ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

Препринт

ПРОТИДІЯ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ

Ірпінь – 2017

УДК 336.228.3(477)
ББК 65.9(4Укр)65.261.41–28
П37

Рекомендовано до друку
Вченою радою Університету ДФС України
(протокол № 12 від 14 грудня 2016 р.)

Рецензенти:
Прокопенко Н. С. – д.е.н., професор, проректор з наукової роботи ПВНЗ „Європейський університет”**;**
Тимченко О. М. – д.е.н., професор, професор кафедри фінансів ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”**.**

Автори: Брехов С. С., Задорожня Л. А., Коротун В. І., Новицька Н. В., Пилипів В. В., Проскура К. П., Соколовська О. В., Стародуб Д. М., Сушкова О. Є.

П37 Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун, О. Є. Сушкова, Н. В. Новицька та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. – 108 с. – (Препринт / Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України).

ISBN 978-966-337-439-0

Препринт „Протидія агресивному податковому плануванню в Україні” є оглядом основних результатів виконання Науково-дослідним інститутом фіскальної політики Університету ДФС України науково-дослідних робіт „Протидія агресивному податковому плануванню в Україні” та „Алгоритм виявлення ризикових суб’єктів господарювання – платників податку на прибуток підприємства на основі аналізу співвідношення показників фінансової звітності”.

У препринті представлено дослідження теоретичних основ протидії агресивному податковому плануванню – особливого виду мінімізації сплати податків. На основі оцінки відповідної світової практики та передумов становлення вітчизняної моделі протидії мінімізації сплати податків надано пропозиції щодо впровадження окремих механізмів протидії та контролю за агресивним податковим плануванням в Україні.

Матеріали, що містяться у даному виданні представлені для обговорення науковцями та практиками, сфера наукових інтересів та практична діяльність яких пов’язана з проблематикою протидії мінімізації сплати податків.

Передрук і переклади дозволяються тільки з обов’язковим посиланням на публікацію.

УДК 336.228.3(477)
ББК 65.9(4Укр)65.261.41–28
ISBN 978-966-337-439-0 © Університет ДФС України,

ЗМІСТ

Вступ 4

1. Теоретичні засади протидії агресивному податковому плануванню 6

2. Світові практики протидії агресивному податковому плануванню 19

3. Передумови становлення вітчизняної моделі протидії агресивному податковому плануванню 28

4. Розвиток механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні 48

5. Дорожня карта з упровадження механізмів протидії та становлення системи контролю за агресивним податковим плануванням в Україні 72

Висновки 81

Список використаних джерел 84

Додатки 92

Вступ

Дієвість реалізації економічних перетворень в Україні безпосередньо залежить від здійснюваних заходів, спрямованих на оптимізацію податкового навантаження на реальний сектор економіки України. Розроблення і прийняття Податкового кодексу стало лише першим етапом проведення широкої податкової реформи в Україні, основною метою якої було визначено побудову сучасної соціально орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки, а також забезпечення стійкого економічного зростання, оновлення суспільних відносин, підтримку розвитку пріоритетних галузей економіки та відповідну стабілізацію фінансової та податкової систем.

Тому одним з основних завдань реалізації реформ у сфері оподаткування на сьогодні залишається підвищення ефективності податкового адміністрування, що дозволить без збільшення загального рівня оподаткування досягти зростання фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи. Саме повнота використання бази оподаткування, руйнування схем ухилення від сплати податків, перегляд механізму надання податкових пільг належать до групи питань, що актуальні протягом усього періоду становлення та розвитку податкової системи України.

Пошук ефективних механізмів протидії агресивному податковому плануванню (далі – АПП) є стратегічно важливим завданням на міжнародному рівні. Широке використання середнім та великим бізнесом схем АПП, які знижують фіскальну ефективність податкових систем, зумовило активне обговорення цих питань на форумах міжнародних організації (G20) та ОЕСР, напрацювання спільних стандартів та підходів до протидії ухиленню від сплати податків та уникненню оподаткування. Україна не може залишатися осторонь світових процесів трансформації систем оподаткування. Саме тому для України надзвичайно актуальними як з теоретичного погляду, і щодо

практичної значущості є впровадження ефективних інструментів руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, у тому числі і таких, що мають характер АПП. Дане дослідження було спрямоване на оцінку сучасного стану протидії схемам мінімізації сплати податків, що реалізуються суб'єктами підприємництва в Україні, визначення найбільш ефективних практик протидії АПП країнами з розвиненими економіками з позиції можливості їх імплементації у вітчизняну податкову систему, а також формування комплексу пропозицій як теоретичного, так і суто практичного характеру, реалізація яких дозволить підвищити загальну ефективність податкової системи України завдяки вдосконаленню процедур податкового контролю, підвищення дієвості протидії заниженню податкових зобов'язань, руйнуванню схем ухилення від сплати податків.

Зважаючи на зазначене, наукове обґрунтування окремих напрямів протидії АПП з відповідним використанням наявного світового досвіду є актуальним, а реалізація таких заходів дозволить підвищити як фіскальну, так і регулятивну ефективність вітчизняної податкової системи та досягти задекларованих цілей економічного розвитку. Водночас розробка цього проекту є лише першим етапом широкого наукового пошуку у сфері побудови в Україні ефективної системи протидії АПП. Одним з результатів виконання проекту стала розроблена Дорожня карту з упровадження основних механізмів протидії АПП в Україні.

1. Теоретичні засади протидії агресивному податковому плануванню

Сьогоднішній стан розвитку економіки України засвідчує потребу у здійсненні докорінних перетворень. Не в останню чергу дієвість реалізації таких трансформацій залежить від ефективності застосовуваних заходів податкової політики. Необхідність перетворень у сфері оподаткування, адаптації податкової системи до наявних умов перманентної трансформації економічного середовища особливо актуалізувалася із наростанням кризових явищ у національній економіці. Водночас одним з основних питань, що залишається актуальним протягом усього періоду реалізації сучасних податкових реформ в Україні, є визначення оптимального рівня податкового навантаження та структури національної податкової системи. Відповідно, проблематика оптимізації рівня та структури податкового навантаження залишається однією з ключових при визначенні пріоритетних напрямів трансформації податкової політики.

Серед найбільш поширених у світовій практиці підходів до розробки принципів оптимального оподаткування виділяють ефективність податкових технологій з погляду платника податку й економічність збору податків для збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні держав. Щодо необхідності у подальшій трансформації вітчизняного механізму адміністрування податків, то на сьогодні стратегічним напрямом залишається подальше розширення бази оподаткування шляхом упорядкування як застосування податкових пільг та інших закріплених вилучень, так і безпосередньо руйнування схем мінімізації сплати податків, що в комплексі дозволить знизити податковий тиск на платників податків та одночасно збільшити фіскальну ефективність податкової системи України.

Отже, основною метою трансформаційних процесів у сфері

податкового адміністрування сучасної України повинне стати впровадження нових (часто вже апробованих іншими країнами) механізмів протидії мінімізації сплати податків. Причому такі механізми повинні бути спрямовані як на протидію ухиленню від сплати податків, так і на зниження рівня використання схем уникнення оподаткування, зокрема застосування агресивних практик зниження рівня податкового навантаження.

Прийнято розрізняти поняття, які характеризують процеси, пов'язані зі зниженням рівня податкових платежів. Так, за досить популярною класифікацією [62], виділяють: ухилення від сплати податків; уникнення сплати податків; законну оптимізацію податкових зобов'язань (податкове планування). Відповідно, існує відмінність між уникненням сплати податків і податковим плануванням, останнє визначають як т. зв. прийнятне уникнення сплати податків. Межа тут зазвичай досить незрозуміла, оскільки більшість країн визнають право платників податків на мінімізацію податкового навантаження. З іншого боку, моделі поведінки, які виключно або в основному стосуються оподаткування, застосовуються, як правило, відповідно до законодавчих чи судових положень. Водночас з поширенням практики використання схем мінімізації податків та зловживання правом випадки формально законного уникнення оподаткування все частіше кваліфікуються як протиправна діяльність, що ще більше ускладнює розмежування уникнення та ухилення від сплати податків.

Для більшості країн виникають труднощі не стільки у встановленні випадків ухилення від сплати податків, а саме у визначенні відмінностей між уникненням сплати податків та податковим плануванням [10, с. 123]. Водночас застосування принципу свободи вибору контрагента передбачає, що, зазвичай, платники податків можуть господарювати так, як вони хочуть для цілей мінімізації податкових платежів.

Загалом під податковим плануванням *(tax planning)* розуміють

діяльність платника податків, спрямовану на максимальне використання всіх нюансів податкового законодавства з метою досягнення найвищого фінансового результату шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з погляду податкових наслідків [19, с. 64], тобто основною характерною особливістю податкового планування є наявність відповідних податкових альтернатив, що і забезпечує можливість оптимізації податкових зобов'язань.

У цілому податкове планування можна охарактеризувати як процес, під час якого платник податків визначає перспективні напрямки зменшення податкового навантаження, завдяки чому встановлюється: мінімальне значення податкового зобов'язання, передбаченого законодавством; можливість використання пільгових режимів оподаткування; імовірність здійснення розрахунків з бюджетами за податковими зобов'язаннями у максимально відтерміновані строки.

Значне поширення застосування транснаціональними корпораціями (далі – ТНК) саме схем міжнародного податкового планування, які все більше впливають на рівень фіскальної ефективності національних податкових систем, залучення до таких процесів усе більшої кількості нових суб'єктів міжнародного права та відповідне розширення ринку консультаційних послуг у сфері податкового планування актуалізували потребу у розгляді такої проблематики на глобальному рівні. ТНК, застосовуючи пільгові режими різних податкових юрисдикцій, а також положення угод про уникнення подвійного оподаткування, досягають значного зниження оподаткування своїх доходів або їх повного звільнення від оподаткування.

Типова структура ТНК передбачає наявність холдингової (материнської) компанії в одній податковій юрисдикції та дочірніх підприємств в інших юрисдикціях. Крім цього, акціонери ТНК (бенефеціари) можуть перебувати у податкових юрисдикціях, що не збігаються з місцем реєстрації материнської компанії. Холдинг, як

правило, отримує доходи двох видів – дивіденди, що розподіляються дочірніми підприємствами, а також доходи від реалізації акцій дочірніх підприємств, або приріст капіталу (*capital gains*). У свою чергу, акціонери отримують доходи від ТНК у формі дивідендів або приросту капіталу у разі реалізації належних їм акцій ТНК. Ураховуючи специфіку ТНК, найбільш визначальним для них є режим оподаткування прибутку від капіталу як на корпоративному рівні, так і на рівні фізичних осіб, а також умови оподаткування під час репатріації прибутку з країни походження доходу до країни реєстрації.

Завдяки особливостям своєї організаційної побудови ТНК у межах АПП здатні комбінувати режими оподаткування шляхом вибору для розміщення своїх підрозділів у найбільш сприятливих податкових юрисдикціях для певних видів діяльності чи операцій. Отже, оподаткування капіталу має дуже важливий вплив на формування конкурентоспроможного середовища для ведення бізнесу в сучасних умовах і зумовлює високу активність інвесторів щодо пошуку та розробки схем оптимізації податків, чому сприяє міжнародна податкова конкуренція [26].

Уже 2006 року під час роботи Форуму з податкового адміністрування, який був проведений ОЕСР у Сеулі, було зазначено, що схеми податкового планування, які використовують деякі ТНК, стають усе більш агресивними, а тому постає необхідність у реалізації комплексу заходів, спрямованих на протидію застосуванню схем АПП. Результатом проведення цього Форуму стало напрацювання спільної позиції щодо потреби у боротьбі за дотримання норм податкового законодавства всіма сторонами податкових правовідносин та напрацювання спільних підходів для унеможливлення випадків використання схем недобросовісного податкового планування.

