платник незаконно прагне ухилитися від покладеного на нього обов'язку сплати податків, наприклад шляхом недекларування своїх доходів. Такі дії переслідуються законом[287].

Вищевикладене належить до класифікації використання офшорних центрів з юридичної точки зору.

З організаційно-правового та фінансово-економічного боку виділяють таке призначення офшорних центрів:

1) трансферт прибутку шляхом заниження або завищення цін закупівлі і продажу товарів і послуг, а також витрат на утримання персоналу;

2) використання ротаційних компаній;

3) маніпулювання міжнародними угодами;

4) зміна місця проживання шляхом переселення (часто фіктивного) в офшорний центр з метою несплати індивідуального прибуткового податку[288].

Отже, зауважимо, що головним призначенням офшорних центрів є мінімізація податкових зобов'язань як у країні, де фірма здійснює діяльність, так і у країні її місцезнаходження. Класифікація офшорних центрів відбувається за багатьма ознаками, основною з яких є умови щодо зниження податкових зобов'язань клієнта.

Отже, діяльність міжнародних організацій, які координують діяльність «податкових гаваней» у світі і тим самим виконують регулюючу функцію міжнародних фінансів, а також урядів країн, сьогодні спрямована на обмеження операцій, що фінансуються за рахунок капіталу кримінального походження та запобігання транснаціональному руху капіталу незаконним шляхом.

---

[287] Козак Ю. Г., Ковалевський В. В., Лебедева С. Н., Бикова М. Є., Логвінова Н. С., Воронова О. В. Економіка зарубіжних країн: навчальний посібник; за ред. Ю. Г. Козака, В. В. Ковалевського. [4-е вид]. К.: Центр учбової літератури, 2013. 292 с. URL: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/219/1/Economy %20of %20foreign %20countries.pdf

[288] Лещенко Р. М. Офшорні юрисдикції: історія виникнення. Поняття, класифікація. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 35 С. 148–153 URL: https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/Chkup_2014_1_35.pdf

Виходячи із цілей створення компанії, її типу, а також рівня оподаткування, можна вибрати офшорну зону для реєстрації компанії, наприклад, нижче подана порівняльна таблиця деяких офшорних зон (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Порівняльна характеристика офшорних зон

Юрисдикція	**Тип підприємства**	**Мін. кількість акціонерів**	**Мін. кількість директорів**	**Статутний капітал**	**Подання щорічної звітності**	**Щорічно стягуваний податок**	**Ставка податку на прибуток, %**	**Строк реєстрації, тижні**
Багамські острови	IBS	1	1	50000 USD	Ні	Так	0	2
Британські Віргінські острови	IBS	1	1	50000 USD	Ні	Так	0	1
Сейшельські острови	IBS	1	1	100000 USD	Ні	Так	0	1
Панама	S.R.L.	1	3	10000 USD	Ні	Так	0	2
Беліз	IBS	1	1	50000 USD	Ні	Так	0	1
Ірландія	PLS, LTD	2	2	38100 EUR	Так	Так	12,5	1-2
Кіпр	PLS, LTD	1	1	1000 EUR	Так	Так	10	1-2
Гонконг	PLS, LTD	1	1	1HK$	Так	Так	16,5	2
Сінгапур	PLS, LTD	1	1	1 USD	Так	Так	18	2-3
Ліхтенштейн	AG	1	1	50000 CHF	Так	Так	0	4
Штат Делавер (США)	LLC/ Corp.	1	1	50000 USD	Так	Вар.	Вар.	3-4
Провінція Онтаріо (Канада)	OK	1	1	1000 CAD	Так	Так	11–16,5 % (до держ. бюджету) 4,5–12 % (до місцевих бюджетів)	1-2

Джерело: складено автором на основі узагальненого матеріалу[289].

[289] Офіційний сайт «Державна служба статистики України» URL: http://www.ukrstat.gov.ua

В останні роки у зв'язку із загальною глобалізацією міжнародного бізнесу зросла як участь офшорного сектору в світовій економіці, так і заклопотаність світової спільноти щодо потенційних загроз для світової фінансової системи. Якщо раніше антиофшорна боротьба була внутрішньою справою Нині окремої держави, то тепер вона набуває світового розмаху. Тепер у ній беруть активну участь (або навіть очолюють її) такі міжнародні організації, як ОЕСР, FATF, а також ООН, ЄС та інші. Основні претензії, що пред'являються до офшорних зон, зводяться до двох:

– нечесна податкова конкуренція;

– сприяння криміналу (перш за все у відмиванні грошей)[290].

Під тиском світової громадської думки в особі ОЕСР і FATF, а також окремих держав, насамперед США, офшорні зони, як і інші країни, змушені йти деколи на радикальний перегляд свого законодавства. Зокрема:

– знижується ступінь банківської таємниці. Уже зараз у багатьох країнах світу, зокрема майже у всіх офшорних зонах, прийняті законодавства проти відмивання грошей відповідно до рекомендацій FATF, що роблять банківську систему прозорою для влади і зобов'язують банки вимагати прозорості від своїх клієнтів;

– підвищується рівень прозорості корпоративних структур. Ті ж «закони про відмивання передбачають розширення можливості доступу влади до інформації про реальних власників компанії, нехай навіть прикритих номінальними власниками акцій або акціями на пред'явника. У багатьох юрисдикціях представницькі акції вже заборонені, і цей процес буде продовжуватися»;

– розширюється міжнародний обмін податковою інформацією. Більшість податкових притулків уже підписалися під відповідними вимогами ОЕСР. Офшорні зони навперебій укладають угоди про обмін інформацією – насамперед з США, на черзі й інші країни ОЕСР[291].

Ті офшорні зони, які відмовляються прийняти умови пред'явленого їм ультиматуму, перетворюються на ізгоїв, а пропоновані ними структури фактично втрачають працездатність.

---

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

[291] Там само.

Таким чином, сьогодні, незважаючи на тенденцію посилення вимог до власників безподаткових компаній, офшорний бізнес продовжує розвиватися. Відбувається це за рахунок того, що в багатьох країнах триває боротьба за уніфікацію податкових питань (Європейський Союз), в інших же досі не сформована система фінансових інститутів, що дозволяють зберегти накопичені заощадження (Україна).

Отже, основними тенденціями у здійсненні офшорних операцій на сучасному етапі є:

– послаблення банківської таємниці (майже у всіх офшорних зонах прийняте законодавство, що відповідає вимогам FATF і забезпечує більшу прозорість таких зон);

– посилення прозорості корпоративних структур (заборона акцій на пред'явника, необхідність надання інформації про власників компаній);

– обмін інформацією (офшорні зони укладають договори про обмін інформацією між державами);

– протидія діяльності офшорних зон (офшорні зони, що не відповідають новим вимогам, практично втрачають конкурентоспроможність у зв'язку с жорсткою протидією міжнародної спільноти та національних органів влади)[292].

Інвестиційна привабливість різних офшорних зон залежить від умов реєстрації та оподатковування. Форумом фінансової стабільності розвинених країн встановлено рейтинг офшорних зон за ступенем їх надійності (рис. 3.15).

Зазначимо, що чим вище репутація, тим дорожче обходиться обслуговування компанії в цій юрисдикції (необхідність ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами, обов'язковий аудит, ведення документообігу тощо). Проте інвестування коштів у респектабельні юрисдикції зазвичай дає вищу фінансову віддачу[293].

Кожна країна самостійно вирішує визнання тієї чи іншої офшорної зони. Найбільш повний список офшорних зон, що визнає

---

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

[293] Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон: Закон України: [сайт]. URL: www.portal.rada.gov.ua

наша держава, наведений у Переліку офшорних зон, затвердженому розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р.

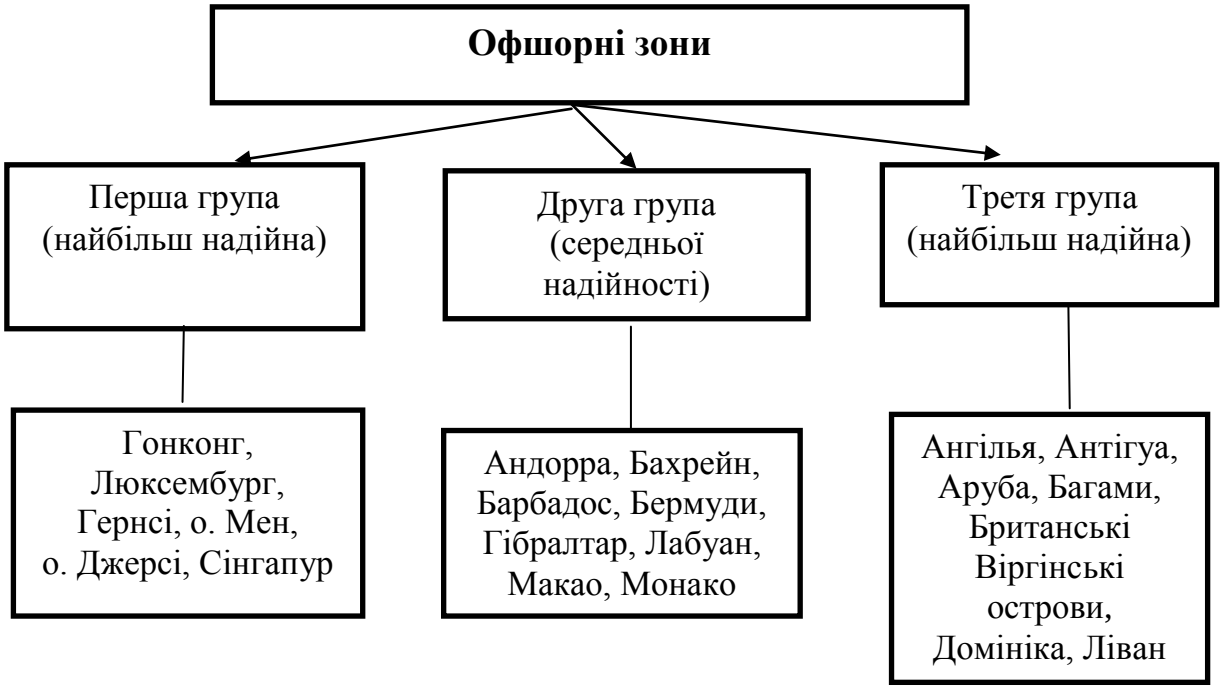


Рис. 3.15. Класифікація офшорних зон за ступенем надійності[294]

Отже, в офіційному переліку КМУ юрисдикцій, які визнані офшорними зонами, немає таких країн, як Кіпр, Гонконг та Швейцарія, з якими укладено договори щодо уникнення подвійного оподаткування. Це свідчить про опосередковану участь представників влади в прихованому виведенні капіталу через офшорні зони. Капітал з-за кордону направляється в цьому випадку не для реальної діяльності в країні, що здійснила реєстрацію підприємства, а для створення так званих фірм – «поштових скриньок» і отримання з них невеликих податкових платежів в обмін на право вважатися резидентом даної офшорної зони і ніде більше не сплачувати податки. Досвід ведення офшорної діяльності українськими підприємцями

[294] Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Ковалевський В. В. Міжнародні фінанси: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 640 с.
Анапольська А. І. Відмивання доходів, здобутих злочинним шляхом, – сучасна проблема здійснення міжнародних розрахунків. *Наукові записки*. 2011. № 18 С. 454–460 URL: http://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-kredit-ekonomicheskaya-priroda-suschnost-i-vidy.pdf

свідчить, що найбільш популярними є такі юрисдикції: Британські Віргінські острови, Беліз, Гібралтар, Маршаллові острови, Об'єднані Арабські Емірати, о. Мен, Панама та Сейшельські острови.

В останні роки офшорні банківські юрисдикції відіграють все більшу роль у розподілі світового руху капіталу. Про важливе значення офшорів у системі глобальних фінансових потоків свідчать статистичні дані Банку міжнародних розрахунків щодо інвестиційної позиції банків, розташованих на їх території.

У табл. 3.12 подано обсяги інвестиційного капіталу на рахунках в офшорних зонах.

Таблиця 3.12

Капітал на рахунках в офшорних зонах

Країна	Відкрито рахунків, млрд дол. США			Абсолютний приріст, млрд дол. США		Темп приросту, %	
	2016	2017	2018	2016–2017	2017–2018	2016–2017	2017–2018
Багамські острови	436,2	519,7	527,2	83,5	7,5	19,14	1,42
Бермудські острови	8,9	11,0	11,9	2,1	0,9	23,60	7,56
Бахрейн	179,6	176,4	154,9	-3,2	-21,5	-1,78	-13,88
Кайманові острови	1755,9	1761,7	1656,4	5,8	-105,3	0,33	-6,36
Кіпр	112,1	93,5	93,1	-18,6	-0,4	-16,59	-0,43
Острів Мен	81,2	74,4	75,0	-6,5	0,3	-8,0	0,40
Люксембург	903,3	761,4	847,2	-141,9	85,8	-15,71	10,13
Швейцарія	908,2	804,6	830,2	-103,6	25,6	-11,41	3,08
Усього	4385,4	4203,0	4195,9	-182,4	-7,1	-4,16	-0,17

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[295, 296]

Кожна країна світу має свою унікальну систему державного та фіскального управління, тому випадки торгівлі через офшорні зони притаманні фактично всім державам. При цьому невелика країна з фактично відсутнім експортним потенціалом, встановлюючи

[295] Офіційний сайт «Державна служба статистики України». URL: http://www.ukrstat.gov.ua

[296] Офшорні компанії в податковому плануванні. URL: http://www.amondsmith.com.ua/bank_accounts.htm

нульовий або невеликий податок (3–10 %) на прибуток, може заробляти на цьому величезні кошти.