Відповідно за своєю сутністю агресивне податкове планування (*aggressive tax planning*) є особливим видом податкового

планування, що здійснюється платником податків шляхом прийняття рішень у сфері оподаткування, які можуть призвести до наслідків, відмінних від закріплених податковим законодавством унаслідок його невизначеності або багатоваріантного трактування.

Тому формування комплексу ефективних механізмів протидії мінімізації сплати податків, у тому числі таких, що мають ознаки АПП, залишається одним із стратегічних напрямів трансформації світової податкової системи. Власне застосування платниками податків схем АПП є глобальною проблемою і, за різними оцінками, спричиняє втрати податкових надходжень від 4 до 10 % на рік, що в абсолютному вимірі становить від 100 до 240 млрд дол. США. Найбільш негативно процес АПП впливає на США, втрати податкових надходжень становили 2012 р. 84,8 млрд дол., відношення недоотриманого прибутку становило 37,9 %. У топ-10 країн за цим показником також входять такі: Німеччина (7,2 млрд дол.), Іспанія (4,9 млрд дол.), Італія (4,2 млрд дол.), Бразилія (3,7 млрд дол.), Франція (3,7 млрд дол.), Індія (3,6 млрд дол.), Мексика (3,3 млрд дол.), Канада (3,0 млрд дол.), Китай (2,6 млрд дол.).

Деякі країни внаслідок політики низького податкового навантаження, якою користуються ТНК, застосовуючи схеми АПП, отримують значну вигоду. У топ-10 країн за обсягом надлишкових податкових надходжень входять такі: Норвегія (8,4 млрд дол.), Нідерланди (3,5 млрд дол.), Індонезія (2,4 млрд дол.), Ірландія (2,2 млрд дол.), Швейцарія (1,7 млрд дол.), Данія (1,4 млрд дол.), Люксембург (1,0 млрд дол.), Єгипет (0,8 млрд дол.), Сінгапур (0,6 млрд дол.), Венесуела (0,5 млрд дол.).

Основною причиною зазначених негативних явищ став процес глобалізації, який на сьогодні значно впливає на національні економіки. Глобалізація сприяє активізації зовнішньої торгівлі, залученню іноземних інвестицій, підвищуючи тим самим ефективність міжнародного економічного співробітництва та розвитку окремих економік. Крім того, сучасна міжнародна діяльність

перебуває під впливом ряду факторів – вільний рух капіталів й трудових ресурсів, усунення торгових бар'єрів, стрімкий розвиток інформаційних систем і технологій, комунікацій, поряд з цим – підвищення значення управління ризиками, створення та захист систем інтелектуальної власності тощо.

Варто зазначити, що поруч з інтеграцією економік відбувалася й інтеграція корпорацій. У даному випадку глобалізація призвела до переходу від моделей профільної діяльності багатонаціональних корпорацій до світових моделей, тобто організаційна структура яких є матричною, а діяльність орієнтована на повний цикл виробництва й збуту продукції з зосередженням декількох функцій на локальному та міжнародному рівнях. Більш того, стрімкий розвиток електронної економіки дозволив таким корпораціям розміщувати окремі види виробничої діяльності у місцях, географічно віддалених від фізичного місцезнаходження їх споживачів.

Активізація використання терміну агресивного податкового планування в експертному середовищі відбулася у зв'язку з ухваленням 2013 року ОЕСР Плану дій BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), до якого на сьогодні приєдналося понад 85 держав. Основною метою прийняття Плану дій BEPS є розробка комплексної, збалансованої та ефективної стратегії боротьби країн з проблемою розмиття (ерозії) бази оподаткування і виведення прибутку з-під оподаткування. Також до цілей прийняття даного плану потрібно віднести вирівнювання умов оподаткування та здійснення господарської діяльності в різних країнах світу, що планується досягти шляхом вирівнювання норм податкового законодавства та їх практичного значення; реалізація узгоджених норм у межах міжнародної податкової системи; підвищення прозорості здійснюваних фінансово-господарських операцій.

Цілями впровадження Плану дій BEPS на міждержавному рівні визначено такі:

– сприяння створенню умов для справедливої податкової конкуренції на глобальному рівні між юрисдикціями та напрацювання заходів протидії застосуванню шкідливих податкових практик і проявам протекціонізму;

– сприяння розвитку міжнародного співробітництва при дотриманні податкового суверенітету окремих країн;

– розвиток торгівлі шляхом усунення подвійного оподаткування та запобігання формуванню несправедливих комерційних переваг за рахунок уникнення оподаткування та ін. [59, с. 14].

Планом дій BEPS визначені підходи та методологічні принципи подальшого вдосконалення податкового законодавства в обраній предметній сфері [11, с. 52]:

1) комплексний підхід до проблеми протидії небажаному переміщенню податкової бази, заснований на гармонізації законодавства з трансфертного ціноутворення, контрольованих іноземних компаній, резидентського статусу платника, використання фінансових інструментів та ін.;

2) розкриття ланцюгів створення вартості в бізнесі платника податків, на основі чого здійснюється справедливий розподіл податкових вимог між державами;

3) пріоритет економічного змісту над юридичною формою; аналіз істотної діяльності платника податків, у результаті чого визначається відповідність доходу платника податку економічній активності, що приносить цей дохід;

4) подальша розробка методик протидії використанню низькоподатових юрисдикцій. Мається на увазі не тільки визначення індикаторів для віднесення податкового режиму до складу пільгових, а й трансформація досліджень у бік виявлення законодавчих відмінностей (наприклад, особливий порядок обліку доходів від фінансової діяльності та нематеріальних активів у кожній з юрисдикцій);

5) акцентування уваги на проблемі зловживання положеннями договорів про уникнення подвійного оподаткування та ролі даних договорів у процесах виведення прибутку в низькоподаткові юрисдикції;

6) визнання пріоритету комплексного підходу до проблеми, ролі прозорості та ефективного обміну інформацією між податковими органами, взаємодії з платниками податків у частині розкриття схем АПП та ін.

Відповідно до рекомендацій ОЕСР індикаторами віднесення схем податкового планування до складу агресивних є такі:

– відсутність зв'язку між фінансовою та дійсною економічною діяльністю;

– наявність відмінностей у нормах прибутку у межах групи глобальних ТНК;

– відмінності в ефективних ставках оподаткування між ТНК та „порівнюваними" компаніями, які не є ТНК;

– вимивання бази оподаткування з використанням нематеріальних активів. Може, наприклад, проявлятися у вигляді концентрації високого рівня надходжень роялті порівняно з витратами на науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність;

– вимивання бази оподаткування через процентні платежі [49, с. 46].

У більшості випадків схеми АПП реалізуються з використанням послуг податкових консультантів, фінансових організацій, а також відповідних податкових департаментів великих компаній-платників податків. Як посередники податкові консультанти відіграють важливу роль в організації функціонування будь-якої системи оподаткування, однак деякі з них є також пропагандистами застосування численних схем АПП, що негативно впливає на фіскальну ефективність податкової системи [15, с. 4].

Ключовими напрямами протидії використанню схем АПП, які

визначені ОЕСР [23, с. 106]), є такі:

– регулювання використання гібридів, що дозволяє всебічно оцінити застосування платниками податків гібридів для одержання непередбачених відмінностей за різними країнами;

– напрацювання механізмів протидії формуванню корпоративних і банківських збитків з відповідним формулюванням рекомендацій для країн щодо внесення або посилення правил торгівлі товарами групи ризику;

– робота над схемами, які увійшли в Настанови з питань АПП;

– ініціативи щодо розкриття інформації, які охоплюють цілий ряд підходів, починаючи з правил щодо обов'язкового розкриття інформації і закінчуючи формами спільного дотримання вимог, а також дають рекомендації країнам з упровадження у власну практику податкового адміністрування (або відповідного вдосконалення) цих правил.

На рис. 1.1 схематично приведений ряд наявних на сьогодні інструментів для виявлення схем уникнення сплати податків та відповідно встановлення їх учасників, що використовуються різними групами країн.

Схематично інструменти, що використовуються податковими органами при управлінні ризиками, пов'язаними з уникненням сплати податків, поділяються на чотири сфери втручання:

– інструменти, які визначають правила уникнення подвійного оподаткування;

– інструменти, спрямовані на забезпечення дотримання правил оподаткування;

– інструменти, призначені для виявлення агресивних схем податкового планування та визначення їх учасників;

– інструменти, спрямовані на врегулювання податкових спорів.



Рис. 1.1. Інструменти виявлення уникнення сплати податків та схеми визначення учасників [45, с. 2]

В умовах прискорення глобалізаційних процесів змінюється і мотивація процесів злиття й поглинання. Якщо раніше основними цілями таких угод було отримання економії від масштабу, розширення ринків збуту або побудова повного циклу виробництва, то нині серед вагомих причин цих процесів варто виділити зменшення податкового навантаження. Транснаціональні корпорації почали придбавати не зовсім сумісні бізнеси з метою переміщення в більш сприятливі податкові юрисдикції. Цей процес є одним з методів АПП та отримав назву податкової інверсії (*tax inversion*) – процесу реінкорпоратизації транснаціональної компанії з метою скорочення податкового навантаження. У процесі податкової інверсії одна компанія придбаває конкурента, що базується в іншій країні з меншим податковим навантаженням, переміщує штаб-квартиру до цієї країни, залишаючи основний бізнес у країні виникнення такого підприємства (див. рис. Г.1 додатка Г). Корпорація виплачує більшу частину своїх податків іноземній державі, що, як правило, є „податковим раєм” з низькою податкової ставкою. Це дозволяє законним способом уникати

сплати податку на прибуток підприємств в країні походження бізнесу. Ці дії відбуваються зазвичай „на папері", оскільки більшість корпоративних операцій проводиться на території країни походження бізнесу.

Корпоративна інверсія відбувається, коли компанія зливається з іноземною і реінкорпоратизується в іноземній державі. Компанія стає дочірнім підприємством іноземної фірми, яка залишається підконтрольною їй. Корпорація може інвертуватися, якщо після злиття її власники отримали близько 80 % від акцій нової об'єднаної компанії, або якщо після злиття реікорпоратизоване підприємство має „істотні види діяльності" в чужій країні, які становлять принаймні 25 % операцій. Так, тільки зі зміною власності на 20 % компанія може стати „іноземною", навіть якщо значною мірою діє і контролюється з країни походження бізнесу.

2014 р. найбільшою податковою інверсією стала угода щодо придбання американською корпорацією „Medtronic" з вартістю у 60 мрлд дол. США компанії „Covidien" зареєстрованої в Ірландії. Сума угоди становила 42,9 млрд дол. і на 29 % перевищила ринкову вартість компанії, що поглинається. Хоча обидва підприємства виробляють медичні прилади, їх бізнеси погано сумісні, у зв'язку з цим можна сказати, що основною причиною угоди стало застосування методів АПП [20]. Корпорація „Medtronic" повідомила, що внаслідок податкової інверсії змогла використати на інвестиції 20,5 млрд дол своїх оподатковуваних доходів, які до проходження процесу перебували в офшорній зоні.

Дослідивши окремі наслідки АПП, варто зазначити, що в умовах динамічного розвитку міжнародного податкового середовища багато країн занепокоєні питанням ефективності міжнародних стандартів, що лежать в основі двосторонніх міжнародних договорів, які розподіляють права щодо оподаткування між країною походження доходу та країною-резидентом. Відповідно і BEPS є глобальною проблемою, яка

вимагає рішень на міждержавному рівні. Несприятливі фінансові та економічні наслідки BEPS залишаються у центрі уваги OECP та G20 з моменту початку проекту. Неофіційний досвід показує, що діяльність з податкового планування деяких ТНК, які користуються невідповідностями та прогалинами в міжнародних податкових правилах, відокремлюючи оподатковуваний прибуток від місця його походження є тривалою, причому масштаб негативного глобального впливу такої діяльності на фіскальну ефективність національних податкових систем є економічно досить невизначеним.

Хоча оцінити масштаби АПП непросто, враховуючи складність процесів АПП і серйозні обмеження щодо отримання даних, сьогодні відомо, що фіскальні ефекти BEPS є значними. На додаток до значних втрат податкових надходжень АПП спричиняє інші несприятливі економічні ефекти, пов'язані з неможливістю здійснення адекватної оцінки обсягу корпоративного боргу, прямих іноземних інвестицій.

Аналіз BEPS є особливо складним завданням з погляду наявної інформації для оцінки, оскільки стратегії, використовувані ТНК в процесі АПП, часто складні і можуть містити операції з гібридними фінансовими інструментами, звітність про які не оприлюднюється. За своєю природою, АПП не є процесом, який можна простежити на основі наявної статистичної інформації.

У рекомендаціях OECP для оцінки прямих та непрямих ефектів BEPS визначено такі показники: 1) обсяг прямих іноземних інвестицій (далі – ПІІ) відносно ВВП; 2) ставки податку на прибуток підприємств (далі – ППП) підрозділів ТНК у країнах з низьким рівнем оподаткування порівняно зі ставками у країнах з високим рівнем оподаткування; 3) ставки ППП підрозділів ТНК у країнах із низьким рівнем оподаткування порівняно із середньою ставкою ППП усієї ТНК; 4) ефективна податкова ставка ТНК порівняно з ефективною ставкою країни, у якій зареєстрована

материнська компанія; 5) місце виробництва та використання нематеріальних активів; 6) концентрація боргу підрозділів ТНК, розташованих у країнах з високим рівнем податкових ставок.

Показник обсягу ПІІ щодо ВВП дозволяє порівнювати країни за середньою часткою ПІІ у ВВП. Обрання цього показника для оцінки масштабів BEPS обґрунтовується тим, що ВВП відображає реальну економічну активність країни, а ПІІ певною мірою показує рух активів у межах відповідних груп компаній. Висока частка ПІІ у ВВП може означати, що іноземні інвестиції не пропорційні реальній економічній активності країні. Далі пропонується розбивати країни на групи за значенням даного показника. Однак серед його недоліків є те, що він не враховує відмінності в податковій політиці і не відображає причини високої частки ППІ у ВВП.

У свою чергу, показник високої норми прибутку підрозділів ТНК з низьким податковим навантаженням дозволяє відстежувати розподіл прибутку між підрозділами ТНК. За ініціативами ОЕСР пропонується формувати показник, який складається з двох частин: частки підрозділу у прибутку до оподаткування ТНК та прибутковості підрозділу. Далі сукупність підрозділів поділяється на чотири групи та подається у вигляді матриці: 1) підрозділи з високою середньою ефективною ставкою ППП (далі – СЕС ППП) та низькою прибутковістю; 2) підрозділи з високою СЕС ППП та високою прибутковістю; 3) підрозділи з низькою СЕС ППП та низькою прибутковістю; 4) підрозділи з низькою СЕС ППП та високою прибутковістю.

У звіті ОЕСР за цим напрямом BEPS [49] зазначено, що в підрозділах ТНК з нижчим податковим навантаженням концентрується 45 % сукупного прибутку ТНК. Цей показник 2011 р. збільшився у вартісному вираженні на 32 % порівняно з 2007 р.

Показник високої норми прибутку ТНК філій у низькоподаткових юрисдикціях дозволяє порівнювати

прибутковість підрозділів ТНК у низькоподаткових юрисдикціях із сукупною прибутковістю ТНК. СЕС ППП підрозділів ТНК (зважених за обсягом активів) розраховується для кожної країни, де така ТНК має підрозділи; країни ранжуються за СЕС ППП для кожної ТНК. Відповідно на основі фінансових звітів 250 провідних світових ТНК було з'ясовано, що 2011 року норми прибутку філій у низькоподаткових юрисдикціях в 171 найбільших ТНК були в середньому майже у два рази вище середньої норми. Показник збільшився на 3 % протягом 2007–2011 років.

Показник ефективної податкової ставки великих підрозділів ТНК відносно інших підприємств країни з аналогічними характеристиками дозволяє порівнювати СЕС ППП великих підрозділів ТНК з іншими вітчизняними підприємствами з аналогічними характеристиками. Індикатор вимірює, наскільки СЕС ППП великих підрозділів ТНК менша, ніж суб'єктів господарювання, які не входять до ТНК. Щодо показника концентрації боргу в підрозділах ТНК, розташованих у країнах з високим рівнем податкових ставок, то ТНК може стратегічно розподіляти борг у своїх підрозділах залежно від рівня ставок ППП для зменшення податкових зобов'язань.

Таким чином, приведені вище положення дозволяють констатувати складність та багатоаспектність такого явища, як АПП. Відповідно, ключовим питанням для України є формування власної вітчизняної моделі протидії таким негативним проявам у податковій сфері, що неможливо здійснити без аналізу загальносвітових тенденцій протидії використанню схем мінімізації сплати податків, особливо таких, що мають ознаки АПП.

2. Світові практики протидії агресивному податковому плануванню

Формування комплексу ефективних механізмів протидії мінімізації сплати податків, у тому числі таких, що мають ознаки АПП, залишається одним зі стратегічних напрямів трансформації світової податкової системи. Основною причиною зазначених негативних явищ став процес глобалізації, що почав поширюватися у середині минулого століття і на сьогодні суттєво вплинув на національні економіки. Глобалізація сприяє активізації зовнішньої торгівлі, залученню іноземних інвестицій, підвищуючи тим самим ефективність міжнародного економічного співробітництва та розвитку окремих економік. В умовах динамічного розвитку міжнародного податкового середовища значна кількість країн занепокоєні питанням ефективності міжнародних стандартів, що лежать в основі двосторонніх міжнародних договорів, які розподіляють права щодо оподаткування між країною походження доходу та країною-резидентом. Відповідно, і BEPS є глобальною проблемою, яка вимагає рішень на міждержавному рівні.

У зв'язку з цим уперше в історії міжнародного податкового співробітництва країни-члени ОЕСР і G-20 спільно працювали над розробкою Плану дій BEPS. Крім зазначених країн, у цій роботі брали участь понад 85 країн, що не входять до ОЕСР та G-20, у тому числі і Україна.

План дій BEPS розроблено на таких фундаментальних принципах: забезпеченні узгодженості у внутрішньодержавних правилах, які впливають на транскордонну діяльність; підсиленні внутрішньодержавних правил вимогами міжнародних стандартів з метою забезпечення сплати податків у країні, у якій провадиться економічна діяльність та створюється додана вартість; підвищенні прозорості, а також визначеності для бізнесу і урядів. План дій BEPS охоплює заходи щодо протидії АПП, його метою є розробка

комплексної, збалансованої та ефективної стратегії боротьби із зазначеним негативним явищем у межах п'ятнадцяти напрямів. Схематично складові зазначеного документа подані на рис. 2.1.

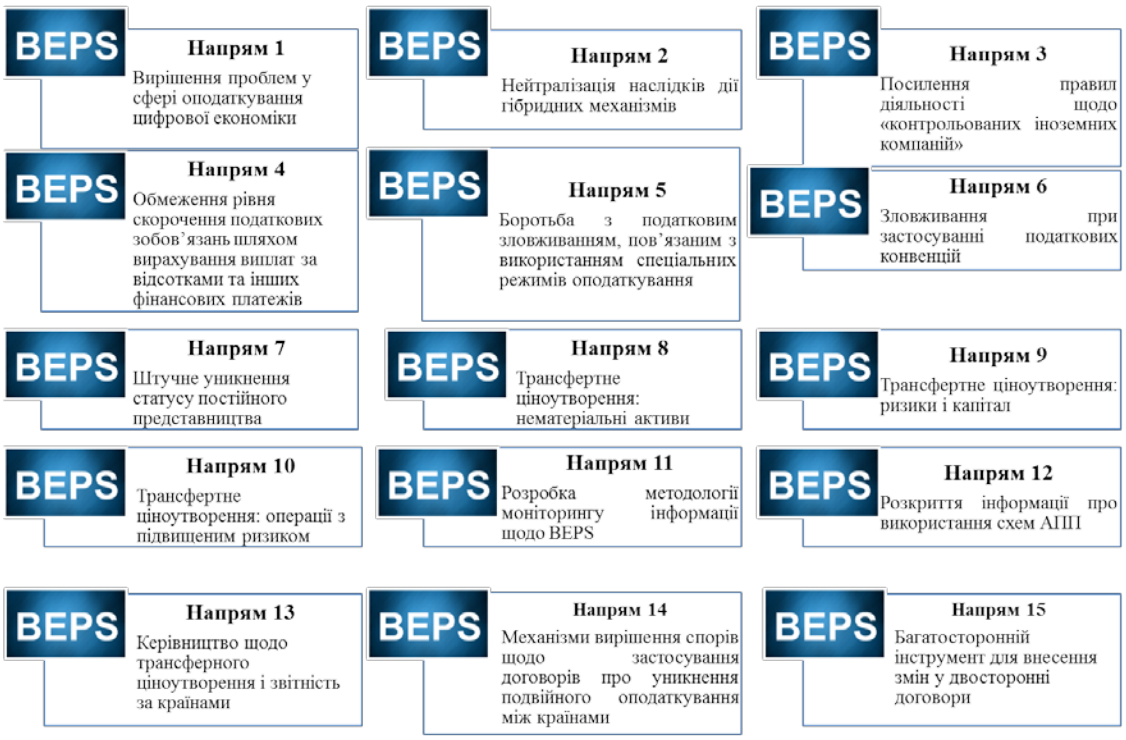


Рис. 2.1. Складові Плану дій BEPS

Джерело: складено на основі [25].

Пакет дій BEPS переглядає відповідні настанови із застосування правил трансфертного ціноутворення, щоб запобігти використанню платниками податків інструментів укриття прибутку в низькоподаткових юрисдикціях, і уточнює визначення поняття постійне представництво. Також пропонується урядам ряд нових заходів, які здійснюватимуться за рахунок внутрішніх змін закону, у тому числі посилених правил про контрольовані іноземні компанії (далі – КІК), загальний підхід до обмеження ерозії бази оподаткування через використання процентних вирахувань і нових правил для запобігання застосування гібридних інструментів, які дозволяють зменшувати прибуток практично до нуля.

Політичні лідери, ЗМІ та суспільство по всьому світу висловили занепокоєння методами податкового планування, які

застосовуються ТНК шляхом використання прогалин у взаємодії різних систем оподаткування і штучного заниження оподатковуваного прибутку (через трансмісію його в низькоподаткові юрисдикції, у яких низька або відсутня економічна діяльність).

Проблема АПП у секторі цифрової економіки зумовлена тим, що цей сектор є результатом процесу перетворень, які стали можливими внаслідок стрімкого розвитку інформаційних та комунікаційних технологій. Цифровою все більше стає вся економіка, її важко, а іноді і практично неможливо, відділити від економіки для цілей оподаткування. Проте бізнес-моделі цифрової економіки мають деякі ключові особливості, які можуть стосуватися оподаткування.

Щоб унеможливити прояви застосування схем АПП у сфері цифрової економіки у межах у дій BEPS розроблені рекомендації, які в основному зосереджені на законному врегулюванні питань визначення статусу постійного представництва; віднесенні укладених дочірніми підприємствами контрактів купівлі-продажу як таких, що укладені материнською компанією; рекомендаціях щодо стягнення ПДВ (податку з продажів) стосовно міждержавної торгівлі цифровими товарами і послугами, відповідно до розроблених міжнародних стандартів, а також віднесенні вартості, створеної за допомогою даних, генерованих на конкретній території внаслідок використання товарів і послуг у цифровому форматі.