По-перше, в такий спосіб залучаються величезні оборотні кошти у фінансову систему. По-друге, при великих обсягах реекспорту навіть отримання невеликого відсотка податку на прибуток дозволяє фінансувати дохідну частину бюджету країни. Саме тому ще у 2013 році для цілей трансфертного ціноутворення Кабінет Міністрів України затвердив перелік держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні. До цього переліку було включено 73 держави, основними торговими партерами з яких Кіпр, Віргінські острови, Ліхтенштейн, Сент-Вінсент і Гренадіни, Швейцарія та інші. Слід зазначити, що, на відміну від інших країн у переліку, в Швейцарії, реєструючи компанію, можна отримати й інші вигоди, адже місцевій торговельній структурі легше взяти дешеві кредити у європейських банках, її зручніше представляти закордонним партнерам тощо.

Серед держав з інтенсивним розвитком антиофшорного законодавства є США, які суттєво впливають на офшорний бізнес. У США це законодавство створюється різноманітними органами влади. Насамперед, це Казначейство США, яке поєднує роботу фінансових та податкових органів. Також у державі організовано багато органів, які здійснюють моніторинг і заходи з мінімізації випадків уникнення від податків із застосуванням офшорних юрисдикції. Після прийняття відомого антитерористичного закону USA Patriot Act практично була ліквідована галузь приватних офшорних банків, оскільки американським банкам було заборонено кореспондентські відносини з банками-«пустушками» (shell banks), які не мають офісу в жодній країні[297]. Поряд з інструментами тиску США застосовували і стимулюючі заходи. Так, у жовтні 2004 р. було підписано так званий Закон про створення робочих місць (American Jobs Creation Act), який передбачає те, що компанії, які вирішили повернути в США капітали,

[297] Івашко А. О. Інструментарій податкового планування та процеси ухилення від сплати податків в контексті діючої практики функціонування офшорних юрисдикцій зон. URL: https: http://irbisnbuv.gov.ua/cgbin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/Modre_2013_1_23.pdf

раніше вивезені за кордон і розміщені в офшорах, отримують можливість вільно їх використовувати. Метою подібних нововведень була спроба зменшити дефіцит платіжного балансу. У випадку, коли власниками фірми, яка виступає посередником або агентом у договорах, є нерезиденти, коли більша частка доходу переводиться в офшорну фірму, залишаючи фірмі декілька комісійних відсотків, то податкові структури Великобританії можуть вжити до фірми «правило довгої руки». Згідно з цим правилом таку діяльність розглядають як асоціацію групи осіб, зацікавлених у зменшенні податкового навантаження. У такому випадку вся сума доходу вважається доходом фірми-посередника і підлягає оподаткуванню у Великобританії[298]. Крім Великобританії, публікацію білих списків здійснюють Німеччина, Швеція та Канада. Великобританія прагне створити альтернативи офшорним зонам за рахунок поліпшення податкового режиму бізнес-діяльності.

Для боротьби з використанням офшорних зон з метою уникнення від податків на нерухомість у Греції застосовується спеціальний збір на нерухомість, якою володіють офшорні компанії. Цей збір розповсюджується на грецькі фірми і фірми країн ЄС. Для протидії використанню офшорних зон з метою ухилення від оподаткування більшість держав почали формувати спеціальні служби. Наприклад, у 2008 р. в Німеччині відбулася податкова сутичка, яка зачепила багато високопоставлених жителів держави, які переховували свої тіньові прибутки в банках Ліхтенштейну, оскільки ця країна для Німеччини є привабливою офшорною зоною[299].

Антиофшорне законодавство зазнає змін також і у країнах, які розвиваються. Наприклад, 22 вересня 2007 р. Резервний банк Індії заборонив функціонування так званих «закордонних корпоративних структур» (overseas corporate bodies – OCB). Закордонні корпоративні структури – це закордонні фірми, які майже на 60 % перевіряються

[298] Д'яконова І. І. Діяльність офшорних зон у міжнародних фінансових відносинах: значення та регулювання. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2014. № 4. URL: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/pprbsu_2014_38_4.pdf

[299] Чуркіна О. С. Світовий досвід офшорного бізнесу. URL: http://intkonf.org/churkina-os-ratushenko-os-svitoviy-dosvid-ofshornogobiznesu/

нерезидентами, тобто жителями Індії, які не мешкають в Індії. Колись ці структури мали деякі преференції з оподаткування, вкладаючи кошти в Індію. Проте такі структури неодноразово використовувалися резидентами Індії з метою одержання таких пільг, незважаючи на закон[300]. Для маврикійських офшорних компаній було скасовано пільги щодо портфельних інвестицій. Зараз відмінені також пільги щодо прямих інвестицій. Практику Італії у сфері регулювання офшорних зон простежимо на прикладі Кампіоне. Податкові преференції в Кампіоне розповсюджуються лише на місцевих громадян або іммігрантів, які повинні мати власне помешкання, щоб отримати прерогативу на проживання. Намагання країни мають на меті мінімізацію негативної ролі офшорних юрисдикцій на національну економіку країни.

Також практика Італії у сфері протидії податковим порушенням є показовою. Зокрема, у міжнародному праві функціонує «презумпція вини», тобто особа, яка сплачує податки, зобов'язана довести податковим і судовим органам свою непричетність до махінацій щодо ухилення від сплати податків. Стосовно незаконного вивозу капіталу, то в 1976 році таке явище з адміністративного злочину було переведене у кримінальний. Боротьба з таким злочином направлена не лише проти вивозу капіталу, але й на уникнення причини злочину[301].

Німеччина – світовий лідер за кількістю угод про усунення подвійного оподаткування. Німеччина наполягає на укладенні угод з офшорними юрисдикціями щодо обміну податковою інформацією. На території Франції немає спеціального законодавства про банківську таємницю. Кожен місяць банківські установи повідомляють про факти закриття та відкриття рахунків, отримані суми на рахунки як процентів або доходу від капіталу. Податковою службою ведеться централізована база даних про всі відкриті банківські рахунки.

Так, необхідність виконання вимог FATF, посилення контролю з боку НБУ та Державного комітету фінансового моніторингу (далі – ДКФМ), неможливість повноцінної інтеграції у світову банківську систему – це фактори, які дають українським банкам імпульс до

---

[300] Бабанін В. Міжнародний досвід ведення і регулювання офшорного бізнесу. *Україна економічна*. 2009. № 10. URL: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/drn/033.htm

[301] Турчинов О. В. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки. К., 2009. 195 с.

розробки власних методик боротьби з легалізацією доходів, отриманих злочинним шляхом. Крім того, виходячи зі світового досвіду, можна стверджувати, що найголовнішим стимулом для банків у боротьбі з легалізацією є необхідність збереження своєї бездоганної репутації в очах клієнтів, акціонерів, потенційних інвесторів і контролюючих органів. Таким чином, на цей момент боротьба з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом – це одне з важливих завдань українських фінансових установ та органів державної влади, що здійснюють фінансовий контроль.

Бюджетний контроль, податковий контроль, банківський контроль та інші складають окремі одиничні різновиди фінансового контролю. Оскільки отримання злочинних доходів та їх використання через фінансові установи України прямо впливає на ефективність функціонування фінансової системи української держави і стабільність банківської діяльності, остільки такі доходи, з метою не допущення їх легалізації (відмивання), також є предметом фінансового контролю[302].

З офіційних документів та методик FATF, до дотримання яких прагне Україна, найбільш розповсюдженою є трифазова модель легалізації доходів. Далі будемо використовувати її саме як основну процедуру відмивання злочинних доходів з використанням банків. Згідно з трьохфазною моделлю легалізації злочинних доходів розміщення є першою ланкою в ланцюгу легалізації. Загальний принцип легалізації на цій стадії такий: легалізаційні процедури являють собою трансформацію злочинно отриманих доходів (найчастіше готівки) в інші ліквідні активи шляхом купівлі цінних паперів, іноземних валют або ж обміну банкнот на купюри іншого номіналу. У стадії розміщення незаконних доходів злочинці намагаються обійти обов'язкові вимоги ідентифікації, встановлені законодавствами практично всіх країн, що беруть участь у боротьбі з відмиванням грошей. Отже, ідентифікація клієнтів і встановлення джерел отримання доходів є обов'язковою умовою в діяльності банків і має всі ознаки попереднього банківського контролю як фінансового різновиду. На другій стадії, яка має назву

[302] Єлісеєв А. Доступно про податкове планування із застосуванням офшорних компаній. *Податкове планування*. 2008. № 3 С. 14–26. URL: https:// nbuv.gov.ua %2Fcgibin %2Firbis_nbuv %2Fcgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN % %3D1 %26Image_file_name %3DPDF %2Fape_2012_5_31.pdf

розшарування (layering), проводяться численні фінансові операції, які спрямовані на маскування джерел доходів, отриманих злочинним шляхом. Перекидання грошей по банківських рахунках, купівля та продаж цінних паперів, операції зі зняття готівки та її розміщення й інші подібні трансакції істотно ускладнюють роботу контролюючих і правоохоронних органів з встановлення джерел походження капіталу.

Велику роль у розсіюванні злочинних капіталів відіграють переведення грошей з використанням банківських рахунків, поштові перекази, електронні платежі через мережу Інтернет. Можливість швидкого переказу капіталів на досить великі відстані, відносна закритість платежів і складність їх відстеження через велику кількість операцій, – усе це робить грошові перекази оптимальним способом розшарування злочинно отриманих доходів[303]. У проведенні подібних операцій особливе місце посідають офшорні зони. Законодавство, що діє на цих територіях, забезпечує анонімність грошових переказів та оптимальні умови для оподатковування злочинних доходів. Для легалізації доходів в офшорних юрисдикціях спеціально створюються фіктивні фірми, на рахунках яких і зникають сліди кримінального походження коштів. Фінансові операції, що свідчать про незаконне походження капіталів, виявити практично неможливо через використання численних фіктивних договорів і малого терміну діяльності підставних фірм.

Відповідно до трифазової моделі відмивання коштів – інтеграція (integration) є заключною стадією процесу легалізації. Після проходження стадії розсіювання кримінальні кошти мають бути знову зібрані, щоб у правоохоронних органів не виникло жодної підозри щодо законності походження капіталів. На цій фазі злочинно отримані доходи інвестуються в легальний бізнес. До основних засобів інтеграції кримінальних фондів належать: операції з нерухомістю, купівля збиткового підприємства, завишення або заниження цін

[303] Дудін М. М., Давиденко В. Л. Підходи до вирішення проблем відмивання коштів кримінального походження та легалізації доходів в Україні. *Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна*. 2013. №16 URL: https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/VKhIPR_2013_1082_16_38.pdf

зовнішньоторговельних операцій, розміщення готівки на банківських рахунках фірми або на рахунках ігорних закладів, використання іноземних банків[304].

У деяких країнах для інтеграції кримінальних фондів у банківську систему злочинні групи використовують норми законодавства, що гарантують анонімність фінансових операцій і захищають діяльність своїх клієнтів від надмірного втручання правоохоронних органів. Говорячи про зловживання злочинцями принципами банківської таємниці, насамперед варто мати на увазі офшорний бізнес, що вважається на сьогодні одним із найбільш прибуткових. Законодавство офшорних територій надає банкам право не відповідати на запити контролюючих органів про стан рахунків своїх клієнтів. Водночас посилення в усьому світі контролю за фінансовими операціями з резидентами офшорних юрисдикцій робить використання відповідних трансакцій з метою легалізації кримінальних коштів досить ризикованим для злочинців.

Для того щоб максимально мінімізувати ризики та негативні наслідки діяльності резидентних компаній в офшорах й оптимізувати ведення бізнесу, замало лише посилювати державний контроль над приватним сектором економіки з метою в довгостроковій перспективі оптимізувати фінансову сферу. Адже все одно підприємці будуть прагнути здійснити свої транзакції з максимальною вигодою й економією часу, ресурсів за законодавством інших країн. Це стосується і юридичного оформлення угод, і питань, пов'язаних із фінансовими транзакціями. Для цього варто скористатися досвідом економічно розвинених європейських країн, які, у свою чергу, відстоюють певною мірою подвійні стандарти в питанні використання офшорів. З одного боку, укладають міжнародні договори для уникнення подвійного оподаткування, а з іншого – легалізують на своїй території офшори на найвищому законодавчому рівні (чи самі є країнами-офшорами, тобто фасадними)[305].

---

[304] Стецюк С. С. Прогнозна оцінка можливості та доцільності створення офшорних зон в Україні. *Зовнішня торгівля: право та економіка*. 2014. № 1. С. 64–71.