З метою підвищення узгодженості корпоративного прибуткового оподаткування на міжнародному рівні, відповідно до Плану дій BEPS, розроблено рекомендації щодо конструкцій внутрішніх правил і розвитку положень типового договору, який би дозволяв нейтралізовувати вплив гібридних механізмів на обсяги сплати податкових зобов’язань. Рекомендації розроблені щодо внесення змін у внутрішнє законодавство і податкові конвенції ОЕСР.

Після впровадження у внутрішньодержавне законодавство і договірне право ці рекомендації дозволять нейтралізувати гібридні невідповідності, поклавши край застосуванню податкових вирахувань на декількох територіях або декількох податкових вилучень. За рахунок нейтралізації цих невідповідностей у податковому законодавстві та використанні розроблених правил як інструменту протидії BEPS буде усунено негативний вплив гібридних інструментів на транскордонну торгівлю та інвестиції.

Ефективним інструментом протидії прихованому відпливу капіталу та мінімізації оподаткування із застосуванням технік міжнародного структурування бізнес-процесів є оподаткування КІК. Сутність режиму КІК полягає у зарахуванні доходів іноземних компаній, які контролюються фізичними або юридичними особами-резидентами, у дохід цих резидентів для цілей оподаткування. Це призводить до втрати економічного сенсу у використанні компаній, які зареєстровані у податкових гаванях для мінімізації оподаткування та акумуляції доходів. Регулювання КІК робить невигідною для резидентів країни декомпозицію бізнес-процесів, їх розміщення у інших країнах та штучний перерозподіл доходів між країнами. Це дозволяє зменшити прихований відплив капіталу з країн, у яких безпосередньо відбуваються виробничі бізнес-процеси, до країн з низькоподатковими режимами.

Країни мають вирішити проблему зі зловживанням податковими договорами, у тому числі через запровадження спільних стандартів щодо їх застосування ТНК. Напрямом 6 Плану дій BEPS також передбачається певна гнучкість у реалізації мінімального стандарту, оскільки положення повинні бути адаптовані до особливостей кожної країни, обставин переговорів та укладення двосторонніх угод. Відповідно до цього напряму мають бути розроблені нові правила договорів, які забезпечать гарантії протидії зловживанню положеннями договорів і запропонують певний ступінь гнучкості у врегулюванні цих положень.

Питання вдосконалення механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням також продовжує залишатися одним з найбільш актуальних, що підтверджується тією увагою, яка їй приділяється ОЕСР та ЄС. Зокрема, питанням трансфертного ціноутворення присвячені напрями 8–10, 13 Плану дій BEPS.

Так, реалізація заходів у межах напряму 13 передбачає розроблення уніфікованих підходів до документації з трансфертного ціноутворення з метою підвищення прозорості відповідних практик контролю в різних країнах шляхом розробки нових уніфікованих правил до документації з трансфертного ціноутворення з урахуванням витрат бізнесу на їх дотримання, а також вимог розкриття групою підприємств необхідної інформації про розподіл доходу, економічної діяльності і податків, що сплачуються в різних країнах. Реалізація рекомендацій у межах напряму 13 дозволить кардинально змінити підходи до підготовки документації з трансфертного ціноутворення, зокрема передбачено для ТНК застосування трирівневої структури документації: мастерфайл, локальний файл та звіт у розрізі країни (для компаній і груп з доходом протягом фінансового року у понад 750 млн євро). Відповідно у межах реалізації напряму 13 запропоновано модельне законодавство, яке може бути використане країнами для регламентації порядку надання „звіту за країнами", а також укладення угод для сприяння здійсненню обміну повідомленнями між фіскальними органами.

Водночас ключовими напрямами розробок у межах напрямів 8–10 Плану дій BEPS стали такі [13, с. 14]: надання нового визначення нематеріальних активів; встановлення порядку розподілу прибутку від передачі та використання нематеріальних активів відповідно до розмірів утвореної за їх допомогою вартості; оновлення рекомендацій щодо розподілу витрат на нематеріальні активи між асоційованими сторонами; введення правила, що необґрунтовані доходи не мають акумулюватися стороною, яка бере

на себе ризики на підставі контрактних (договірних) взаємовідносин або надає капітал; упровадження положення про те, що прибуток має відповідати створеній вартості; відхід від вимог використання зіставних угод (операції) та зосередження уваги на аналізі фінансових результатів; визначення обставин, за якими угоди (операції) можуть бути рекласифіковані; розробка заходів захисту від поширених інструментів розмиття бази оподаткування тощо.

Можна констатувати, що сформовані рекомендації у межах Плану дій BEPS (як щодо вдосконалення самих правил, так і формату звітування за контрольованими операціями) у перспективі дозволять зробити правила трансфертного ціноутворення більш справедливими, а отже сприятимуть якісному підвищенню рівня прозорості діяльності ТНК. Крім того, наявність інформації з трансфертного ціноутворення такого обсягу і якості дозволить фіскальним органам розробити методики відбору платників податків до перевірок, що сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю в даній сфері.

Отримання своєчасної, повної та актуальної інформації про застосування стратегій АПП є одним з основних завдань, що стоять перед фіскальними органами. Ранній доступ до такої інформації дає можливість швидко реагувати на податкові ризики через їх оцінку, аудит або внесення змін у законодавство або правила. Звіт щодо здійсненої роботи за напрямом 12 надає модульну структуру, що дозволяє країнам впроваджувати правила розкриття інформації про потенційні схеми АПП та їх користувачів. Відповідні рекомендації не являють собою стандарти, а тому країни можуть вільно обирати, чи варто їм запроваджувати обов’язкові режими розкриття інформації. Якщо країна бажає прийняти обов’язкові правила щодо розкриття інформації, рекомендації забезпечують необхідну гнучкість, щоб збалансувати необхідність в отриманні для тієї чи іншої країни кращої і своєчасної інформації, не збільшуючи при

цьому витрати часу на реалізацію податкового обов'язку для їх платників. Також у звіті викладено конкретні рекомендації для формування міжнародних правил, спрямованих на розкриття схем АПП, а також для розробки та впровадження більш ефективного обміну інформацією і співпраці між фіскальними органами. Модульна структура також виступає як довідковий матеріал для країн, які вже запровадили обов'язкові режими розкриття інформації, для підвищення ефективності цих режимів.

Як було встановлено лідерами країн G20 та у Плані дій BEPS у липні 2013 р., країнам, що розвиваються, потрібно проводити активні консультації щодо власних пріоритетів впровадження цього Плану та шляхів подолання його викликів. На думку фахівців ОЕСР, упровадження окремих елементів Плану дій BEPS у країнах, що розвиваються, відрізняється від цього процесу для розвинених країн.

Країнам, що розвиваються, може бракувати відповідного законодавчого інструментарію, необхідного для вирішення питань, пов'язаних з імплементацією окремих механізмів Плану дій BEPS. Загальною проблемою таких країн є недосконалість законодавства або наявність законодавства, недостатньо спрямованого на найбільш важливі ризики. Також у багатьох випадках ці правила достатньо легко обійти. Часто наявні кілька шляхів переміщення прибутку через кордон, тому законодавство, що закриває лише один шлях, є неефективним у протидії цьому процесу, бо решту шляхів воно залишає відкритими. Наприклад, законодавство, що запобігає переміщенню прибутку шляхом трансфертного ціноутворення, буде мати обмежену ефективність, якщо у ньому водночас відсутні заходи, які попереджають ТНК про застосування надмірного відсоткового боргу.

Напрямами подолання розбіжностей між розвиненими країнами й економіками, що розвиваються, при впровадженні останніми окремих механізмів протидії АПП є такі:

1) урахування потенційних ризиків при впровадженні внутрішніх правил протидії транскордонному податковому плануванню та впровадження міжнародних стандартів;

2) розвиток правил і стандартів у сфері міжнародного оподаткування з урахуванням обмеженості інформації;

3) імплементація правил протидії АПП з урахуванням обмеженості ресурсів, що передбачає спрощення або автоматизацію процесів податкового адміністрування;

4) підвищення обґрунтованості позиції податкових органів у судових справах, пов'язаних з мінімізацією сплати податків;

5) розгляд питань упровадження механізмів Плану дій BEPS у комплексі з питаннями оптимізації повноважень податкових органів;

6) проведення компанії з висвітлення значущості питань BEPS.



Рис. 2.2. Пріоритети Плану дій BEPS для країн, що розвиваються.

Джерело: [56; 8].

Податкові органи можуть захищати цілісність податкової системи від застосування схем АПП у різні способи, включаючи спрощення податкової системи в цілому, зміни податкової політики і співпрацю з іншими юрисдикціями щодо міжнародної гармонізації податкових систем. Найчастіше податкові органи використовують комбінацію різних інструментів, покликаних захищати цілісність бази оподаткування. Однак при використанні досвіду застосування інструментів протидії агресивним схемам податкового планування у різних країнах варто враховувати відмінні риси податкової системи кожної країни і контекст, який привів до розвитку цих інструментів.

Одним із ключових інструментів є правила розкриття інформації, використання яких дозволяє податковим органам виявляти платників податків та консультантів, які здійснюють АПП. Раннє виявлення схем АПП після їх реалізації дозволяє податковим органам швидко запроваджувати конкретні правила проти уникнення оподаткування, з метою блокування встановленої схеми, і відслідкувати інших платників податків, які її реалізували. Для податкових органів правила розкриття інформації можуть охоплювати звичайний часовий лаг між виконанням платниками податків схем АПП і подачею своїх щорічних податкових декларацій, які можуть не розкривати всі деталі, необхідні для повної оцінки характеру планування.

У зв’язку з цим податкові органи різних країн, починаючи з Канади, Австралії, США і Великобританії, створили міжнародну платформу JITSIC (Об’єднаний інформаційний центр із податкових відхилень), який концентрує увагу на протидії практикам уникненню оподаткування з використанням транскордонних схем. Крім того, значну увагу даній проблематиці приділяє ОЕСР, під егідою якої розроблюються методичні матеріали щодо виявлення та протидії АПП [28]. Зокрема, сформовано директорію, до якої заноситься інформація про вже виявлені типові схеми АПП – на сьогодні вже внесено інформацію про понад 400 відповідних схем.

Відповідно, множинність юрисдикцій може призвести до труднощів у виявленні та подоланні схем АПП і накладає суттєві обмеження на дії податкових органів. З метою їх виправлення необхідно, щоб податкові органи підтримували канали взаємозв'язків та обміну інформацією, гармонізували певні практики, які допомагають визначати схеми АПП та виявляти їх користувачів і, у разі необхідності, здійснювати спільні заходи.

3. Передумови становлення вітчизняної моделі протидії агресивному податковому плануванню

Ефективний податковий контроль є необхідною умовою успішного функціонування податкової системи в цілому, оскільки він охоплює всю систему оподаткування, а також здійснюється в розрізі кожного окремого податку, податкових груп, груп платників податків і територій. Водночас особливістю дієвої організації податкового контролю є наявність взаємозв'язку елементів контрольно-перевірочної діяльності і вибору таких методів і умов їх використання, які найбільше відповідають меті податкового контролю. Загалом перед податковим контролем як складовою податкової системи постають завдання подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, удосконалення контрольно-перевірочної роботи, зменшення заборгованості зі сплати податків і зборів до бюджету, сприяння розробці та запровадженню стабільного, прозорого законодавства з метою детінізації української економіки та легалізації доходів юридичних і фізичних осіб. Крім того, ефективний податковий контроль має забезпечувати прозоре економічне адміністрування податкових відносин при оптимальному розмірі витрат на його здійснення і являє собою необхідну умову функціонування податкової системи.