[305] Бабанін В. Міжнародний досвід ведення і регулювання офшорного бізнесу. *Україна економічна*. 2009. № 10. URL: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/drn/033.htm

Логічно, що уряд з метою мінімізувати негативний вплив відпливу капіталів до офшорних зон має провести певні заходи і створити умови, що дають змогу збільшити фінансовий результат від здійснення економічної діяльності підприємствами. Для виправлення ситуації можна переглянути політику, яка стосується таких заходів:

1) переосмислення принципів обліку та оподаткування активів. У сучасному вигляді податковий облік призвів до того, що всі активи перемістилися до офшорів;

2) встановлення податку на вивіз капіталу;

3) зобов'язання компанії сплачувати податки за місцем ведення бізнесу. Головною метою для оптимізації використання офшорів є зрозумілість і передбачуваність законодавства, необхідність того, щоб підприємці, порівнявши закордонну й національну юрисдикцію, не знайшли пріоритетів використання іноземної. Якщо все буде досягнуто, то бізнес із офшорами буде не таким масштабним. У цьому випадку потрібно розрізняти мету: компанії застосовують офшори, щоб отримати надприбутки, або для того, щоб просто проіснувати. Безумовно, уряд працює в досить тяжких умовах, але саме зараз є момент, коли можна втілити в життя реформи, які спочатку не будуть популярними серед населення, але в перспективі зможуть відіграти вагому роль у процесі покращення стану економіки загалом. Але здійснення певних заходів немає бути просто прикриттям лобістських дій на користь великого бізнесу, а повинно мати на меті якісне реформування економіки держави. Для цього потрібно провести реформи, що будуть стосуватися передусім саме оптимізації національної економіки через застосування офшорних механізмів для зменшення виведення великих капіталів у вільні економічні зони, посилення боротьби з агресивною політикою оподаткування для малого та середнього бізнесу. Для цього уряд має здійснити конкретні дії, а не робити популістські кроки. Роль держави може виявитися в розробленні стратегії для діяльності офшорного бізнесу під юрисдикцією України, створенні сприятливих умов для розвитку бізнесу: спрощення податкової звітності й обліку, мінімізація особистої присутності в органах, зменшення фіскального тиску на інвестиції, створення соціально справедливої податкової системи, децентралізація податкової системи. На нашу думку, доречною була б реалізація всіх перерахованих вище заходів не на території всієї держави, а на її певній частині. Реалізація шляхом створення в

Україні ринку офшорних послуг, який мав би змогу створити конкуренцію із суміжними ринками за інвестиції та грошові ресурси (ураховуючи вдалу геополітичну позицію нашої держави на перетині Західної й Східної Європи).

Утілення в життя програми розвитку офшорів на території України має позитивно впливати на підвищення конкурентоспроможності українських суб'єктів підприємництва: малого та середнього бізнесу за рахунок використання національних офшорних центрів задля оптимізації фінансових потоків, а також формування нових категорій платників податків, які будуть складатися з осіб, зареєстрованих в офшорних центрах.

На виконання рекомендацій ОЕСР 28 січня 2016 р. Європейська Комісія подала пропозиції для Директиви з боротьби з ухиленням від податків як частини пакета заходів, а 20 червня 2016 р. Рада прийняла Директиву ЄС 2016/1164, що встановлює правила проти практики ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку. Ця Директива містить юридично обов'язкові заходи щодо забезпечення мінімального рівня захисту від найбільш поширених форм агресивного податкового планування (держави-учасники повинні застосовувати такі заходи з 1 січня 2019 р.), а також індикатори агресивного податкового планування.

Із запровадженням трирівневої структури звітність з трансферного ціноутворення складатиметься з локального файлу, майстер-файлу та міждержавного звіту country-by-country report) для компаній, що мають консолідований оборот понад 750 млн євро. Згідно з Директивами Ради ЄС 2016/881 від 25 травня 2016 р. обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування, обмін звітами буде запроваджений з 2018 р. В Україні під цей критерій підпадає близько 10 фінансово-промислових груп. Обговорюється можливість зниження порогу до 50 млн євро, що розширить коло звітуючих холдингових компаній до 100, але у перспективі може ускладнити автоматичний міжнародний обмін звітами. Налагодження автоматичного обміну податковою інформацією є передумовою реалізації рекомендацій плану BEPS.

З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) та взяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану дій для боротьби з

розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування (англ. Base Erosion and Profit Shifting, далі – BEPS).

Обов'язковими до виконання Україною є чотири кроки з п'ятнадцяти запропонованих, а саме: крок 5 «Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями»; крок 6 «Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами»; крок 13 «Рекомендації про документацію з трансфертного ціноутворення та розкриття інформації по країнах»; крок 14 «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів». Кроки 6 та 14 передбачають обов'язкове внесення змін до діючих міжнародних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – угоди) шляхом проведення двосторонніх переговорів.

28 лютого 2019 року Верховна Рада ратифікувала Багатосторонню конвенцію про виконання заходів щодо угод про оподаткування з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – MLI), що вносить значні зміни до чинних угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – угоди), підписаних Україною.

Конвенція MLI повинна: врегулювати питання гібридних невідповідностей у домовленостях (захід № 2 Плану BEPS); визначити статус постійних представництв (захід № 7 Плану BEPS); поліпшити механізми вирішення податкових спорів (захід № 14 Плану BEPS).

Багатостороння конвенція містить положення, які обов'язкові для виконання кожною державою, яка її підписала, та перелік факультативних норм, застосування яких до кожної окремої угоди буде залежати від рішення кожної з держав.

Кожна угода доповнюється преамбулою, в якій угоди не повинні створювати можливості для повного звільнення від оподаткування або зменшення оподаткування шляхом податкового ухилення або уникнення (зокрема шляхом неправомірного використання угод з метою отримання пільг, передбачених цією угодою, задля отримання непрямої вигоди резидентами третіх юрисдикцій).

Запроваджується новий захід протидії зловживанням DTT – Тест основної мети. Цей тест близький до відомого правила «ділової мети операції», коли виникає необхідність доводити, що угода (транзакція), яка породжує право застосування податкової пільги, має реальну економічну (ділову) ціль. Тобто кожна угода

(транзакція)/структура буде піддаватися детальній оцінці з боку податкових органів. Зокрема, будуть братися до уваги цілі здійснення виплат за кордон або створення іноземної компанії, на користь якої здійснюються виплати з України.

Так, правила, що стосуються податку на доходи нерезидентів (наприклад правило 365 днів для прибутку від відчуження акцій), будуть застосовуватися не раніше 1 січня 2020 року. Правила, які змінюють визначення постійного представництва, почнуть діяти через шість місяців після набуття MLI чинності для України[306].

Україна планує застосовувати до своїх угод такі положення Багатосторонньої конвенції. Доходи від відчуження акцій або частки участі особи, вартість яких одержується здебільшого з нерухомого майна (ст. 9 конвенції). Правило протидії зловживанням постійними представництвами, розташованими в третіх юрисдикціях. Конвенцією запроваджено механізм протидії ухиленню від сплати податків постійними представництвами, розташованими у третіх юрисдикціях (ст. 10 конвенції). Цим положенням передбачено незастосування переваг (звільнень), передбачених угодами, стосовно порядку оподаткування постійного представництва, розташованого в третій юрисдикції, якщо ставка податку в цій юрисдикції нижче ніж 60 % від податку, який було б стягнено у першій згаданій державі з такого виду доходу, якби таке постійне представництво було розташоване в першій згаданій державі. Тобто положення передбачає право держави-джерела доходу оподатковувати дохід постійного представництва, який звільняється від оподаткування у державі резиденства головного офісу або оподатковується за зниженими ставками у державі, в якій розташоване це постійне представництво.

Запроваджено механізм протидії штучному уникненню статусу постійного представництва шляхом:

– посилення норм щодо застосування договорів комісії, що передбачає створення постійного представництва у випадках, коли діяльність здійснюється агентом, який систематично укладає контракти від імені підприємства або відіграє основну роль у їх укладенні;

[306]MLI: нові правила міжнародного оподаткування для українського бізнесу 11 березня 2019 року. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2019/fr_1103_uk.pdf

– звуження визначення поняття «підготовча та допоміжна діяльність». Економічна діяльність не призводить до створення постійного представництва у випадках, перелічених в угодах, та якщо діяльність не має постійного характеру. Також цією нормою заборонено розділення на окремі види діяльності, які можуть трактуватися як діяльність, яка має допоміжний або підготовчий характер, з метою уникнення створення постійного представництва;

– конвенцією заборони розділення контрактів за часом. Ця норма спрямована на запобігання штучному поділу контрактів для окремих видів діяльності з метою уникнення створення постійного представництва[307].

Рекомендовано для зменшення здійснення операцій через офшори застосувати такі заходи:

– зобов'язати Державну податкову службу надавати інформацію про боротьбу з мінімізацією податкових зобов'язань із застосуванням «податкових гаваней»;

– через засоби масової інформації оприлюднювати ситуацію про боротьбу з відмиванням коштів, отриманих кримінальним шляхом;

– популяризувати способи боротьби з тіньовими офшорними операціями;

– детінізувати зайнятість із виплатою заробітних плат «у конвертах», що є нагальною проблемою в Україні;

– зменшити податковий розрив у частині ПДВ (т.зв. VAT Gap – від англ. value-added tax – податок на додану вартість та tax gap – податковий розрив) як різниці між очікуваними та фактичними надходженнями;

– модернізувати систему митного контролю;

– удосконалити порядок первинного валютного контролю;

– зобов'язати резидентів розкривати інформацію про валютні депозити, у склад яких входять кошти під договори, що передбачають реалізацію авансових розрахунків;

– стимулювати безготівковий грошовий оборот та посилити валютний контроль;

– виокремити в Цивільному кодексі України такий вид юридичної особи, як офшорне товариство, визначивши умови його створення, реорганізації та ліквідації;

---

[307] План BEPS: що це таке і навіщо він Україні URL: http://finbalance.com.ua/news/plan-beps-shcho-tse-take-i-navishcho-vin-ukrani

– сформулювати у Податковому кодексі України критерії для формування списку «податкових гаваней»;

– імплементувати законодавство «Про легалізацію коштів, здобутих злочинним шляхом, та про повернення капіталів, вивезених з України»;

– розробити продуктивний вид контролю для Національного банку України та Міністерства фінансів України за грошовими операціями в країні;

– застосовувати операції з факторингу, що дасть можливість експортерам одержувати правдиву інформацію про фінансово-господарське становище іноземних партнерів напередодні укладання експортних договорів та обов'язкове отримання винагород за експортування товарів;

– поширити обмеження щодо нерезидентів з офшорним статусом на всіх нерезидентів, які перебувають на теренах «податкових гаваней»;

– прийняти зміни до чинного законодавства для гармонізації з рекомендаціями Групи з опрацювання заходів боротьби з відмиванням коштів (FATF);

– викрити і призупинити функціонування кримінальних груп у галузі банківської діяльності, регіональної економіки, де зосереджені чималі можливості для боротьби з відмиванням коштів, отриманих кримінальним шляхом;

– здійснювати подальшу децентралізацію в економіці, реформу судової та правоохоронної системи.

Усі зазначені вище шляхи вирішення проблеми офшорних зон потребують активних дій держави й тісного міжнародного співробітництва.

РОЗДІЛ 4
ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ЦІННОСТЕЙ ТА ІННОВАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ОПОДАТКУВАННЯ У ЧЕСЬКІЙ РЕСПУБЛІЦІ

4.1. Нові стратегічні напрями політики ЄС та ЧР у сфері інноваційних технологій для цілей підвищення ефективності функціонування системи державного управління, включаючи оподаткування

Дослідження проведені Інститутом економічних досліджень і аналітики Академії STING у рамках міжнародного міждисциплінарного наукового проекту «Прояв європейських цінностей і технології оподаткування (включаючи інноваційні технології при адмініструванні та справлянні податків) в ЧР» № MGA 04-02.

Для цілей проведеного аналізу використані нові приписи ЄК, що стосуються розвитку R&D&I до 2030р .: Програма «Сталий розвиток 2030»; матеріали проведеної дискусії; нова Програма «Горизонт Європа», а також останні розпорядження ЧР, що стосуються її національної політики в галузі R & D & I: «Інноваційна стратегія Чеської Республіки 2019–2030»; комплекс стратегічних документів-опор, пов'язаних з електронізацією: «Чехія в електронній Європі», «Інформаційна концепція ЧР» і «Електронна економіка і суспільство».

Основні теоретичні і практичні положення

Стратегічні напрями «Сталий розвиток ЄС 2030»

Як показав аналіз[308], сьогодні ЄС вважає для себе основним стратегічним напрямом реалізацію цілей Програми сталого розвитку Організації Об'єднаних Націй 2030 (Програма ООН 2030), до яких належать: ліквідація бідності і голоду; питання охорони здоров'я, якості життя та освіти; рівноправності чоловіків і жінок; соціального захисту та працевлаштування; стійке економічне зростання, розвиток

[308] Цілі ООН у сфері сталого розвитку [01-05-2019] URL: In: https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals

промисловості, інновацій та інфраструктури; боротьба зі зміною клімату і захист навколишнього середовища та ін.

Слід зазначити, що під стійким розвитком розуміється розвиток, який задовольняє потреби нинішніх поколінь і не буде загрожувати можливості задоволення потреб майбутніх поколінь[309]. Концепція сталого розвитку виникла в результаті об'єднання трьох базових підходів: економічного, соціального та екологічного. При цьому враховуються такі ключові аспекти та пріоритети: зайнятість, економічне зростання та інвестиції; єдиний електронний ринок; безпечне, більш доступне і стабільне енергопостачання; справедливий внутрішній ринок; відкрита і справедлива торгівля; справедливість і базові права; проведення демократичних змін тощо.

Як показав аналіз, сьогодні ЄК проводить у рамках ЄС дискусію з питань сталого розвитку 2030, таких як:

1) сталий розвиток для цілей підвищення рівня життя населення: конкурентні переваги ЄС;

2) ЄС і глобальні виклики;

3) базові підходи, концепції, стратегії, пріоритети сталого розвитку Європи 2030:

а) політичні основи стійкості (від лінійної економіки до циркулярної моделі; від виробника до споживача; стабільність енергопостачання; мобільність; забезпечення соціальної справедливості під час переходу до сталого розвитку тощо);

б) горизонтальні інструменти переходу до сталого розвитку (освіта, наука, технології, дослідження, інновації та електронізації; фінансування, ціноутворення, податки і конкуренція; відповідальна поведінка і соціальна відповідальність підприємств, нові бізнес-моделі; норми і правила відкритої торгівлі; адміністрування та забезпечення узгодженості політики на всіх рівнях управління);

4) ЄС як ініціатор реалізації політики глобального сталого розвитку;

5) сценарії майбутнього розвитку.