Суттєвий вплив на рівень податкових надходжень має ефективність роботи контролюючих органів щодо адміністрування податків. Через об'єктивні причини (мораторій на перевірки,

відсутність цілого ряду відповідних методик, обмеженість в інформації для відпрацювання платників податків, постійні адміністративні перетворення) та ряд суб'єктивних причин (недостатній рівень професійної компетенції працівників контролюючих органів, схильність платників податків до мінімізації сплати податків) ефективність роботи контролюючих органів є такою, що потребує постійної уваги з метою виявлення проблем та відповідних шляхів підвищення ефективності податкового контролю.

У таблиці 3.1 наведено показники результативності податкового контролю в 2014–2015 роках. Як видно з наведеної таблиці, обсяги донарахованих податкових зобов'язань у 2015 році мають тенденцію до збільшення порівняно з 2014 роком. Сума розриву перевищує 13,2 млрд грн (таблиця 3.1), однак власне сума узгоджених податкових зобов'язань за актами документальних перевірок зменшилася на 3,4 млрд грн, ще меншими є суми, які стягуються до бюджету.

Таблиця 3.1

Показники контрольно-перевірочної роботи ДФСУ за 2014–2015 роки

Показник	2014	2015
Контрольно-перевірочні заходи, у т. ч.:		
планові документальні перевірки	6 198	4 453
позапланові документальні перевірки	33 129	21 217
зустрічні звірки	65732	50 398
Донараховано податкових зобов'язань, млрд грн	23,2	36,5
з них узгоджені податкові зобов'язання	*8,0*	*4,6*
в % до загальної суми	*34,3*	*15,6*
Надійшло за актами документальних перевірок, млрд грн	3,3	2,9

Джерело: складено за даними [5].

У 2015 році (порівняно з 2014 роком) збереглася тенденція до зменшення кількості здійснених контрольних заходів (див. табл. 3.1). Зокрема, кількість планових документальних перевірок зменшилася на 28,2 %, а позапланових документальних перевірок –

на 36 %. Ця тенденція спричинена в цілому зменшенням кількості платників податків, змінами в податковому законодавстві (періодичні мораторії на проведення перевірок, адміністративні зміни у структурі та підпорядкуванні фіскальних органів).

Незважаючи на значну кількість перевірок, лише незначна кількість платників податків охоплюється плановими документальними перевірками. Так, протягом останніх років упроваджено концепцію, яку також відображено у ПКУ, щодо планів-графіків, до яких включаються переважно платники податків, які мають значну кількість податкових ризиків. Кількість позапланових перевірок у 2014 році, що переважно застосовуються до ризикових платників податків, становила 28,5 тис. од., у т. ч. перевірено близько 10,5 тис. вигодонабувачів на загальну суму ризиків 8,5 млрд грн, за результатами таких перевірок донараховано 2,8 млрд грн. 2015 року вже було відпрацьовано 28 тис. вигодонабувачів і як наслідок, за результатами таких контрольних заходів було донараховано податкових зобов'язань на загальну суму в 4,5 млрд грн, зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування на суму в 0,5 млрд грн [5].

Варто зазначити, що орієнтовна кількість працівників підрозділів податкового контролю у 2014–2015 роках становила близько 4 тис. осіб. Отже, навантаження на одного працівника протягом останніх років становило лише одну-дві планові перевірки на один рік. Це свідчить про гіпертрофовану роль позапланових перевірок та інших контрольних заходів, які поступово трансформувалися в невиїзні форми – звірки, аналітичні довідки тощо.

Поточний рівень охоплення комплексними плановими перевірками ризикових підприємств є недостатнім. Беручи до уваги термін, протягом якого податкові органи можуть донараховувати податки (3 роки), щонайменше до 95 % платників податків не можуть бути зроблені всебічні висновки щодо дотримання вимог

податкового законодавства.

Водночас постійна трансформація схем мінімізації сплати податків викликає потребу переходу від використання методів постаудиту до застосування проактивного підходу в податковому адмініструванні, у тому числі і через пошук шляхів протидії використання суб'єктами господарювання схем АПП.

Необхідно виходити з принципу, що більш економічно затратним є вжиття заходів на компенсування втрат від мінімізації податків, ніж заходи з профілактики податкових правопорушень та усунення причин, які до них призводять. Так, важливо усувати недоліки законодавства, що дозволяють неоднозначне трактування податкових норм, превалювання принципу „форми над сутністю" для мінімізації податків; розвивати системи раннього виявлення (моніторингу) податкових ризиків, забезпечувати невідворотність настання відповідальності (фінансового, адміністративного чи кримінального) за ухилення та уникнення сплати податків.

Аналіз практики оподаткування в Україні доводить, що з метою мінімізації податків суб'єкти господарювання застосовують відповідні методи мінімізації, що дозволяють знизити податкове навантаження за рахунок використання неточностей та розбіжностей у законодавстві країни (табл. 3.2). Так, згідно з п. 56.21 ст. 56 ПКУ: „у разі коли норма цього ПКУ чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі ПКУ, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків"[16].

Кожен із зазначених спеціальних методів мінімізації податків має свою сферу застосування (див. табл. 3.2), тому вибір

конкретного методу визначають специфічні особливості поставленої в процесі податкового планування мети та особливості діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

Таблиця 3.2

Методи, які використовуються платниками податків України у внутрішньодержавних схемах мінімізації сплати податків

Метод мінімізації сплати податків	Характеристика методу мінімізації сплати податків
1. Вибір організаційно-правової форми та структури ведення підприємницької діяльності	Метод базується на можливості суб'єктів господарювання самостійно обирати організаційно-правову форму господарювання, вид підприємницької діяльності та організаційну структуру її здійснення, систему оподаткування (загальна чи спрощена).
2. Метод використання облікової політики	Метод ґрунтується на взаємозалежності податкового та бухгалтерського обліку і полягає в тому, що за допомогою зміни облікової політики можуть бути змінені розміри податкових баз.
3. Метод заміни відносин	Метод полягає в тому, що операція, яка має більш високий рівень оподаткування, замінюється на іншу, яка дозволяє досягти цієї або максимально наближеної мети, застосувавши більш пільговий порядок оподаткування
4. Метод поділу відносин	Метод ґрунтується на заміні певної частини операції або однієї господарської операції на декілька інших, що дозволяє знизити загальну суму податкових зобов'язань
5. Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування	Реалізується шляхом зменшення бази оподаткування, зіставлення різних варіантів застосування ставок і об'єктів оподаткування.
6. Метод делегування податків підприємству-сателіту	Метод полягає у передачі об'єкта оподаткування іншому суб'єкту підприємницької діяльності, пов'язаному з платником податків
7. Метод відстрочення податкового платежу	Метод ґрунтується на використанні елементів інших методів, і його застосування дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на подальший податковий період
8. Метод пільгового підприємства	Полягає у перенесенні об'єктів оподаткування або видів діяльності під пільговий режим оподаткування, пов'язаний з особливим податковим статусом деяких суб'єктів підприємницької діяльності
9. Метод офшору	Сутність методу полягає у перенесенні об'єкта оподаткування (окремих операцій, видів діяльності, майна тощо) під юрисдикцію з більш м'яким режимом оподаткування (вільні економічні зони, спеціальні економічні зони, офшорні зони)

Джерело: складено авторами.

Найпоширенішим варіантом заміни виду договірних відносин з метою мінімізації податків є заміна договору купівлі-продажу, що передбачає перехід права власності на товари (роботи, послуги), на посередницькі договори, що не передбачають переходу права власності, а отже і виникнення податкового зобов'язання у продавця. Так, найпоширенішою формою заміни договірних

відносин є заміна договору купівлі-продажу товару або договору поставки товару на відповідні посередницькі договори – комісії або доручення.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності платник податків може замінити операцію імпорту сировини для експортної продукції на операцію з переробки на митній території України. У сфері трудових відносин найбільш поширеною практикою є оформлення договору підряду або договору про надання послуги замість трудового договору.

Основним напрямом застосування методу прямого скорочення об'єкта оподаткування є завищення витрат на придбання товарів, робіт та послуг. Ключовим елементом цього методу є маніпулювання ціною, кількістю, якістю та схемами поставки („ланцюги") товарів, робіт або послуг з метою розподілу надлишку вартості між учасниками угоди. Використання зовнішньо-економічних операцій у цих схемах мінімізації податків дозволяє суб'єкту господарювання збільшувати податковий кредит з ПДВ, а також сформувати суми, що підлягають бюджетному відшкодуванню.

Метод делегування податків підприємству-сателіту передбачає створення суб'єктами господарювання бізнес-структури, у межах якої відбувається розподіл оподаткованих операцій або передача суб'єктам пільгового оподаткування (або перебувають на спрощеній системі оподаткування). У результаті такого поділу оподатковуваних операцій платники податків, які є елементами однієї бізнес-структури, забезпечують дотримання вимог до застосування пільгового оподаткування; звільнення від застосування реєстраторів розрахункових операцій; перебування на спрощеній системі оподаткування тощо.

Найпоширенішим способом відстрочення сплати податків є використання посередницьких договорів в операціях купівлі-продажу, а саме договору комісії, замість укладання договору

поставки, що дозволяє відстрочити момент збільшення оподаткованого доходу у продавця. Але ст. 187 ПКУ [16] передбачена можливість відстрочення сплати ПДВ за рахунок перенесення на інший звітний період дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ для операцій фінансової оренди (лізингу) (п. 187.6 ПКУ) та для операцій за довгостроковими договорами (контрактами) (п. 187.9 ПКУ). Також чинним податковим законодавством (підрозділ 3 розділу XX ПКУ) передбачена можливість застосування податкового векселя на суму податкового зобов'язання з ПДВ при імпорті устаткування, обладнання та комплектуючих вітчизняними підприємствами суднобудівної промисловості та суб'єктами господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки [17].

Застосування методу пільгового підприємства передбачає проведення операцій з суб'єктами оподаткування, які користуються пільговими або спеціальними режимами оподаткування, а саме:

– перебувають на спрощеній системі оподаткування (єдиний податок) згідно з нормами глави 1 розділу XIV ПКУ [16];

– підпадають під дію ст. 141 „Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій" ПКУ (страховики, нерезиденти, інститути спільного інвестування, суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення), що передбачає застосування знижених ставок податку на прибуток підприємств;

– є підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів, щодо яких нормами ПКУ передбачено звільнення від оподаткування;

– перебувають на спеціальному режимі оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства (ст. 209 ПКУ);

– реалізують інвестиційні проекти у сферах, що згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України № 843-р [17] віднесені до переліку пріоритетних галузей економіки та щодо окремих

операцій мають право користуватися податковими пільгами у вигляді повного звільнення від сплати податків і зборів.

Але одним із поширених способів мінімізації оподаткування для багатьох підприємницьких структур є переведення фінансових ресурсів або діяльності за межі власної країни. Це дозволяє вивести їх із під юрисдикції національного податкового законодавства та контролю з боку національних фіскальних органів. Треба відзначити, що світові інтеграційні та глобалізаційні процеси, інтернаціоналізація фінансової діяльності значно спрощують реалізацію таких операцій.

За останній період сформувалася тенденція до абсолютної мінімізації податкових платежів багатьма платниками податків. Усіх суб'єктів, які мінімізують податки, можна умовно поділити на такі дві категорії:

– суб'єкти, які надають послуги з мінімізації податків, тобто використовують фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності;

– реальні платники податків, які у своїй діяльності застосовують різні схеми мінімізації податкових зобов'язань.