[309] Směřování k udržitelné Evropě do roku 2030, EU, 2019, 132s. URL: ISBN: 978-92-79-98935-3

Слід зазначити, що для обговорення в ЄС було запропоновано три варіанти реалізації цілей сталого розвитку[310]:

- Варіант № 1. Загальна стратегія досягнення цілей сталого розвитку ЄС і держав-членів ЄС.

Цілі сталого розвитку в цьому випадку підкріплені на найвищому політичному рівні і є основою прийняття майбутніх політичних рішень. Органи управління ЄС і держав-членів ЄС, включаючи регіональний і місцевий рівні, повинні будуть більш тісно співпрацювати, щоб забезпечити кращу систему координації і планування, з розробкою конкретних заходів до 2030 р.

- Варіант № 2. Комісія буде продовжувати інтегрування цілей сталого розвитку в усі належні напрями політики ЄС незалежно від реалізації підходів держав-членів.

Цілі сталого розвитку, як і раніше, будуть стимулом для прийняття політичних рішень ЄК і стануть орієнтиром під час розробки Стратегії зростання ЄС після 2020 року. Однак не будуть виключатися інші політичні пріоритети і державам-членам ЄС не будуть нав'язуватися заходи сталого розвитку для їх колективної реалізації, тобто у держав-членів ЄС буде більше свободи для прийняття рішень.

- Варіант № 3. Акцент зроблено на зовнішню політику з одночасною консолідацією зусиль у галузі сталого розвитку на рівні ЄС.

Як ініціатор реалізації цілей сталого розвитку, ЄС може більш ефективно використовувати свій досвід у цьому напрямі, просувати свої підходи, концепції, принципи на основі торгових угод і багатосторонніх перемовин.

Реалізація цілей Сталого розвитку 2030

Як показав аналіз[311], для реалізації цілей сталого розвитку потрібні проривні рішення та інвестиції в дослідження та інновації, які ЄК пропонує вирішувати в рамках Програми «Горизонт Європа» (2021–2027) як спадкоємиці Програми «Горизонт 2020 року» з підвищенням її бюджету до 100 млрд EUR.

---

[310] Udržitelná Evropa do roku 2030, 30.01.2019, In: URL: https://ec.europa.eu/commission/publications/reflection-paper-towards-sustainable-europe-2030_cs

[311] Příprava nového programu pro výzkum a inovace 2021 – 2027 (Horizont Evropa). URL: 61500, 2019 [citováno 01-05

До Програми «Горизонт Європа» (2021–2027) передбачається включити такі нововведення.

- організація нового Європейської ради з питань інновацій допоможе ідентифікувати і фінансувати високоризикові інновації, які швидко розвиваються в галузях, що мають великий потенціал для створення нових ринків. Інноваторам надаватиметься пряма підтримка за посередництва двох базових інструментів фінансування, причому один інструмент буде призначений для ранніх етапів, а інший – для розробки і виведення на ринок. Будуть доповнені напрями діяльності Європейського інноваційного та технологічного інституту;
- будуть реалізовуватися нові, амбітні, дослідні та інноваційні цілі ЄС, пов'язані з вирішенням соціальних проблем і конкурентоспроможністю промисловості;
- максимізація інноваційного потенціалу ЄС: збільшення підтримки державам-членам ЄС, що відстають у використанні свого дослідницького та інноваційного потенціалу, шляхом формування нового синергетичного ефекту структурних фондів ЄС і Фонду солідарності для полегшення координації та комбінування фінансових коштів;
- відкритий доступ до публікацій і даних допоможе результатам, отриманих за підтримки фінансування ЄС, вийти на ринок і підвищити їх інноваційний потенціал;
- нове покоління європейського партнерства і розширення співпраці з іншими програмами ЄС. «Горизонт Європа» спростить механізм партнерства та сприятиме ефективному та оперативному взаємозв'язку з іншими майбутніми програмами ЄС, такими як політика солідарності, Європейський фонд оборони, програми «Електронна Європа» і «Інструмент для об'єднання Європи», або з міжнародним проектом «Енергія ядерного синтезу ITER».

Передбачається така структуризація Рамкової програми «**Горизонт Європа»** (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Структуризація Рамкової програми «Горизонт Європа»

<table>
<tr><td>Опора № 1:
25,8 млрд EUR
«Відкрита наука»</td><td>Опора № 2:
52,7 млрд EUR
«Глобальні виклики і промислова конкурентоспроможність»</td><td>Опора № 3:
13,5 млрд EUR
«Відкриті інновації»</td></tr>
<tr><td>Європейська рада з питань досліджень</td><td>Сфера: Здоров’я; взаємопов’язане і безпечне суспільство; електронізація і промисловість; клімат, енергія і мобільність; продукти і природні ресурси</td><td>Інноваційна рада ЄС</td></tr>
<tr><td>Акції програми Марія Склодовська-Кюрі</td><td rowspan="2">Спільний дослідницький центр</td><td>Інноваційні екосистеми ЄС</td></tr>
<tr><td>Інфраструктура світового рівня</td><td>Європейський інноваційний і технологічний інститут</td></tr>
<tr><td colspan="3">Посилення Європейського дослідницького простору: 2,1млрд EUR</td></tr>
<tr><td colspan="2">Обмін результатами та досвідом</td><td>Реформування системи досліджень та інновацій</td></tr>
</table>

Джерело: М. Дражанова на основі даних:https://www.mpo.cz/cz.

Національна політика Чеської Республіки в галузі досліджень, розробок та інновацій (R&D&I) – актуальні стратегії і концепції

Як показав аналіз, у кінці 2018 р. був розроблений і затверджений комплекс програм, спрямованих на створення інноваційного середовища, пов’язаних з Електронізацією: Чехія в електронній Європі. Комплекс складається з трьох стратегічних документів-опор: «Чехія в електронній Європі»[312], «Інформаційна концепція ЧР»[313] і «Електронна економіка і суспільство».

[312] Dzurilla, V. a kol. Česko v digitální Evropě, vládní koncepce. [online]. Praha: MPO a OHA MV, 27.09.2018 [citováno 01-05-2019]. In: URL: https://www.mvcr.cz/.../vladni_program_digitalizace_CR_2018+_-_Digitalni_CeskoUvodni_dokument.pdf.

[313] Dzurilla, V. a kol., Informační koncepce České republiky. [online]. Praha: MPO a OHA MV, 27.09.2018 [citováno 01-05-2019]. In: URL: https://www.mvcr.cz/.../vladni_program_digitalizace_CR_2018+_-_Digitalni_Cesko-Informacni koncepce Ceske republiky.pdf

Документ-опора **«Чехія в електронній Європі»** спрямований на активізацію позиції Чехії у галузі електронізації на рівні ЄС. Другий документ-опора **«Інформаційна концепція ЧР»** реалізує цілі електронізації у сфері підвищення ефективності державного управління на національному рівні і включає не тільки зручний і ефективний онлайн-сервіс, а й, наприклад, електронне «привітне» законодавство, «привітну» систему оподаткування, або ефективні і централізовано узгоджені інформаційно-комунікаційні технології (ІКТ). Третій документ-опора **«Цифрова економіка і суспільство»** спрямований на вирішення проблем, що перебувають поза сферою безпосередньої діяльності органів державного управління. Це, наприклад, завдання, пов'язані з 4-ою промисловою революцією і реалізацією цілей і пріоритетів документа **«Ініціатива 4.0»**[314]: промисловість 4.0; будівництво 4.0; інновації, дослідження, розробки 4.0; електронна охорона здоров'я, концепції Smart Cities і т. д.

Документ визначає в цілому 15 основних цілей програми: зручний і ефективний онлайн-сервіс для громадян і бізнесу; розвиток інноваційного середовища, що сприяє створенню інтегрованої системи електронної економіки і суспільства тощо.

На початку січня 2019 р. Рада з досліджень, розробок та інновацій ЧР (RVVI), на чолі з прем'єр-міністром Андрієм Бабишем затвердив основний документ **«Інноваційна стратегія Чеської Республіки 2019–2030»**[315], який встановлює нові підходи, стратегії і пріоритети, реалізація яких має сприяти включенню ЧР до передових інноваційних країн Європи. До цього механізму належить і впровадження нового бренду «Czech Republic: the Country For the Future».

Вищезазначена Інноваційна стратегія ЧР складається з дев'яти стратегічних опор: 1) фінансування і оцінка наукових досліджень і розробок; 2) функціонування інноваційних і науково-дослідних центрів; 3) формування національної start-up і spin-off середовища; 4) ефективна політехнічна освіта; 5) електронізація; 6) мобільність і

[314] Směřování k udržitelné Evropě do roku 2030, EU, 2019, 132s. URL: ISBN: 978-92-79-98935-3

[315] Inovační strategie České republiky 2019–2030. **[**online**].** Praha: RVVI, Garant: Andrej Babiš, Hlavní autor: Karel Havlíček a kol., 2019.**[**citováno 01-05-2019]. In: URL: http://amsp.cz/wp-content/uploads/2019/01/Inovacni-strategie CR_Country-for-Future_2019-01-29_ %C4 %8Distopis_white.pdf

будівельне середовище; 7) захист інтелектуальної власності; 8) розумні інвестиції і 9) розумний маркетинг.

На відміну від попередніх періодів, коли більшість національних стратегічних планів закінчувалися безрезультатно, уряд ЧР і його RVVI змінили підходи й розробили нову інтегровану систему управління і контролю за реалізацією кожної опори, що включає: основні стратегічні напрями розвитку кожної області (вхід), рамкові цілі й інструменти, здебільшого законодавчого характеру, що ведуть до їх реалізації. Після затвердження стратегії урядом RVVI повинен розробити для кожної опори детальний план дій, який буде щорічно оновлюватися і регулярно контролюватися. За кожною опорою закріплений інституційний гарант, як правило на рівні міністерства, і одночасно встановлена адміністративна відповідальність конкретного керівника. Слід зазначити, що новий механізм у рамках кожної опори концентрує інформацію і проводить оперативну оцінку стратегічних цілей і рамкових інструментів їх реалізації. Кожен гарант на основі існуючих стратегій з урахуванням змін і доповнень щорічно розробляє до реалізації план дій. Ця оперативна сукупність цілей і механізмів їх реалізації буде щомісяця проходити оцінку на засіданні RVVI за участі прем'єр-міністра і гарантів різних галузей.

Як показують результати порівняння на міжнародному рівні, ЧР має виняткові можливості стати до 2030 р. одним з інноваційних лідерів Європи: вона має потенціал і політичну підтримку для проведення позитивних змін в інноваційній інфраструктурі і в сфері електронізації. Одним з перших кроків буде підвищення фінансування сфери R&D&I як на національному, інституційному рівні, так і цільовому рівні з фондів ЄС. Залучені фінансові кошти будуть пов'язані з оцінкою результативності R&D&I і спрямовані, перш за все, на підтриму найперспективніших інноваційних центрів і напрямів, а також на розвиток дослідницької інфраструктури. Слід зазначити, що буде також оновлюватися і розширюватися виробничий потенціал ЧР, підтриманий у минулому інвестиційними стимулами, спрямований на випуск продукції і послуг з високою доданою вартістю, пов'язаний з реалізацією цілей «Ініціатива 4.0».

Таким чином, як показав аналіз, сьогодні ЄС вважає для себе основним стратегічним напрямом до 2030 р. реалізацію цілей сталого розвитку і проводить дискусію щодо пріоритетів, а також прогресивних рішень та інвестицій у дослідження та інновації, пов'язані з

даним напрямом, які ЄК пропонує вирішувати за підтримки Програми «Горизонт Європа» (2021–2027). Одночасно з вищенаведеним стратегічним напрямом ЄС основними стратегічними пріоритетами ЧР до 2030 р. є електронізація та інноваційна політика, реалізація яких, а також існуючий інноваційний потенціал дозволять ЧР перейти до групи інноваційних лідерів Європи.

4.2. Актуальні інноваційні процеси у сфері адміністрування та справляння податків

Сучасний етап розвитку системи податкового адміністрування ЧР характеризується значними змінами, пов'язаними з актуалізацією законодавства, але більшою мірою змінився підхід до професійного наповнення змісту діяльності органів податкового адміністрування, заснованого на об'єднанні економічних, податкових, фінансових та юридичних механізмів, що значно впливає на ефективність функціонування сфери оподаткування.

Система податкового (фінансового) адміністрування складається з двох взаємопов'язаних між собою комплексів: комплексу адміністрування та інформаційно-технологічного комплексу, що використовує інноваційні процеси, які функціонують на базі норм законодавства, що встановлюють правила, процедури, структуру, інформаційно-технологічні схеми, процеси і їх персональне забезпечення .

Дослідження проведені в рамках міжнародного міждисциплінарного наукового проекту «Прояв європейських цінностей і технології оподаткування (включаючи інноваційні технології при адмініструванні та справлянні податків) в ЧР».

Результати дослідження та їх оцінка

Інформаційно-технологічне забезпечення податкового адміністрування

Автоматизована податкова система (ADIS) – це технічна підтримка системи адміністрування податків загальнодержавного характеру, яка поширена і на окремі субсистеми технічної інфраструктури. Прикладна версія ADIS складається з окремих модулів системи податкового адміністрування, до якої відносять: модулі

обробки податкових декларацій окремих видів податків; загальносистемні профільні модулі, необхідні для здійснення адміністрування, обліку, податків, переведення грошових коштів законним адресатам і модулів системної підтримки.

Як показав аналіз[316], наступний етап розвитку ADIS був пов'язаний з необхідністю поліпшення комунікації органів податковою адміністрування з податкової громадськістю, що привело до подальшого розширення ADIS і введення в експлуатацію Податкового порталу на сторінках Інтернету органів податкового адміністрування, з можливістю контролю лицьових податкових рахунків і використання модулів електронного подання документів.

ADIS забезпечує і міжнародний обмін інформацією у рамках ЄС і OECD. У галузі адміністрування прямих податків був введений пакет прикладних програм для електронного подання Проголошення платіжного посередника для створення бази даних щодо доходів з відсотків податкових резидентів як держав ЄС, так і інших країн, з якими ЧР підписала договір про оподаткування доходів із заощаджень. Крім того, триває міжнародна співпраця при адмініструванні ПДВ в системі VIES (VAT information exchange system – система обміну інформацією між державами-членами ЄС в області ПДВ), мета якої надавати підтримку органам адміністрування податків у контрольній діяльності при адмініструванні ПДВ.

Податковий портал слугує для комунікації органів податкового адміністрування та отримання необхідної інформації в разі порушення податкових виробництв[317]. До його модулів відносять (табл. 4.2):

Таблиця 4.2

	**Модуль «Електронне подання (EPO) документів для цілей податкового адміністрування»** Модуль (EPO) дозволяє заповнювати електронні формуляри, зберігати, реєструвати і направляти їх органам податкового адміністрування з ідентифікацією електронним підписом; направляти повідомлення до податкового інформаційного ящика та ін

[316] Звіт про діяльність органів податкового та митного адміністрування за 2011р., Міністерство фінансів ЧР, № 37 949/2012/25 - 252, Прага, 2012 р. URL: www.vyzkum.cz

[317] Актуальна інформація податкового порталу, квітень 2017 р. URL: http://adisepo.mfcr.cz

Продовження таблиці 4.2

	**Модуль «Податковий інформаційний ящик (DIS)»** Відповідно до § 69 Закону № 280/2009 Зб. «Податковий кодекс» в редакції приписів модуль дозволяє авторизованому платнику податків за допомогою віддаленого доступу користуватися встановленою інформацією, накопиченою в його справі і на особовому податковому рахунку
	**Модуль «Реєстр платників ПДВ»** Модуль слугує для пошуку інформації про платника ПДВ відповідно до заданого податкового ідентифікаційного номеру (DIČ)
	**Модуль «Відшкодування ПДВ в рамках ЄС»** Модуль є інструментом для подання заяв про повернення ПДВ та ін. Відповідно до § 82 Закону № 235/2004 Sb. «Про податок на додану вартість»
	**Модуль «Комунікаційний ящик для банків»** Модуль призначений тільки для реалізації співпраці третіх осіб, ідентифікованих електронним підписом, відповідно до § 57, п. 3, Закону № 280/2009 Зб. «Податковий кодекс», в редакції пізніших приписів
	**Модуль «Електронний облік продажів (ЄЕТ)» (новий модуль)** Модуль слугує платнику податків для здійснення електронного обліку продажів і доходів з використанням сертифікованих пристроїв відповідно до закону № 112/2016 Зб. «Про облік продажів». Доступ до модуля «Електронний облік продажів» можливий тільки на основі ідентифікаційних даних, встановлених адміністратором податку

Модуль «Електронні уявлення (EPO) для цілей податкового адміністрування» фактично є віртуальним електронним підрозділом реєстрації документів. Податкові суб'єкти в електронному форматі можуть направляти документи: податкові декларації з ПДВ; сукупні повідомлення VIES; податки з доходів юридичних осіб; розрахунок податків на доходи найманих працівників, включаючи додатки; розрахунки податків, що стягуються утриманням; податкові декларації з дорожнього податку; податкову декларацію з податку на нерухоме майно; заяви для реєстрації юридичних і фізичних осіб і повідомлень про зміни; повідомлення посередника платежів відповідно до § 38fa Закону 586/1992 Зб. в редакції пізніших приписів та ін. Кожне подання податкового документа може бути забезпечене сертифікованим електронним підписом, а якщо подається без нього, то необхідно протягом п'яти днів додатково направити підписаний документ.

Система ЕРО – це система прикладних програм, що існують як у форматі онлайн, тобто прямо на сторінках ЕРО, так і у форматі самостійних програм для офлайн використання, а потім направлена на «загальний інтерфейс органів адміністрування податків», який забезпечить правильну орієнтацію на адресу належного органу адміністрування. Документи можуть направлятися також і на носії інформації.

Крім того, як показали наші дослідження, введення у практику органів податкового адміністрування і платників податків (або їх представників) інноваційних продуктів, технологій, засобів комунікації та ін. змінило зміст і реалізацію процесів у системі оподаткування, дозволяючи вивести їх на новий рівень розвитку, з одного боку, полегшуючи роботу підрозділів, з іншого – сформувало підвищені вимоги до рівня аналітичного мислення компетентності, спеціалізації співробітників органів податкового адміністрування, вимагаючи прискорення та оптимізації прийнятих рішень.

Таблиця 4.3

Деякі сучасні інноваційні продукти у практиці органів податкового адміністрування і платників податків (або їх представників)

Інновація	Застосування	Переваги	Недоліки
«Розумний» мобільний телефон	Комунікація з оточенням (колеги, замовники та ін.)	Прискорення зв’язку, постійне джерело інформації	Зниження безпеки, втрата конфіденційності, втрата інформації без резервування
Ноутбук	Оформлення документів, пошук інформації, розрахунки, комунікація	Прискорення реакції на події, концентрація інформації, робіт, розрахунків, результатів в одному місці	Зниження безпеки. Втрата інформації без її резервування
Планшет	Портативний ПК без клавіатури, застосування як у ПК	Портативність, ті ж функції як у ПК, простота обслуговування	Обмежена ємність акумулятора, управління дотиком, що ускладнює введення інформації
Skype (Скайп)	Засіб комунікації	Міжнародний телефонний зв’язок, відеопереговори без обмежень	Можливість прослуховування, зниження швидкості зв’язку

Продовження таблиці 4.3

Хмарне сховище даних (cloudy)	Зберігання на серверах у мережі великих обсягів даних і їх обробка	Конфіденційність; надійність зберігання; зручність користування; висока швидкість пошуку; розмежування доступу для користувачів, відмово-стійкість	Небезпека відчуження інформації, зниження безпеки, неможливість використання в місцях, де немає Інтернету
Навігатори для мобільних телефонів / автомашин	Вказівка напряму і траси на карті, зокрема і голосом	Вказівка траси, часу приїзду, проблеми, пунктів відпочинку, заправки та ін.	Вказівка помилкової і неоптимальної траси
Банківські картки (в т.ч. безкон-тактні)	Використовуються для безготівкової оплати товарів і послуг, зокрема через Інтернет, і зняття готівки	Зручність, універсальність, швидкість платежу, поповнення рахунку	Зниження безпеки, ліміти, курсова різниця, складність застосування, комісія
Чіпові карти	Слугують для доступу в будівлі, комплекси або ареали	Зручність, замінення в’язки ключів, простота ідентифікації доступу	Небезпека втрати, механічного пошкодження, крадіжки коду доступу,
Системи відео-нагляду	Охорона будівель, канцелярій, ареалів за допомогою системи відеоспостереження 24 години на добу	Доступ по Інтернету, можливість спостереження, збереження запису у випадку проникнення, автоматичне повідомлення охорони, поліції та ін.	нищення камер спостереження злочинцями, термін придатності обладнання, втручання до запису камер

Актуальне розширення модулів Податкового порталу

Новий модуль «Електронний облік продажів (ЄЕТ)»[318] вступив у дію в кінці 2016 р. і слугує для реєстрації кожного продажу. Процедура наступна: у момент здійснення реєстрованого продажу продавець за допомогою спеціального касового пристрою, підключеного до Інтернету, направляє дані про продаж на адресу сервера органу податкового адміністрування, де накопичується інформація, і у відповідь миттєво генерується унікальний код, який повертається на спеціальний касовий пристрій продавця і далі разом з іншими даними друкується на чеку. Якщо врахувати, що здійснюються мільйони операцій, то йдеться про певний інноваційний прорив.

Було прийнято рішення, що введення в дію модуля ЄЕТ буде здійснюватися поетапно за умови паушальної знижки на податок у розмірі 5 000 Кч як форми дотації при впровадженні. Перший етап впровадження модуля ЄЕТ стосується сфери «Проживання, харчування та гостинності», другий – «Роздрібної і оптової торгівлі», третій (2018 р.) – транспорту і сільського господарства, далі до системи приєднаються виробництво і сфера послуг. Сфери застосування обрані відповідно до Міжнародної класифікації економічних видів діяльності (CZ-NACE), яку веде Чеське статистичне управління (ЧСУ).

Слід зазначити, що існують встановлені вимоги для реалізації ЄЕТ: в місці здійснення продажу підприємець зобов'язаний помістити інформаційне повідомлення. Метою цього повідомлення є інформування клієнта, що цей продавець зобов'язаний реєструвати операцію продажу і виписувати покупцеві квитанцію (чек). Крім того, продавець повинен зареєструвати інкасову операцію, відправивши дані про зареєстровану операцію продажу на адресу фінансового управління не пізніше моменту її здійснення і отримати унікальний код з порталу. Контроль над виконанням закону покладено на фінансове або митне управління. За недотримання таких повинностей встановлюється штраф у розмірі від 50 тис. до 500 тис. Кч.

Для реалізації ЄЕТ необхідне спеціальне обладнання, що підключене до Інтернету, і принтер. За типом використовувані касові пристрої можна розділити на три групи: 1) продавець уже працює з касовим пристроєм, який може після деякого програмного

[318] Актуальна інформація інформаційного порталу ЄЕТ, квітень 2017 р. URL: http://www.eltrzby.cz

налаштування адаптуватися до вимог нового закону; 2) продавець працює з касовим пристроєм, який неможливо технічно переобладнати відповідно до вимог закону про облік продажів; 3) продавець не використовує касовий пристрій і повинен буде його придбати відповідно до вимог закону про облік продажів[319].

Таблиця 4.4

Приклади використовуваних спеціальних касових пристроїв[320]

Назва системи	Переваги	Недоліки	Ціна без ПДВ
Smart phone/tablet + принтер (для малих фірм)	низька вартість; велика кількість постачальників; резервне копіювання	вироблено для інших цілей; низький термін експлуатації; нестабільна технологія; обмежені функції програмного забезпечення; малий термін служби акумулятора	smartphone/ tablet + принтер – близько 4 000,– Кч; програм. забезп. (послуга) – близько 250 Кч/міс.
Компактний переносний пристрій з cloudovými послугами	стабільність роботи, простота, велика кількість поста-чальників; можна використовувати як платіжний термінал	обмежені функції; незручний у великих фірмах; низький комфорт; відсутнє резервне копіювання	Пристрої від 6000, – Кч+ програм. забезп. близько 250 Кч/міс.
All-in-one компактний касовий пристрій	низька вартість; принтер; зчитувач карт; комфорт користувачів; інтернет-портал; резервне копіювання; підключення терезів, сканера штрих-коду та ін.	Невигідно у великих фірмах; середня надійність	Обладнання від 10 000 Кч; + програм. забезп. близько 250 Кч/міс.

Для спрощення введення ЕЕТ у практику було створено інформаційний портал, який надає не тільки актуальну інформацію з цього питання, але може її направляти підприємцям електронною поштою і здійснювати на безкоштовній основі консультаційні послуги.

[319] Актуальна інформація про ЄЕТ порталу для підприємців, квітень 2017 р. є на: URL: www.podnikatel.cz

[320] Актуальна інформація інформаційного порталу ЄЕТ, квітень 2017. URL: http://www.eltrzby.cz

Як зазначав Д. Моравек[321], до сьогодні Генеральне фінансове управління (GFŘ) уже провело понад 24 тис. перевірок щодо реалізації ЕЕТ. Кожна дванадцята перевірка закінчилася виявленням недоліків. Найчастіше підприємці не видавали покупцям документ про здійснення продажу, другим найбільш поширеним недоліком була відсутність інформаційного повідомлення про ЕЕТ і третім – відсутня реєстрація продажу. У цілому під час перевірок було виявлено +1402 порушення і призначено штрафів на загальну суму 123 700 рублів. З'явилися перші дані ЧСУ про успішність впровадження ЄЕТ, однак методика підрахунків не дозволяє однозначно інтерпретувати цю інформацію.

Резюме

Як показали результати дослідження, у ЧР створена система податкового (фінансового) адміністрування, що складається з двох взаємопов'язаних між собою комплексів: комплексу податкового адміністрування та інформаційно-технологічного комплексу, що слугує для комунікації органів податкового адміністрування та отримання необхідної інформації в разі порушення податкових виробництв. Система має модульну структуру і, фактично, є віртуальним електронним підрозділом реєстрації документів з використанням інноваційних продуктів, процесів, послуг. До модулів податкового порталу відносять: електронне подання (EPO) документів; податковий інформаційний ящик (DIS); реєстр платників ПДВ; відшкодування ПДВ у рамках ЄС; комунікаційний ящик для банків і новий модуль електронного обліку продажів (ЄЕТ). Новий модуль електронного обліку продажів слугує платникам податків для здійснення електронного обліку продажів і доходів з використанням сертифікованих пристроїв. Перевірки введення в практику ЄЕТ дозволили виявити ряд недоліків, до яких належать: невидача покупцям документа про здійснення продажу, відсутність інформаційного повідомлення про ЕЕТ, відсутність реєстрації продажу тощо. З'явилися перші дані про успішність впровадження ЄЕТ, однак методика підрахунків не дозволяє однозначно інтерпретувати цю інформацію.