Використання схем мінімізації сплати податків, у т. ч. тих, що мають ознаки АПП, стало своєрідним джерелом збагачення порушників податкового законодавства. Підприємства та організації застосовують у своїй господарській діяльності різноманітні схеми, які дають змогу зменшити або і взагалі уникати сплати податкових платежів. Для того, щоб зменшити масштаби мінімізації оподаткування, потрібно розпочати вибудовувати систему протидії АПП, що має ґрунтуватися на сучасних міжнародних стандартах та підходах.

Найбільш дискусійним та проблемним для адміністрування вважається ПДВ. Даний податок посідає особливе місце в податковій системі України та є найбільшим бюджетоутворюючим податком. Протягом останнього року щодо нього успішно реалізовано і впроваджено в практику використання проактивного

підходу систему електронного адміністрування ПДВ. Це дало можливість підвищити ефективність і прискорити процеси раннього виявлення і відпрацювання ризиків і порушень при нарахуванні ПДВ [18]. Водночас практика мінімізації ПДВ на сьогодні ще продовжується, що зумовлено неконтрольованими обсягами обігу товарів на внутрішньому споживчому ринку. Це дозволяє поєднувати процеси легалізації готівки у безготівкову форму для одних підприємств та конвертації готівки з формуванням витратної частини для інших платників податків.

Тому надзвичайно актуальним завданням для фіскальних органів України є вжиття ефективних заходів із детінізації економіки, адже сучасний тіньовий сектор характеризується такими ознаками, як потужність, оперативність та розгалуженість (навіть діють мережі регіональних тіньових структур), а масштаби ухилення від оподаткування в Україні зіставні з обсягами надходжень від сплати податків.

Причини, які призвели до масштабного ухилення від оподаткування, мають спільну рису з причинами, що спрощують для платників податків можливість здійснення АПП. Це слабка присутність у вітчизняній практиці податкового законодавства принципу „превалювання сутності над формою”, що є перепоною визнання нечинними правочини і угоди, які здійснені з метою отримання неправомірної податкової вигоди.

Таким чином, можна констатувати, що норми законодавчих актів України, що регламентують здійснення підприємницької діяльності, надають платникам податків широке коло можливостей для застосування методів мінімізації податків. Ці методи, залежно від їх комбінації у конкретній схемі мінімізації податків та ступеня „легальності”, можуть бути класифіковані як елементи ухилення або уникнення оподаткування. Також це розмежування методів мінімізації податків залежить від рівня (відсутність або мінімальний рівень) фінансової відповідальності платників податків, яка

передбачена законодавством України щодо конкретного виду податкової поведінки. Якщо обраний платником податків метод (схема) мінімізації податків не передбачає застосування до нього штрафних санкцій (інших заходів з боку контролюючих органів) або їх рівень мінімальний, то їх відносять до практики саме АПП. Отже, варіюючи види й форми проведення господарських операцій та їх елементи, суб'єкти господарювання мають можливість перевести свою податкову поведінку зі сфери ухилення від оподаткування в сферу АПП.

До інструментів міжнародного планування, що застосовуються для зниження податкових виплат компанії, позначаються у тому числі і як напрями, відносять такі [4, с. 108]:

– створення особливої внутрішньофірмової структури транснаціональної групи, що містить проміжну холдингову компанію;

– використання норм національного законодавства, що встановлюють податкові пільги або передбачають пільговий режим оподаткування;

– застосування відповідних положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування;

– встановлення певної форми договірних відносин між афілійованими особами;

– трансфертне ціноутворення;

– внутрішньофірмове кредитування.

До вказаного переліку варто додати також зловживання нормами та недосконалістю національних податкових законодавств, що дозволяють досягти уникнення оподаткування. Варто також зазначити, що такі інструменти, як використання норм національного законодавства, які встановлюють податкові пільги або передбачають пільговий режим оподаткування, застосування відповідних положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, встановлення певної форми договірних відносин між афілійованими особами, у контексті АПП варто розглядати як

зловживання податковими нормами. Відповідно до Плану дій BEPS [22], послідовні та комплексні кроки країн ОЕСР скеровані на протидію таким основним практикам АПП: трансфертне ціноутворення, тонка капіталізація, використання КІК, запобігання різним зловживаннями внаслідок недосконалих норм податкового законодавства.

Можна констатувати, що у контексті здатності протидіяти АПП, вітчизняна податкова система є неефективною. Так, з перелічених напрямів протидії АПП лише у 2013 році сформовано інституційний механізм протидії трансфертному ціноутворенню. Проте саме схеми, що базуються на використанні трансфертного ціноутворення та низькоподаткових юрисдикцій, є такими, що дають найвищі податкові втрати для України внаслідок здійснення АПП.

За експертними оцінками на дату запровадження законодавчих змін про трансфертне ціноутворення близько 56 % товарного експорту з України здійснювалося за непрямими контрактами, що еквівалентно 260 млрд грн на рік, при цьому до 30 %, або 85 млрд грн осідає у вигляді неконтрольованих прибутків за межами України [3].

Можна вважати достатньо позитивним динамічний розвиток контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. Однак одним з його недоліків залишається висока вартість проведення такого контролю як для держави, так і платників податків. Водночас загальна ефективність контролю за трансфертним ціноутворенням є суперечливою, що вимагає подальшого розвитку вітчизняних податкових інструментів і механізмів протидії трансфертним схемам. Також існує потреба у розвитку механізмів протидії АПП за іншими напрямами, в т. ч. Такими, що допомагають платникам податків реалізовувати схеми трансфертного ціноутворення. Зокрема, до таких напрямів протидії, що визначені у Плані дій BEPS, відноситься регулювання тонкої капіталізації та правила КІК

(*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

Законодавство про КІК почало вводитися в більшості розвинених країн як захід включення в дохід материнської компанії нерозподіленого прибутку, отриманого дочірніми компаніями в низькоподаткових юрисдикціях, особливо класичних офшорних. Ці правила є доповненням антиофшорного законодавства та вважаються найбільш важливим заходом для припинення зловживань, пов'язаних з використанням переваг офшорної юрисдикції для розміщення компаній транснаціональної групи. Важливою перевагою законодавства про КІК, що випливає зі світового досвіду, є те що воно не потребує внесення змін чи денонсацій угод про уникнення подвійного оподаткування.

Найбільшими можливостями використання механізму тонкої капіталізації (внутрішньофірмового фінансування) для цілей отримання податкових вигод володіють ТНК. Так, група, що складається з материнської і дочірньої компаній, розташованих у різних країнах (при інших рівних умовах), може сплачувати менші суми податку у разі переведення прибутку дочірньої компанії в материнську у формі відсотків, які підлягають відрахуванню при визначенні оподатковуваного прибутку дочірньої компанії, ніж у випадку виплати дивідендів, що не підлягають відрахуванню.

Якщо у групу буде включена проміжна холдингова компанія, що розміщується в низькоподатковій юрисдикції, то це дозволить поєднувати дану перевагу з можливістю мінімізації податку на отриманий дохід. Іншими словами, механізм тонкої капіталізації використовується для досягнення максимальної гнучкості руху фінансових коштів у межах ТНК з найменшими для неї податковими витратами залежно від податкового законодавства юрисдикції базування відповідних структур групи і наявності або відсутності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування між відповідними країнами.

Для України регулювання тонкої капіталізації є актуальним

через наявність значної кількості дочірніх компаній, філіалів та представництв зарубіжних компаній. Так, за підсумками 1 півріччя 2015 року, міжфірмовий борг підприємств, що перебувають у відносинах прямого інвестування, з початку року зріс на 0,5 млрд дол. США – до 9,7 млрд дол. США (9,4 % від ВВП) [7]. Чинне законодавство (ст. 140. ПКУ) передбачає, що сума нарахованих процентів за борговими зобов'язаннями зменшує об'єкт оподаткування податку на прибуток, а утримання податку на репатріацію здійснюється на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування (від 0 до 15 %), а у випадку здійснення виплат на користь нерезидентів – лише з тих країн, з якими відсутні угоди про уникнення подвійного оподаткування у розмірі 15 %, що також менше за діючу ставку оподаткування.

Механізми запобігання застосуванню правил тонкої капіталізації на українських підприємствах закладені нормами Податкового кодексу України, зокрема у статтях 39 та 140. У правилах трансфертного ціноутворення (ст. 39 ПКУ), якщо платник податків здійснював виплату відсотків в обсягах, достатніх для їх визнання контрольованою операцією, то перевищення суми відсотків між такими операціями та зіставними операціями з непов'язаними особами збільшує фінансовий результат до оподаткування. За вимогами п. 140.2 ст. 140 ПКУ, згідно з яким для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж у 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку відсотків за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями на 50 % від суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного

податкового періоду, у якому здійснюється нарахування таких відсотків. При цьому сума боргових зобов'язань та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення боргових зобов'язань та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів із зазначених вище кредитів (позик).

Таким чином, можемо зробити висновок, що в Україні фрагментарно представлені деякі основні, типові механізми протидії транскордонним схемам АПП, зокрема це стосується регулювання трансфертного ціноутворення та правил тонкої капіталізації. При цьому такі механізми потребують подальшого уточнення і впровадження поряд із ними допоміжних механізмів та інструментів, що дозволить здійснювати ефективний контроль з протидії АПП за відповідними напрямами. До таких допоміжних механізмів можна віднести системи збору та опрацювання інформації, що допомагають встановити факти чи ризики застосування схем АПП.

Міждержавний обмін інформацією є необхідною умовою для ефективного функціонування механізмів протидії АПП. Україна з 2013 року стала повноправним членом Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією, що передбачає дотримання міжнародних стандартів прозорості та обміну податковою інформацією на основі критеріїв.

Згадані стандарти вимагають: 1) обміну інформацією за запитом, якщо така інформація є „очікувано важливою" та необхідною для виконання вимог законодавства іншої договірної держави; 2) відсутності обмежень на обмін, спричинених банківською таємницею чи посиланнями на внутрідержавні податкові інтереси; 3) можливості отримання належної інформації та відповідних повноважень; 4) поваги до прав платників податків; 5) суворого дотримання вимог конфіденційності щодо інформації, отриманої внаслідок обміну.

Як свідчать висновки ОЕСР, дотримання стандартів прозорості та участі відповідних державних органів в обміні податковою інформацією суттєво підвищує рівень добровільного декларування та сплати податків від доходів, отриманих за кордоном. Сьогодні у порядку денному багатьох країн ОЕСР стоїть питання інтеграції податкової інформації, отриманої від країн-партнерів у автоматичному режимі, у національні бази даних.

Сьогодні в Україні не здійснюється обмін інформацією в автоматичному режимі, оскільки інші юрисдикції готові надавати таку інформацію на паритетних засадах. Що стосується обміну податковою інформацією за запитами, то мають місце поодинокі випадки отримання Україною подібної інформації від компетентних органів Данії, Чехії, Італії. Варто також зазначити, що через складний характер підготовки та направлення запитів щодо надання інформації податковими органами іноземних держав, їх кількість в Україні є незначною (1–1,5 тис. запитів) [6], а отримання відповідей має значний часовий лаг, що знижує ефективність контрольної роботи.

Тому налагодження процесів обміну податковою інформацією на основі визначених країнами ОЕСР стандартів та критеріїв є пріоритетним завданням для України з метою отримання дієвого інструменту для здійснення контролю за сплатою резидентами податків від зовнішньоекономічної діяльності.

Для повноправного міжнародно-правового співробітництва Україні необхідно впроваджувати на національному рівні міжнародні стандарти щодо протидії АПП, реалізовувати ключові напрями Плану дій BEPS, забезпечувати виконання взятих на себе зобов’язань при приєднанні до Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією та приєднатися до багатосторонньої угоди щодо автоматичного обміну фінансовою інформацією.