[321] Даніел Моравек. «Недоліки реалізації ЄЕТ». 10.03.2017. URL: http://www.podnikatel.cz/clanky

ВИСНОВКИ

У колективній монографії розміщені дослідження різних авторів, зведені в чотири розділи. Їх автори керуються спорідненими методологічними прийомами, яким властиві:

– пізнавально-проблемний підхід;

– позитивний метод дослідження наявних фактів, «того, що є»;

– нормативно-ціннісний метод: пропозиції та обґрунтування «того, що і як має бути».

Конкретні кінцеві результати дослідження полягають у такому.

1.1. Головне, що автор намагався провести в цьому підрозділі та імплементувати в Україні, зводиться до констатації значення й усвідомленого перетворення в дію перерозподілу коштів на засадах солідарності на всіх рівнях: міжособистісному, міжрегіональному, міждержавному. Лише перерозподільні відносини гуманістичної солідарності здатні примирити, принаймні обмежити почуття егоїстичної вигоди заради торжества загального блага. Як авторитетний для України взірець дії солідарних відносин, виставлено Німеччину.

Дивно, що в Україні категоріально сутнісно важливе в державно-фінансових процесах доброчинне поняття «солідарність» у роботах на фіскально-бюджетну тему рідкісне. Питання солідарності у процесах державних (значить суспільних) фінансів необхідно підняти на належну морально-етичну і теоретичну висоту, і розгорнути просвітницьку роботу в цьому напрямі. На нашу думку, в Україні доцільно укласти національний пакт міжрегіональної солідарності на зразок німецького.

Діячів Євросоюзу тривожить, що система міждержавних трансфертів не зменшує диспропорцій економічного розвитку і величини доходів. Моделювання альтернативного фіскального джерела вирівнювання фіскально-економічних потенціалів у формі єдиного європейського податку на доходи (європодатку) показує ще менший перерозподільний ефект. Тому майбутнє загальноєвропейської фіскальної солідарності вбачають у централізованому через бюджет ЄС перерозподілі трансфертів між країнами.

1.2. Ідеологія децентралізації з економічно домінуючої індустріальної галузі перекинулася і у фіскально-бюджетну сферу. Логіці децентралізації у сфері державного господарства (public economics) та управління відповідають численні розосереджені центри влади, що

характеризуються відмовою від централізованого приймання рішень на користь децентралізованого. Характерною особливістю сучасної епохи стає децентралізація, розсіювання адміністративних осередків реалізації намірів, здійснення повноважень, мобілізації та витрачання коштів. За словами японського соціолога Кенічі Огмає (Ohmae), державна влада традиційної централізованої форми переходить на інші рівні: уверх (upward), вниз (downward) і в сторону (sideward).

Теоретики зазначають, що в постмодерністській реальності колись домінуючі великі соціально-економічні форми втрачають перевагу над малими. Більше того, саме невеликі організаційні установи і консолідовані групи людей виступають ініціаторами інновацій. Різноманіття стає джерелом сили, запорукою ефективності, умовою бажаних перетворень. Численні органи місцевого самоврядування виконують роль каталізаторів прогресу і стимуляторів зростання.

1.3. Розвиток відносин між інститутами громадянського суспільства і органами влади в нашій державі є далеким від бажаних європейських стандартів. Незважаючи на розширення в останні роки правового поля взаємодії демократичної держави та громадянського суспільства, у цій сфері зберігаються тенденції до непрозорості, закритості та забюрократизованості в діяльності органів виконавчої влади. На практиці механізми участі громадськості у виробленні державної політики, зокрема податкової, не реалізовуються належним чином. Це пов’язано з рядом причин, зокрема з недосконалістю чинного законодавства, в якому залишається недостатньо унормованими низка важливих механізмів громадського контролю за діяльністю органів державної влади.

2.1. Аналіз діяльності ДФС України в системі обслуговування платників податків показав ряд недоліків: електронний кабінет рідко використовується для подання звітності; низька доступність для цільової аудиторії; низький рівень доступу до онлайн-послуг для фізичних осіб – громадян; національний кол-центр ДФС має низький показник відповідей на дзвінки, що обмежує трансфер консультацій з ЦОПів; неякісна структура електронних ресурсів та навігація для платників податків.

Вивчивши стратегічні ініціативи органів ДФС України було визначено шляхи підвищення якості сервісного обслуговування платників податків: перевести всі доступні послуги в повністю автоматичний онлайн-режим; підвищити якість обслуговування

клієнтів шляхом аналізу історії платника податків; наприклад, забезпечити ефективну комунікацію про наявні послуги. Для вирішення проблем щодо роботи кол-центрів ДФС потрібно здійснити такі дії: збільшити наявні ресурси; модернізувати інфраструктуру; створити мережу регіональних підрозділів для подальшого розширення охоплення.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що залишається ще багато спірних і невирішених питань стосовно належного налагоджування сервісного обслуговування платників податків. Впевнені, в Україні потрібно брати до уваги досвід розвинених європейських країн, враховувати переваги та досягнення західних держав при формуванні механізму адміністрування податків.

2.3. Подальший розвиток та удосконалення системи адміністрування ВП окремими дослідниками вбачається у перетворенні Офісу ВПП на єдине місце обліку великого платника, впровадження єдиного казначейського рахунку для сплати усіх податків і зборів (крім ПДВ) та розробка й впровадження відповідного програмного забезпечення[322]. Першим кроком щодо цього має стати так зване «Єдине місце обліку», до якого подається уся звітність (за загальнодержавними та місцевими податками) та здійснюється адміністрування усіх податків; зміна форми декларації та забезпечення принципу «1 декларація – 1 картка»; відкриття на рівні ГУ Державної казначейської служби України в областях бюджетних рахунків, відкритих для Офісу з ознакою «99». Другим напрямом має стати впровадження єдиного казначейського рахунку, що означає зміну процедури розрахунків платників податків з бюджетами через запровадження єдиного рахунку з автоматичним рознесенням коштів відповідно до задекларованих податків; доопрацювання ІС «Податковий блок» за принципом «карточка особового рахунку іде за платником» (а не за територіальною ознакою), що надасть доступ координатору до всіх карток особових рахунків великого платника. І третім важливим напрямом удосконалення взаємодії із ВП пропонується розробка відповідного ІТ-рішення для ефективного адміністрування усіх податків, що включає впровадження електронної камеральної перевірки із системою автоматичного виявлення

[322] Є. Бамбізов. Один платник – один рахунок і один координатор. URL: https://blog.liga.net/user/ebambizov/article/29756

ризиків недоплати податків; удосконалення програмного забезпечення ІТС «Податковий блок» у частині автоматичного рознесення платіжних доручень за платежами, які будуть перераховуватися на бюджетні рахунки, відкриті на рівні ГУ ДКСУ в областях з ознакою «99» від платників податків, які перебувають на обліку в Офісі, місце розташування об'єкта оподаткування яких не співпадає з місцем розташування спеціалізованого контролюючого органу.

Горизонтальний моніторинг можна розглядати як доповнення до чинної системи вертикального моніторингу, тому що останній буде існувати завжди. Незважаючи на окремі аспекти, які вже впроваджуються в умовах прийнятих рішень щодо горизонтального моніторингу ВП та з урахуванням певних недоліків, можна констатувати, що в Україні впровадження нового сервісу є наразі актуальним завданням для подальшого вдосконалення супроводження великого бізнесу.

2.4. Отже, проведене теоретично-концептуальне дослідження показало, що застосування концепції ПВ при адмініструванні пільг з ППП є загальновизнаним у світі трендом. Реалізація цієї концепції має науково аргументоване підґрунтя, що й спричинює позитивні результати її практичного застосування в економічно розвинених країнах світу. З огляду на це вважаємо, що при реформуванні вітчизняних підходів адміністрування пільгового оподаткування прибутку підприємств нормотворцю потрібно акцентувати увагу на концептуальному оновленні парадигми податкової політики України, що можливе за рахунок використання концепції ПВ.

3.1. Офшорні зони можна класифікувати за географічною приналежністю; за територіальною та функціональною належністю; за наявністю у переліку офшорних зон; за наявністю чи відсутністю подвійного оподаткування; за рівнем оподаткування; за звітуванням діяльності; за секретністю комерційної інформації; за обмеженнями у діяльності. Основними способами використання офшорних центрів є: торгівля; управління активами; фінансування; лізинг; страхування; ліцензійні платежі; виплата зарплати.

Якщо перевагою співпраці з офшорними структурами для юридичних осіб є скорочення витрат, то країни, що не є базовими для розташування офшорних структур, зазнають негативного впливу за рахунок виведення коштів резидентів з легального обігу в межах національної фінансової системи. Скорочення фінансового потенціалу країн негативно позначаються на темпах зростання й

ефективності глобального фінансового ринку. Офшорні зони є зручним і вигідним способом здійснення інвестиційної діяльності в економічно і політично стабільних державах, що надають таку можливість. Вони необхідні власникам значних капіталів, орієнтованих на зовнішні ринки, оскільки надають змогу вирішувати питання із залучення іноземних кредитів та інвестицій, оптимізації оподаткування, створення ефективнішої юридичної бази для вирішення спорів тощо. У деяких випадках реалізація великих міжнародних інвестиційних проектів без участі офшорних компаній взагалі неможлива.

З іншого боку, офшорні центри здійснюють негативний вплив на діяльність країн, що розвиваються, у формі відпливу капіталу, зокрема це стосується і України. Значний вплив застосування офшорних юрисдикцій українськими підприємствами спричиняє негативні економічні, фінансові, соціальні тенденції, сприяє криміналізації економіки України.

Саме через такі негативні ефекти від діяльності офшорних зон у сучасних умовах фінансова політика більшості держав спрямована на боротьбу з податковими шахрайствами, посилення контролю за фінансовими потоками і впровадження заходів з розкриття податкової інформації, що ставить під сумнів функціонування офшорних зон у майбутньому. Проте альтернативи офшорним зонам до цих пір не знайдено, хоча суперечність їх впливу посилюється: вони продовжують залишатися генераторами світових фінансових потоків і залучення інвестицій, з одного боку, та посилюють розвиток тіньової економіки, − з іншого. У зв’язку з цим держави вживають заходів щодо використання офшорних зон саме як специфічної форми інвестиційної діяльності та методу міжнародного податкового планування, а саме посилення міжнародної співпраці в обміні фінансовою інформацією, прийняття законодавчих актів, протидіючих фінансовим зловживанням в офшорних зонах, і посилення контролю за операціями офшорних компаній.

Законодавство України не забороняє створювати компанії в офшорних зонах. Обсяги таких операцій збільшуються щороку. Основною причиною цього є недосконала система оподаткування в Україні.

Для боротьби з подібними ситуаціями Україні необхідно вдосконалювати законодавство в напрямі обмеження трансфертного ціноутворення, а також щодо заборони взаємодії з так званими «чорними» офшорними зонами. Це дозволить оздоровити фінанси

держави та частково вирішити проблему валової зовнішньої заборгованості України. Також Україна має імплементувати зарубіжний досвід боротьби з фінансовими махінаціями через офшорні центри. Розв'язання питання легалізації коштів з «податкових гаваней» має ґрунтуватися на таких принципах: створення належних умов для здійснення підприємницької діяльності, включаючи формування типової податкової політики; заохочення поширення системи безготівкових розрахунків; протидія легалізації злочинних доходів; вживання заходів з приводу знищення корупції. Подальша боротьба з ухиленням від сплати податків в Україні здебільшого лежить у площині покращення адміністрування через розвиток нормативно-правової бази та процедур відповідно до міжнародних стандартів, звуження можливостей впливу суб'єктивного людського фактора.

3.2. Найбільш типовою схемою розмивання податкової бази та виведення прибутку в офшорні зони українськими компаніями є маніпуляції імпортом та експортом. Внаслідок аналізу даних з електронної зернової біржі України було встановлено, що деякі виробники продають один або схожий вид зерна в неофшорні країни за дорожчою ціною, ніж в офшори. Як результат, складається ситуація, коли підприємства фактично виводять свій прибуток в офшор та шляхом маніпулювань з цінами отримують додатковий дохід у розмірі торговельної націнки, який не оподатковується в жодній з країн. Інша типова схема передбачає *створення «компанії-прокладки» або shell company.*

Важливими суб'єктами у протидії ерозії податкової бази України виступають міжнародні консалтингові компанії, оскільки вони впливають на явище податкового шахрайства. З одного боку, вони надають такі послуги податкового консультування, як корпоративне податкове планування та послуг трансфертного ціноутворення, які є ключовим базисом для розвинення офшоризації. Проте Big4 займається також і дослідницькою діяльністю, що дає іншим суб'єктам ринку (включно державним органам) аналізувати тенденції сучасного податкового шахрайства.

Незважаючи на створення плану BEPS, провідні країни світу заохочують декларувати прибуток, отриманий шляхом маніпуляцій в офшорах. Так, деякі держави впровадили такі інструменти визнання незаконного прибутку, як податкова «амністія», Програма добровільного розкриття, надання пільг тощо. Проте інші країни надають

переваг радикальним заходам. Так, наприклад, пропонується застосування кримінальної відповідальності до осіб, відповідальних за створення схем з ухилення від оподаткування. Передбачається, що застосування блокчейну може стати інноваційним способом у протидії з ухиленням від оподаткування шляхом виведення прибутку в офшорні країни, зокрема у сфері ТЦУ.