Українська податкова система трансформовувалася під впливом зовнішніх чинників – глобалізаційних економічних

процесів, конкурентності податкових систем, міжнародно-правового середовища. Це змінило вітчизняне адміністрування податків разом з господарським правом, правилами обліку і звітності та наблизило його до світових практик. Але така синхронізація здійснювалася фрагментарно та епізодично, що призвело до неготовності фіскальної служби України належним чином реагувати на всі ризики несплати податків. Глобалізація загострила виклики і для країнах ОЕСР, які останні кілька років намагаються спільними зусиллями напрацювати та впровадити уніфіковані правила і рекомендації протидії втратам від АПП [22].

Як ініціатор компанії протидії АПП, ОЕСР з метою підвищення дієвості механізмів протидії АПП та вчасного реагування на зміни в тенденціях та ризиках транскордонного оподаткування напрацьовує та координує впровадження відповідних рекомендацій та стандартів на рівні держав та виступає координатором такого впровадження, що знайшло відобразилось в окремих напрямах Плану дій BEPS:

– напрям 11. Розробка методик збору та аналізу даних щодо BEPS та заходів з вирішення відповідних питань (оцінка та пошук шляхів підвищення ефективності виконання Плану дій BEPS);

– напрям 14. Створення більш ефективних механізмів вирішення спорів (при врегулюванні угод про уникнення подвійного оподаткування);

– напрям 15. Розробка багатостороннього інструменту (що забезпечить інноваційний підхід до міжнародних податкових питань, буде відображати швидко змінюваний характер глобальної економіки та необхідність у швидкій адаптації до такого розвитку подій).

Важливим кроком у подальшому розвитку методів боротьби з АПП є прийняття Радою ЄС 12 липня 2016 року Директиви № 2016/1184 (далі – Директива) [35], спрямованої на боротьбу з загальновідомими практиками уникнення оподаткування, підводячи певну риску під ініціативою BEPS. Країни-члени ЄС повинні

імплементувати її в національне законодавство не пізніше 31 грудня 2018 року за деякими винятками, однак вже нині можна говорити про те, що базові моделі податкового планування будуть зазнавати суттєвої модифікації.

Ключові новації у сфері оподаткування**,** які закріпилися у положеннях Директиви, полягають у такому [21]:

– обмеження можливості віднесення на витрати процентів за запозиченнями у році, у якому вони були виплачені, у розмірі, більшому 30 % показника EBITDA або якщо сума виплачуваних процентів перевищує 1 млн євро;

– оподаткування ринкової вартості активу на момент його переміщення з однієї держави-члена до іншої держави-члена (або третьої держави) (*exit taxation*);

– позбавлення можливості звільнення від оподаткування доходів резидента ЄС у вигляді дивідендів, приросту капіталу чи надходжень від постійного представництва з території третьої держави, якщо у державі джерела такі доходи оподатковуються за ставкою, яка не перевищує 40 % розміру нормативної ставки корпоративного податку у державі резидента (*switch-over clause*);

– запровадження загального правила про запобігання уникненню оподаткування, спрямованого на усунення негативних податкових наслідків операцій, винятковою метою яких є отримання податкової вигоди всупереч об’єкту та цілей податкового законодавства (*general anti-avoidance rule*);

– запровадження правил щодо оподаткування КІК;

– запровадження правила про подолання розбіжностей у кваліфікації гібридних структур (операцій) між державами-членами ЄС.

До більш широкого переліку документів, що містять основні міжнародні стандарти та уніфіковані пропозиції щодо протидії АПП, можна віднести:

1) модельну конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування та коментарів до неї;

2) загальні правила боротьби з уникненням оподаткування (GAAR);

3) настанова ОЕСР з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів;

4) План дій BEPS;

5) міжнародну Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters);

6) рекомендації Комісії ЄС щодо АПП.

Таблиця 3.3

Стандартизація основних механізмів протидії АПП у міжнародних документах

Механізми протидії АПП	**Міжнародні документи, що містять стандарти/ рекомендації**
Регулювання трансфертного ціноутворення	Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів. Директива та рекомендації ЄС [44], План дій BEPS (напрями 8–10 [24])
Обмеження тонкої капіталізації	Директива ЄС [29] та резолюція [36], План дій BEPS (напрям 4 [46])
Правила для контрольованих іноземних компаній	Директива ЄС [29] та резолюція [36], План дій BEPS (напрям 3 [38])
Впровадження норм з протидії шкідливим практикам	Рекомендації ЄС [42; 27], План дій BEPS (напрям 5 [37])
Впровадження норм з запобігання зловживань з податковими конвенціями	Директива [29] та рекомендації ЄС, План дій BEPS (напрям 6 [54]), Модельна конвенція ОЕСР [50]
Упровадження норм з нейтралізації гібридів	Директиви [29; 31; 34] та рекомендації ЄС, План дій BEPS (напрям 2 [51]),
Упровадження норм з запобігання штучному ухиленню постійного представництва	Модельна конвенція ОЕСР з рекомендаціями [50], План дій BEPS (напрям 7 [54])
Визнання іноземних компаній резидентами України	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 7 [53])
Впровадження норм з цифрової економіки	Директива та рекомендації ЄС, План дій BEPS [25]
Впровадження норм з вихідного оподаткування	Директива та рекомендації ЄС, План дій BEPS [25]

Джерело: складено авторами.

Визначені у даних документах рекомендації охоплюють більшість напрямів протидії АПП, водночас процес напрацювання

стандартів та методичних рекомендацій з організації діяльності проти уникнення оподаткування триває, що передбачає появу нових та зміну існуючих документів.

Основні механізми і напрями протидії АПП, що визначені у Плані дій BEPS, відображаються в директивах та рекомендаціях ЄС та інших міжнародних документах (див. табл. 3.3).

Міжнародний досвід свідчить про наявність значно більшої кількості проблем АПП – оподаткування електронної комерції, визначення статусу постійного представництва, нейтралізація дії гібридних механізмів, протидія шкідливим податковим режимам, попередження неналежного використання договірних норм тощо. По суті, вони є або допоміжними механізмами протидії АПП, або складовими інших протидійних механізмів (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Напрями вирішення проблем ерозії бази оподаткування та зниження прибутку в глобальній економіці

Характер проблеми	Механізми протидії АПП				Сутність вирішення
	Регулювання трансфертного ціноутворення	Тонка капіталізація	Правила КІК	Протидія зловживанню податковими нормами	
1	2	3	4	5	6
Оподаткування електронної комерції	+		+	+	Уточнення статусу постійного представництва, врегулювання оподаткування нематеріальних активів при трансфертному ціноутворенні, уточнення правил КІК
Нейтралізація гібридів		+	+	+	Перегляд Модельної конвенції ОЕСР, формування рекомендацій для національного законодавства, розширення правил КІК та тонкої капіталізації, усунення колізій у міжнародних угодах
Запобігання неналежному використанню договірних норм				+	Розробити положення Модельної податкової конвенції ОЕСР та рекомендації щодо необґрунтованого надання податкових пільг, використання гібридних інструментів, використання міжнародних договорів для подвійного неоподаткування
Протидія несприятливій	+	+	+	+	Встановлення уніфікованих рекомендацій з пільгових режимів оподаткування на рівні

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6
податковій практиці з урахуванням прозорості та змістовності					забезпечення прозорості діяльності контрольних органів у застосуванні прийнятих законів і норм
Запобігання штучному ухиленню від статусу постійного представництва			+	+	Розробка рекомендацій для внесення змін у визначеннях постійного представництва

Джерело: складено авторами.

Таким чином, протидія міжнародним схемам АПП відбувається у межах функціонування кількох основних механізмів протидії, водночас їх ефективність може бути забезпечена виключно у межах міжнародного співробітництва та обміну інформацією, при здійсненні всебічних системних заходів протидії, у т. ч. скерованих на оперативне виявлення ризиків АПП та впливу на них.

Розбудова та розвиток механізмів протидії АПП в Україні при власній специфічній складовій повинні слідувати загальносвітовим тенденціям та міжнародним стандартам, у тісній співпраці з міжнародними інституціями та країнами-партнерами, що забезпечить синергетичний ефект від функціонування таких механізмів. При цьому може мати місце випереджальна стандартизація для профілактики недопущення окремих напрямів АПП, ризик виникнення яких зростатиме у міру унеможливлення актуальних для України способів АПП.

4. Розвиток механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні

Агресивна практика податкового планування стала викликом для багатьох країн світу, що неможливо вирішити в окремо взятій країні без налагодження ефективної системи взаємодії між країнами та наддержавними інституціями, спільної методології трактування податкових норм, скоординованого задіяння механізмів протидії

АПП.

Глобалізована економіка, сучасний рівень розвитку ІТ-технологій, доступність офшорних інструментів, відмінність національних податкових систем лише загострюють проблематику недобросовісної податкової поведінки середнього та великого бізнесу в міжнародній фінансово-економічній діяльності.

Крім міжнародного аспекту, для України актуальними також є внутрішні практики АПП. Так, аналізуючи інструментарій здійснення міжнародного уникнення оподаткування, можна визначити його загальну схожість з внутрішньо-національними агресивними податковими практиками. Так, своєрідними офшорами можна вважати спрощену систему оподаткування, вільні економічні зони та пільгові режими оподаткування. Внутрішні схеми АПП будуються так само за допомогою контрольованих та афілійованих компаній, внутрішнього кредитування, переміщення точки виникнення прибутку у зони більш комфортного оподаткування.

Але недоліком реалізації внутрішньодержавних схем АПП відносно міжнародних, з погляду господарюючих суб'єктів є вища потенційна спроможність вітчизняних компетентних органів всебічно та якісно проводити перевірки афілійованих структур та вживати скоординованих заходів з припинення функціонування таких схем. Наведена обставина, часто у сукупності з іншими факторами, спонукає окремі ТНК та великі компанії віддавати перевагу міжнародному АПП.

Проте реалізація схем АПП на національному рівні є актуальною та запитуваними для середнього та великого бізнесу в Україні. Це зумовлено тим, що вітчизняні фіскальні органи зорієнтовані на виявлення фактів ухилення від сплати податків, яке в Україні ґрунтується на здійсненні удаваних правочинів і використанні транзитних підприємств та підприємств з ознаками фіктивності, а питання викриття та протидії схемам АПП стають другорядними.

Сприятливим підґрунтям для застосування в Україні схем АПП є значний перелік організаційно-правових конструкцій та форм, яким в Україні надаються пільгові та більш комфортні умови оподаткування. Також зберігається велика кількість недосконалих та суперечливих законодавчих норм, залишаються прогалини у здійсненні нагляду та контролю за діяльністю пільгових суб'єктів, відсутня достатня судова практика доведення фактів АПП.

Зокрема, ключову роль для виявлення та доказування схем АПП в розвинених країнах відіграють податкові доктрини, що викристалізувалися протягом тривалого часу і дозволяють відрізняти схеми АПП від звичайних схем діяльності, що можуть містити дозволені елементи оптимізації оподаткування. Частина податкових доктрин прямо визначена в їх законодавствах чи має відповідну судову практику (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Основні податкові доктрини/принципи у законодавстві України

Назва доктрини / принц при	Сутність доктрини/принципу	Посилання в нормативно-правових актах або зв'язок із ними
1	2	3
Ділова мета	Аналіз будь-якої господарської операції на предмет наявності економічного ефекту	ПКУ (пп. 14.1.36, пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14), ЦКУ (ст. 234), лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання"
Реальність господарської операції	Аналіз будь-якої операції на предмет зміни майнового стану підприємства у зв'язку з рухом активів	ПКУ (ст. 44), ЦКУ (ст. 234), лист ДПС України від 15.02.2013 р. № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання"
Переваги суті (змісту) над формою	Аналіз будь-яких операцій на предмет наявності економічних наслідків за результатами здійснення господарських операцій незалежно від їх відповідного оформлення	ЦКУ (ст. 235), лист ДПС України від 15.02.2013 р. № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання"
Принцип витягнутої руки	Ціни на угоди між взаємозалежними особами повинні відображати умови, які	ПКУ (ст. 39, для контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення)

Продовження таблиці 4.1

1	2	3
	мали б місце між незалежними підприємствами	
Угода по кроках (step transactions)	Визначення податкових наслідків суб'єкта господарювання за реально вчиненим ним правочином без урахування проміжних угод, що укладаються ним з метою мінімізації податкових зобов'язань	ПКУ (ст.39, для контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення), лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання"
Фактичного власника (кінцевого бенефіціарія), або доктрина „одна рука"	Аналізується питання щодо того, чи здійснив власник купівлю активу за найбільш вигідних з можливих умов	Лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання"
Фактичне місце діяльності	Дослідження правомірності використання податкових прав і переваг	-
Співвідношення податкових пільг та інвестицій	Суми отриманих пільг мають бути пропорційними внесеним інвестиціям	-

Джерело: складено за даними [1; 12].