Впровадження навіть мінімального пакета заходів плану BEPS в Україні створює виклики для українського бізнесу навіть на нинішньому етапі. Перш за все це стосуються змін нормативно-правових документів адміністрування податків, ТЦУ тощо. Так, станом на сьогодні існує ряд проектів законів, що передбачають внесення правок до ПКУ, впровадження нових термінів, правил оподаткування. Проте варто зазначити, що імплементація плану BEPS принесе позитивні наслідки: прозорість ведення бізнесу, створення конкретного ринку, рівноправність підприємств та, як наслідок, зменшення активності явища розмиття податкової бази України внаслідок офшоризації.

4. Як показали результати дослідження, у Чеській Республіці створена система податкового (фінансового) адміністрування, що складається з двох взаємопов'язаних між собою комплексів: комплексу податкового адміністрування та інформаційно-технологічного комплексу, що слугує для комунікації органів податкового адміністрування і отримання необхідної інформації в разі порушення податкових виробництв. Система має модульну структуру і, фактично, є віртуальним електронним підрозділом реєстрації документів з використанням інноваційних продуктів, процесів, послуг. До модулів податкового порталу відносять: електронне подання (EPO) документів; податковий інформаційний ящик (DIS); реєстр платників ПДВ; відшкодування ПДВ у рамках ЄС; комунікаційний ящик для банків і новий модуль електронного обліку продажів (ЄЕТ). Новий модуль електронного обліку продажів слугує платникам податків для здійснення електронного обліку продажів і доходів з використанням сертифікованих пристроїв. Перевірки введення у практику ЄЕТ дозволили виявити ряд недоліків, до яких належать: невидача покупцям документа про здійснення продажу, відсутність інформаційного повідомлення про ЕЕТ, відсутність реєстрації продажу та ін. З'явилися перші дані про успішність впровадження ЄЕТ, однак методика підрахунків не дозволяє однозначно інтерпретувати цю інформацію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверчук Р. Прямі іноземні інвестиції в Україні: війна і мир / Незалежна аналітична платформа Vox Ukraine. *Економіка.* URL: https://voxukraine.org/ 2017/01/12/investments_in_ukraine_ua/

2. Акімова Л. М., Левчук С. М., Акімов О. О., Кузьмін О. В. Формування системи надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України: монографія. Херсон: Олді-плюс, 2018. 196 с.

3. Актуальна інформація податкового порталу. 2017. Квітень. URL: http://adisepo.mfcr.cz

4. Актуальна інформація інформаційного порталу ЄЕТ. 2017. Квітень. URL: http://www.eltrzby.cz

5. Актуальна інформація про ЄЕТ порталу для підприємців. 2017. Квітень. URL: www.podnikatel.cz

6. Анапольська А. І. Відмивання доходів, здобутих злочинним шляхом, – сучасна проблема здійснення міжнародних розрахунків. *Наукові записки*. 2011. № 18. С. 454–460. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-kredit-ekonomicheskaya-priroda-suschnost-i-vidy.pdf

7. Андрущенко В. Л. Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн. Київ: Комп'ютерпрес, 2004. 300 с.

8. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. К.: Алерта, 2013. 384 с.

9. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: монографія. К.: Алерта, 2016. 304 с.

10. Андрущенко В. Л. Фінансова думка в XX столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2000. 303 с.

11. Бабанін В. Міжнародний досвід ведення і регулювання офшорного бізнесу. *Україна економічна*. 2009. № 10. URL: http://www.ufin.com.ua/ analit_mat/drn/033.htm

12. Бамбізов. Один платник – один рахунок і один координатор. URL: https://blog.liga.net/user/ebambizov/article/29756

13. Бондарук Т. Г. Місцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні / НАН України; Ін-т екон. та прогнозув. К.: 2009. 608 с.

14. Бондарук Ю. В. Важливі напрями оптимізації оподаткування України в умовах згоди з ЄС. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*:збірник наукових праць / ДВНЗ «ПДТУ». Маріуполь, 2017. Вип. 16. 248–253 с.

15. Борейко Н. М. Джерела отримання інформації про діяльність платників податків з ознаками ризику: досвід Німеччини. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 17–18 травня 2018 р.). К.: Алерта, 2018. 174 с.

16. Борейко Н. М. Сучасні тенденції управління податковими ризиками на прикладі Австралійського податкового офісу. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: збірник матеріалів IV науково-практичного інтернет-семінару (м. Ірпінь, 25 лютого – 7 березня 2019 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2019. 168 с. С. 134–137. URL: http://ndi-fp.nusta.com.ua

17. Борейко Н. М., Борейко О. Ю. Виявлення платників податків з ознаками «ризику» на прикладі Швеції. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу, 23 лютого 2018 р. Університет ДФС України. Ірпінь: Видавництво Університету ДФС України, 2018. 247, [112–113] с. URL: Режим доступу: http://www.nusta.edu.ua/2018/02/23

18. Борейко Н. М., Борейко О. Ю. Досвід фіскальних органів країн-членів Європейського Союзу щодо протидії ухиленню від сплати податку на додану вартість. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації:* збірник матеріалів III науково-практичного інтернет-семінару, 15–22 червня 2018 р. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. 76 с. URL: http://ndi-fp.nusta.com.ua/thesis/744/

19. Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов / пер. седьмого немецкого издания. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001. 480 с.

20. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. Київ: Фенікс, 2012. 532 с.

21. Ватаманюк О. С. Зарубіжний досвід супроводження великих платників податків та його актуальність для України. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 4 (78). С. 211–218.

22. Визначення великих платників податків. Звіт ІОТА для податкових адміністрацій Міжєвропейська організація Податкових адміністрацій. URL: www.iota-tax.org

23. Волкова Ю. А. Розвиток офшорних центрів у системі міжнародного бізнесу. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 1. С. 43–48.

24. Волохова І. С. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія / за ред. І. С. Волосової. Одеса: Атлант ВОІ СОІУ, 2018. 384 с.

25. Гаркуша В. Офшор: made in Ukraine? *Компаньон*. 2014. № 3. С. 25–26.

26. Гройсман Н. Г. Пільги в оподаткуванні доходів фізичних осіб: зарубіжна практика та перспективи України: дис. … канд. екон. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2017. 310 с.

27. Гуцаленко Л. В., Марченко С. О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство.* 2016. № 6. С. 349–354.

28. Д'яконова І. І. Діяльність офшорних зон у міжнародних фінансових відносинах: значення та регулювання. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2014. № 4. URL: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/pprbsu_2014_38_4.pdf

29. Даніел Моравок. Недоліки реалізації ЄЕТ. 2017. 10 березня. URL: http://www.podnikatel.cz/clanky

30. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. С. 289–291.

31. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль: навч. посіб. К., 2010. 395 [42] с.

32. Дрост М. Загальна перевірка підприємства. Розмежування з перевіркою ПДВ. *Матеріали доповіді*. Київ, 2015. 12 с.

33. Дрост М. Збір інформації перед та під час проведення аудиту (Informations beschaffung vor und während der Prüfung). *Матеріали доповіді*. Київ, 2015. 11 с.

34. Дрост М. Система відшкодування податкового кредиту. ПДВ та боротьба з податковим шахрайством у сфері ПДВ в Європейському Союзі (System der Vorsteuererstattung, Umsatzsteuer und Umsatz Steuerbetrugs Bekämpfung in der Europäischen Union). *Матеріали доповіді*. Київ. 2015. 19 с.

35. Дрост М. Співробітництво між службами податкового аудиту та податковими інспекціями з податкових правопорушень. *Матеріали доповіді*. Київ. 2015. 12 с.

36. Дудін М. М., Давиденко В. Л. Підходи до вирішення проблем відмивання коштів кримінального походження та легалізації доходів в Україні. *Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна*. 2013. № 16. URL: https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/VKhIPR_2013_1082_16_38.pdf

37. Козак Ю. Г., Ковалевський В. В., Лебедева С. Н., Бикова М. Є., Логвінова Н. С., Воронова О. В. Економіка зарубіжних країн: навч. посіб. / за ред. Ю. Г. Козака, В. В. Ковалевського. 4-е вид. К.: Центр учбової літератури, 2013. 292 с. URL: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/219/1/Economy %20of %20foreign %20countries.pdf

38. Електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків». Архів: П. «Модернізація державної податкової служби України – 1». URL: http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/

39. Бамбізов Є. Великому платнику – велику увагу. URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/5-veliki-splachuyut-bilshe

40. Європейська хартія місцевого самоврядування. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_036

41. Єлісеєв А. Доступно про податкове планування із застосуванням офшорних компаній. *Податкове планування*. 2008. № 3.

С. 14–26. URL: https://nbuv.gov.ua %2Fcgibin %2Firbis_nbuv %2Fcgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2%26I21DBN %3DUJRN% %3D1%26Image_file_name %3DPDF %2Fape_2012_5_31.pdf

42. ЄС бореться з ухиленням від сплати податків. *Юридична газета он-лайн*. 2017. 6 грудня. URL: http://yur-gazeta.com/golovna/es-boretsya-z-uhilennyam-vid-splati-podatkiv.html

43. Журавський В. Л. Модернізація податкової служби у контексті реформування державного управління. *Збірник наукових праць НУ ДПСУ*. 2012. № 4. С. 154–161.

44. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України: від 30 грудня 2016 року № 1797-VIII, набрав чинності 01.01.2017. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/

45. Про адміністративні послуги: Закон України: від 6 вересня 2012 року № 5203-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/

46. Замасло О. Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.08 / Львів. нац. ун-т імені Івана Франка. Львів, 2018. 377 с.

47. Звіт про діяльність органів податкового та митного адміністрування за 2011 р. / Міністерство фінансів ЧР, № 37 949/2012/25-252. Прага, 2012. URL: www.vyzkum.cz

48. Импэкс консалт. Оптимальные решения на рынке оффшорных услуг. URL: www.offshore-manual.ru/content/view/15/18/

49. Івашко А. О. Інструментарій податкового планування та процеси ухилення від сплати податків в контексті діючої практики функціонування офшорних юрисдикцій. URL: https:http://irbisnbuv.gov.ua/cgbin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/Modre_2013_1_23.pdf

50. Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Ковалевський В. В. Міжнародні фінанси: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 640 с.

51. Коляда Т. А. Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 396 с.

52. Комар І. С. Види офшорних зон та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2014. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3111

53. Куклина Е. А. Система налоговых льгот и стимулов и их эффективность. *Вестник Ленинградского государственного университета им. А. С. Пушкина*. 2014. № 1. С. 118–128.

54. Лактіонова О. А. Гнучкість фінансової системи: методологія, оцінка та вектори забезпечення: монографія. Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2016. 400 с.

55. Лебон Г. Психология народов и масс; пер. с фр. / предисл. И. Владимирова. М.: ТЕРРА – Книжный клуб, 2008. 272 с.

56. Лещенко Р. М. Офшорні юрисдикції: історія виникнення. Поняття, класифікація. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 35. С. 148–153. URL: https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/Chkup_2014_1_35.pdf

57. Лунина И. А. Бюджетная децентрализация: цели и направления реформ. 15 с. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/ekukrr_2014_11_7.pdf

58. Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін. Податкова система: навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / за ред. І. О. Лютого. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 455 с.

59. Мазур О. Інститути громадянського суспільства як чинник модернізації виборчої системи. *Політичний менеджмент*. 2006. Вип. 5. 54 с.

60. Майбуров И. А. Проблема идентификации и оценки налоговых расходов: методологический подход к решению. *Проблемы экономики*. 2012. № 4. С. 187–193.

61. Майорова Т. В. Інвестиційна діяльність: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2014. 456 с.

62. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. Москва: Институт Гайдара, 2010. 212 с.

63. Манзюк О. О. Негативні наслідки діяльності офшорних зон та їх подолання в Україні. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2015. № 35. URL: http://eurodev.duan.edu.ua/images/stories/Files/2013/Articles/Articles_2/21.pdf

64. Манзюк О. О. Проблеми класифікації та визначення офшорних зон. *Економіка. Управління. Інновації*. 2013. № 2. URL: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/eui_2013_2_50.pdf

65. Мельничук Ю. М. Реформування податкової системи України в умовах євро інтеграції. *Перспективні напрямки наукової думки: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 18 квітня 2018 року у м. Тернопіль*: зб. наук. праць «ΛΌГОΣ». 75–80 с.

66. Местное самоуправление в России и Германии. История и современность: сб. ст. / под общ. ред. Я. А. Пляйса и Н. М. Мухарямова. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2012.

67. Міжнародна класифікація економічних видів діяльності. 2017. Квітень. URL: https://www.czso.cz/

68. Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП: наказ ДФС України: від 16.11.2018 № 739. URL: http://sfs.gov.ua/

69. Олійник О. В., Філон І. В. Податкова система: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 25 с.

70. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua

71. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/

72. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/

73. 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/

74. Офшорні зони як спосіб збереження капіталу в нестабільній економічній ситуації / Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vodt/2009_10/19_Ofshorni_zony_ak_.pdf

75. Офшорні компанії в податковому плануванні. URL: http://www.amondsmith.com.ua/ bank_accounts.htm

76. План дій щодо проведення реформ ДФС у податковому напрямі. URL: https://www.medoc.ua/uk/blog/plan-dij-shhodo-provedennja-reform-dfs-u-podatkovomu-naprjamku

77. Податкова система: навч. посібник / за ред. І. О. Лютого. К.: Центр учбової літератури, 2009. 23 с.

78. Податковий кодекс України: Закон України, Кодекс: від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

79. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон: Закон України. URL: www.portal.rada.gov.ua

80. Пудрик Д. В. Сервісне обслуговування платників податків: до питання формування змісту поняття. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. Вип. 6, т. 1. С. 99–102.

81. Санжаревська І. Створення центрального офісу з обслуговування великих платників податків сприятиме інтересам великого бізнесу і держави. *Вісник податкової служби України*. 2012. № 7. С. 6–7.

82. Скоромцова Т. О. Методологія, організація та інформаційне забезпечення проведення горизонтального моніторингу великих платників податків. Податкова політика держави: теорія формування та практика реалізації: монографія / за ред. Л. Л. Тарангул та ін. Ірпінь: Вид. Національного університету ДПС України, 2013. С. 269–279.

83. Скоромцова Т. О. Організація горизонтального моніторингу як нової моделі співпраці фіскальних органів та великого бізнесу в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2017. № 1. С. 187–195.

84. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Концепція податкових витрат та шляхи їх застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 23–44.

85. Степенко С. Мета наступного етапу реорганізації – удосконалення податкового сервісу для великих платників. *Вісник податкової служби України*. 2012. № 4. С. 38.

86. Стецюк С. С. Прогнозна оцінка можливості та доцільності створення офшорних зон в Україні. *Зовнішня торгівля: право та економіка*. 2014. № 1. С. 64–71.

87. Стрілка О. Аналіз діяльності банківських офшорних зон. *Теоретико-методологічні основи міжнародних відносин і зовнішньої політики*. 2014. № 14. С. 35–39. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/.../cgiirbis_64.exe

88. Сутність міжнародного бізнесу та його характеристики. URL: http://pidruchniki.com/14170120/menedzhment/sutnist_mizhnarodnogo_biznesu_yogo_harakteristika

89. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07 / МВС України; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Х.: ХНУВС, 2012. 408 с.

90. Тимофеева О. Ф., Крестьянинова М. И. Офшорные юрисдикции как инструмент международного налогового планирования: мировой опыт их создания. *Мир науки*. 2014. № 1 (3). С. 6. URL: http://mir-nauki.com

91. Тропіна В. Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства. К.: НДФІ, 2008. С. 180–181.

92. Турчинов О. В. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки. К., 2009. 195 с.

93. Фадеев Д. Е. Экономика. Налоги. Бизнес. *Налоговый вестник:* приложение к журналу. 2011. № 4. 288 с.

94. Фільо М. М. Проблема втрат бюджету від надання податкових пільг та шляхи її вирішення. *Економічний часопис – XXI*. 2012. № 3–4. С. 73–76.

95. Чуркіна О. С., Ратушенко О. С. Світовий досвід офшорного бізнесу. URL: http://intkonf.org/churkina-os-ratushenko-os-svitoviy-dosvid-ofshornogo-biznesu/

96. Шередеко Е. В. Современное состояние органов налогового администрирования. *Налоги и налогообложение*. 2008. № 7. С. 75–80.

97. Шпак Л. О. Особливості розвитку світових фінансових центрів. URL: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjvaurhqfNAhXkCpoKHeYvCiAQFggaMAA&url=http %3A %2F %2Firbisnbuv.gov.ua

98. Щодо шляхів удосконалення податкової системи України / Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. URL: http://old.niss.gov.ua/Table/Jalilo22/002.htm. – Назва з екрана.

99. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013. 432 с.

100. Яворська К. І., Тичківська І. І. Особливості створення і діяльності офшорних підприємств та їх значення для держави та бізнесу. Методичні рекомендації / Головне управління юстиції у м. Київ. К., 2013.

101. Як в ЄС борються з ухиленням від сплати ПДВ. 2016. URL: https://taxlink.ua/ua/news/jak-v-s-borjatsja-iz-uhilennjam-vid-splati-pdv.htm

102. Книжкова Я. Про контроль реалізації ЄЕТ. 2017. 21 квітня. URL: http://www.podnikatel.cz/clanky

103. Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України: монографія. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. 368 с.

104. Ящук С. П. Роль і місце ОЕСР і МВФ в процесі інституалізації міжнародних фінансових відносин у податковій сфері. *Податкове планування*. 2008. № 3. С. 14–26. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe %3FC21COM %3D2 %26I21DBN %3DUJRN %26P21DBN %3DUJRN %26IMAGE_FILE_DOWNLOAD %3D1 %26Image_file_name %3DPDF/uazt_2014_1_30.pdf&sa=U&ved=

105. A History of Decentralization. URL: http://www.ciesin.org/decentralization/English/General/history_fao.html

106. Altshuler R. and Dietz R. (2011), Reconsidering Tax Expenditure Estimation. National Tax Journal, June 2011, 64 (2, Part 2). Pp. 459–490.

107. Arbutina H. and Ott K. (1999), Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom. Zagreb: Institut za javne financije.

108. Background on Tax Expenditures. The Tax Expenditures Statement. Pp. 5–18.

109. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD. Working Party of Senior Budget Officials. GOV/PGC/SBO (2004) 6.19 p.

110. Bratić V. (2006), Tax Expenditures: A Theoretical Review. *Financial Theory and Practice*. No. 30 (2). Pp. 113–127.

111. Brennan G. The Power to Tax: Analytic Foundations of a Fiscal Constitution / Geoffrey Brennan, James M. Buchanan. – Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1980. URL: http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv9c1.html

112. Brixi, H. P., C. M. A. Valenduc and Z. L. Swift ed. (2004). Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. the World Bank.

113. Brown C. (2004), Tax Expenditures in Australia. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington, D.C.: The World Bank. Pp. 45–68.

114. Buchanan J.M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State / James M. Buchanan, Richard A. Musgrave. – The MIT Press: Cambridge (Mass.); London, 2000. – IX, 272 p.

115. Bugnon, M. (2012), Horizontal Treatment – New Forms and Experiences of Achieving Enhanced Relationship between Tax Administrations, Taxpayers and Tax Intermediaries: The Swiss Approach – With a Focus on the Ruling Practice, Tax Tribune 28, 176–180.

116. Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974. 93rd Congress of the USA.

117. Craig Fookes (2009), Spending through the Tax System: Tax Expenditures / New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper 09/01. – 27 p.

118. Definition of ‘Large Taxpayer’. IOTA report for Tax Administrations / Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). Budapest 2008. URL: http://ujp.gov.mk/uploads//Definition %20of %20Large %20Taxpayer.pdf

119. Dziemianowicz R., Wyszkowski A. and Budlewska R. (2014), Tax expenditures: spending through the tax system. *Economics of the 21st Century*. 4 (4) 2014. pp. 92–107. P. 93.

120. Economic Theory of Fiscal Decentralization. URL: http://www.nber.org/chapters/c2273.pdf

121. Eriksen E.G. Structural Injustice and Solidarity. The Case of the Eurozone Crisis. URL: https://www.sv.uio.no/arena/english/research/publications/arena-working-papers/2017/wp-4-17.pdf

122. EY’s attractiveness survey: Europe – 2017. URL: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey_attractiveness_europe_2017/$FILE/ey_attractiveness_europe_2017

123. Fiscal Federalism. Making Decentralization Network / Edited by Hansjörg Blöchliger and Junghun Kim. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/MakingZdecentralizationZworkZOECDZ2016 %20(1).pdf

124. Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Tax Group / Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries. – 2009. – 76 p. 112. Саврас І. З.

125. Friedman M. Capitalism and Freedom / Milton Friedman. – The University of Chicago Press, 1962. – XVI, 208 p. URL: www.pdf-archive.com/2011/12/28/friedman-milton-capitalism-and-freedom/...pdf

126. Global Vision for a Social Solidarity Economy: Convergences and Differences in Concepts, Definitions and Frameworks. URL: http://www.ripess.org/wp-content/uploads/2017/08/RIPESS_Vision-Global_EN.pdf

127. Harris, J. E. (1997). Tax expenditures: Concept and oversight. New York: Marcel Dekker, Inc.

128. HM Revenue and Customs Large Business. *HMRC*. 2014. URL: https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business#large-business.

129. Howard C. (1997), The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States. Princeton: Princeton University Press. 272 p.

130. IOTA – Intra-European Organization of Tax Administrations (2012), IOTA Knowledge Database 'Voluntary Compliance Policies and Strategies for Large Taxpayers', Large Taxpayer Treatment and Audit (LTTA) Area Group, Intra-European Organization of Tax Administrations, Budapest.

131. Jul A.-M. (2006), Off-Budget Operations Report. Inter-American Development Bank. 151 p.

132. Kimmons Ronald (2011), Difference Between a Deduction and an Exclusion. URL: http://www.ehow.com/info_10060659_difference-between-deduction-exclusi on.html

133. Kraan Dirk-Jan (2004), Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting. Volume 4. No. 1. Pp. 121–142.

134. Ma G. (2004), China's Current Tax Expenditure System: Issues and Policy Options. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington, D.C.: The World Bank. Pp. 190–202.

135. Managing Compliance of High Wealth Individuals. The Auditor-General Audit Report. 2013. 2014. № 35. URL: http://www.anao.gov.au/~/media/Files/Audit %20Reports/2013 %202014/ Audit %20Report %2035/AuditReport_2013-2014_35.pdf.

136. Measuring Tax Expenditures. Tax Expenditures Statement. pp. 15–20. URL: http://www.treasury.gov.au/~/media/Treasury/Publications %20and %20Media/Publications/2008/TES %202007/Downloads/PDF/03_2007_TES_Chapter_3.ashx

137. Musgrave Richard, Musgrave Peggy (1989), Public finance in theory and practice. New York: McGraw-Hill Book Co. 627 p.

138. NTCA – Netherlands Tax and Customs Administration (2008), Tax Control Framework – From a Focus on Risks to Being in Control: A Different Approach, TCF Working Group, Co-ordination Group on the Treatment of Very Large Businesses, Netherlands Tax and Customs Administration, Heerlen.

139. Oner E. (2011), Tax Expenditure and the Situation in Turkey. *International Journal of Business and Social Science*. Vol. 2 No. 23. Pp. 165–170.

140. Özker A. N. (2002), Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği, eakademi. URL: http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.html

141. Peters B. Guy (2010), The Politics of Bureaucracy: An Introduction to Comparative Public Administration. Sixth Edition. Routledge. 400 p. P. 261.

142. Peters W. T. B., Brink M. R. Establishing a Tax Control Framework: The utility and necessity of IT / W. T. B. Peters, M.R. van den Brink, S. Janssen, G.A. de Roest. C. 32–40. URL: https://www.compact.nl/articles/establishing-a-tax-control-framework-the-utility-and-necessity-of-it/ Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences. The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. 2011. 135 p.

143. Rein M. and Rainwater L. (1986), Public. Private Interplay in Social Protection (Comparative Public Policy Analysis Series). Routledge; Revised ed. Edition. 215 p. P. 11.

144. Rosanne Altshuler and Robert D. Dietz (2008), Tax Expenditure Estimation and Reporting: a Critical Review. National Bureau of Economic Research. Working Paper No. 14263. 59 p.

145. Rosen, S. H. (1999) Public Finance. Boston: Irwin McGraw-Hill. 608 p.

146. Sandford C. (2000), Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation. Bath: Fiscal Publications.

147. Schick A. (2007), Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework. OECD Journal on Budgeting. Vol. 7. No. 3. 32 p.

148. Shaviro D. (2009), Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. NYU Law School, Public Law Research Paper No 72. New York University School of Law. Pp. 57–59.

149. Social Solidarity Economy and related concepts. Origins and Definitions: An International Perspective. URL: http://www.ripess.org/wp-content/uploads/2017/09/Solidarity-Economy-and-other-Concepts-Poirier-July-2014.pdf

150. Surrey S. S. (1967), The U.S. Income Tax System – the Need for a Full Accounting. Speech before the Money Marketers.

151. Surrey S. S. (1976), The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974, 17 B.C.L. Rev. 679, № 5. Pp. 679–737.

152. Surrey S. S. (1979), Tax Expenditure Analysis: The Concept and Its Uses. Canadian Taxation 3, 4.

153. Surrey S. S. and Paul R. McDaniel (1979), The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. Boston College Law Review. Vol. 20 Issue 2 Number 2. Pp. 225–369.

154. Surrey S. S. and Paul R. McDaniel (1985), International Aspects of Tax Expenditures: A comparative Study. Deventer, the Netherlands; Boston: Kluwer Law and Taxation. 420 p.

155. Surrey S. S., and Paul R. McDaniel (1985), Tax Expenditures. Cambridge, MA: Harvard University Press.

156. The Essence of Friedman // Ed. by K.R/ Leube. – Stanford: Hoover Institution Prtess, 1987. – XXXIV, 566 p.

157. The new solidarity Tax are coming soon. URL: http://eisa-outsourcing.eu/index.php/2018/05/21/new-solidarity-tax-coming-soon/

Наукове видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

**Андрущенко Володимир Леонідович, Тучак Тетяна Володимирівна,
Кашпур Леся Миколаївна, Прокопенко Ірина Адольфівна,
Борейко Наталія Миколаївна, Скоромцова Тетяна Олександрівна,
Стадник Марина Вікторівна, Ізмайлов Ярослав Олексійович,
Осмятченко Володимир Олександрович, Лекарь Сергій Іванович,
Панура Юлія Василівна, Іванишина Ольга Степанівна,
Порохнюк Іванна Ігорівна, Дражанова Маріанна**

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ЦІННОСТЕЙ ТА ТЕХНОЛОГІЙ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Монографія

Відповідальний за випуск *Д. Ф. Салахова*

Редактор *Н. І. Грицюк*

Форматування та
комп'ютерна верстка *О. В. Лисенко*

Здано до друку 17.03.2020. Формат 60 × 84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 16,4.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 177.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*