Першим, і поки що єдиним принципом, визначеним у вітчизняному податковому законодавстві, є принцип „витягнутої руки", за допомогою якого здійснюється регулювання трансфертного ціноутворення згідно з рекомендаціями ОЕСР. Водночас цей принцип не поширюється за межі контрольованих операцій та не може застосовуватися до господарських операцій між резидентами на території України.

Деякі доктрини та принципи лише за їх контекстом можна визначити в деяких кодексах України. Таке завуальоване та неповне представлення податкових доктрин негативно позначається на податковій поведінці платників податків. Крім того, у разі ініціювання податкових претензій з боку ДФС України, на основі наявної законодавчої бази, певним чином порушуються права

платників податків щодо об'єктивного ставлення з боку контролюючого органу.

Кодифіковане означення податкових доктрин у поєднанні з дією механізмів протидії АПП, як засвідчує зарубіжний досвід, є потужним фактором добровільної відмови значної кількості платників податків від агресивної податкової практики. У їх основі має лежати принцип недопущення зловживання нормами податкового законодавства, що одночасно має врівноважувати невід'ємне право платників податків на реалізацію своїх законних прав.

Також у питанні кодифікації доктрин необхідно виходити з такого поняття міжнародного права, як „принцип передбачуваності" (*foresight principle*), сутність якого полягає у тому, що та чи інша норма не може вважатися законом, коли вона не сформульована з достатньою чіткістю, щоб особа могла регулювати свою поведінку та мати можливість передбачити наслідки, до яких може призвести певна дія. Таким чином, фіксація податкових доктрин у таких законодавчих актах, як Податковий, Господарський та Цивільний кодекси України, виконуватиме профілактичну роль проти уникнення оподаткування, поширить практику їх застосування фіскальними органами, зміцнить доказову базу у вирішенні податкових конфліктів.

Цілеспрямованість та послідовність країн ОЕСР та ЄС у подоланні негативних наслідків агресивного податкового планування через упровадження правил BEPS та інших норм з протидії уникненню оподаткування підтверджуються нормативними актами та міжнародними конвенціями відповідного спрямування, підвищенням стандартів обміну інформацією, у т. ч. автоматичного обміну інформацією (EoI) зі звітності між країнами (Cbc reporting). На національному рівні цілий ряд країн запровадили загальні правила проти уникнення сплати податків (GAAR).

Сутність загального правила проти уникнення сплати податків

зводиться до того, що оскільки національне законодавство країн не може охопити всі схеми корпоративного податкового планування, які застосовуються компаніями, вводиться GAAR, що спрямоване на усунення негативних податкових наслідків від операцій, винятковою метою яких є отримання податкової вигоди. Державам-членам ЄС дозволяється ігнорувати для цілей оподаткування будь-які правочини або серії правочинів, які не мають під собою належного економічного обґрунтування [35]. Такі правила можуть застосовуватися як винятковий захід, коли вже були застосовані інші законодавчі положення, відповідні податкові механізми та інструменти.

АПП створює значні економічні ризики для України, що проявляється в істотному недонадходженні податкових платежів до державного бюджету, відпливі національного капіталу, руйнації засад ринкового середовища в окремих галузях економіки, спотворенні макроекономічної статистики (щодо ВВП, заборгованості, іноземних інвестицій і та ін.). Така ситуація вимагає вжиття заходів щодо створення цілісної системи протидії АПП в Україні з елементами, що встановлюють інституційні, організаційні та методичні засади її функціонування. Наступними напрямами реалізації заходів у даному контексті є прийняття детального плану (дорожньої карти) з упровадження основних механізмів протидії АПП в Україні.

Застосування комплексу заходів і механізмів протидії АПП в Україні, з одного боку, є надзвичайно актуальним, а з іншого – потребує покрокового та окремого впровадження залежно від їх пріоритетного та прагматичного значення для країни в сьогоднішніх умовах соціально-економічного розвитку.

Залежно від функціонального наповнення механізми протидії АПП можна розрізняти на інституційно-встановлювальні та інфраструктурно-організаційні, логічним наслідком упровадження яких має стати їх удосконалення та об’єднання у відповідну

систему з протидії АПП. Відсутність такої системи зробить упровадження механізмів протидії АПП малоефективним. Таким чином, вирішення вказаних завдань потребує концептуалізації етапного розвитку діяльності протидії АПП (див. табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Ключові етапи розвитку діяльності з протидії АПП для України

Етап	Завдання
1. Інституційне становлення	1.1. Визначення і впровадження пріоритетних механізмів протидії АПП. 1.2. Усунення суперечностей вітчизняної термінології у сфері АПП з міжнародним трактуванням. 1.3. Кодифікація податкових доктрин
2. Інфраструктурне забезпечення	2.1. Розвиток міжнародної взаємодії та автоматичного обміну інформацією. 2.2. Створення передумов та впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії
3. Розвиток та вдосконалення моніторингу за АПП	3.1. Типологізація схем АПП. 3.2. Створення бази ризиків АПП та їх індикаторів. 3.3. Удосконалення моніторингу за діяльністю платників податків. 3.4. Розвиток процесів і процедур адміністрування та контролю
4. Набуття здатності до самостійного регулювання та розвитку	4.1. Формування засад та становлення системи управління ризиками АПП. 4.2. Періодичний контроль ефективності діяльності з протидії АПП

Джерело: складено авторами.

22 листопада 2016 року Україна подала заявку на приєднання до плану дій BEPS з 1 січня 2017 року, чим підтвердила готовність спільно з більшістю країн боротися з АПП та захищати свої податкові надходження. Обов'язковий мінімальний стандарт містить імплементацію положень чотирьох напрямів:

– напрям 5. Ефективна протидія шкідливій податковій практиці із застосуванням принципу прозорості;

– напрям 6. Запобігання зловживанням з конвенціями;

– напрям 13. Трансфертне ціноутворення. Обмін звітами між країнами;

– напрям 14. Створення механізмів більш ефективного вирішення спорів.

Водночас лише імплементація так званого мінімального пакета плану дій BEPS дозволяє вирішувати питання протидії АПП більшою мірою для країн ОЕСР. Так, обмін інформацією та дотримання Україною стандартів прозорості зменшує ризик використання вітчизняних компаній як інструментів мінімізації податків компаній з інших країн. Тому необхідним є виокремлення інституційних механізмів протидії АПП, що забезпечуватимуть ефективне функціонування вітчизняної системи протидії мінімізації податків, та забезпечення їх зваженої імплементації (див. табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Змістовне наповнення інституційного етапу імплементації механізмів протидії АПП

Механізми АПП	**Зміст**	**Відобра–ження в плані BEPS Напрям / Пріоритет**	**Примітка**	**Стан упровадження в Україні**
1	**2**	**3**	**4**	**5**
Правила тонкої капіталізації	Обмеження рівня мінімізації оподаткування шляхом вирахування витрат за відсотками та інших фінансових платежів	Напрям 4 / високий пріоритет	Розробка/впровадження ефективних і простих правил протидії вимивання бази внаслідок сплати надлишкових відсотків, включаючи надмірний борг	Потребує удосконалення та впровадження механізмів контролю
Контроль за трансфертним ціноутво-ренням	Ризики і капітал	Напрям 9 / середній пріоритет	Розробка/впровадження ефективних і простих правил трансфертного ціноутворення для визначення дохідності діяльності резидента відповідно до фактичних ризиків та капіталу відносно ТНК	Відсутня методична база для контролю
	Обмеження необґрунтованих роялті на нематеріальні активи	Напрям 8/ середній пріоритет	Протидія вимиванню бази внаслідок застосування надмірних роялті	Відсутня методична база для контролю
	Інші операції з високою часткою	Напрям 10 / високий пріоритет	Розробка/упровадження ефективних і простих правил трансфертного ціноутворення для протидії надмірним платежам ТНК у країнах	Відсутня методична база для контролю

Продовження таблиці 4.3

1	2	3	4	5
	ризику		розташування своїх філій за управлінські та консультаційні послуги тощо	
Правила КІК	Оподаткування КІК	Напрям 3 / високий пріоритет	Протидія схемам мінімізації податків з використанням низькоподаткових юрисдикцій	Відсутні
Протидія зловживанню податковими нормами	Протидія шкідливій практиці	Напрям 5/ середній пріоритет	Недопущення використання префенційних податкових режимів для схем АПП	Не здійснюється
	Запобігання зловживанням з податковими конвенціями	Напрям 6/ високий пріоритет	Розробка/упровадження правил з недопущення випадків подвійного неоподаткування	Не здійснюється
	Нейтралізація гібридів	Напрям 2 / низький пріоритет	Розробка/упровадження правил з мінімізації випадків зловживання особливостями національних податкових систем	Не здійснюється
	Загальне правило проти уникнення оподаткування (GAAR)	Високий пріоритет	Встановлення законодавчих норм, спрямованих проти уникнення оподаткування	Відсутні
	Запобігання штучному ухиленню від постійного представництва	Напрям 7 / високий пріоритет	Удосконалення міжнародних принципів ефективного контролю за іноземними компаніями , що функціонують у цих країнах, згідно з економічним змістом їх операцій	Потребує вдосконалення
	Цифрова економіка	Напрям 1 / середній пріоритет	Уточнення статусу постійного представництва, урегулювання сплати ПДВ, віднесення доходів до держави їх походження	Не здійснюється
	Вихідне оподаткування (*exit taxation*)	Середній пріоритет	Оподаткування ринкової вартості активу на момент його переміщення до третьої держави	Потребує вдосконалення

Джерело: складено авторами.

Окремі напрями Плану дій BEPS містять складову інфраструктурного (організаційне, нормативне та методичне) забезпечення прямо або опосередковано, виходячи з контексту різних кроків (див. табл. 4.4), що необхідно для створення комплексної системи протидії АПП. Інфраструктурне становлення механізмів протидії АПП зосереджене переважно на реалізації напрямів 11–15 Плану дій BEPS, а також на розвитку міжнародного обміну інформацією.

Таблиця 4.4

Змістовне наповнення імплементації етапу інфраструктурного забезпечення механізмів протидії АПП з Плану дій BEPS

Напрям	Напрям Плану дій BEPS
Створення передумов та впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії	Напрям 11/ високий пріоритет/ Розробка методик збору та аналізу даних щодо BEPS
Міжнародне співробітництво та автоматичний обмін інформацією	Напрям 13/ середній пріоритет/ звіти з трансфертного ціноутворення
	Напрям 15/ низький пріоритет/ розробка багатостороннього інструментарію зі зміни податкових угод
	Напрям 12/ середній пріоритет/ обов'язкове розкриття інформації
	Напрям 14/ низький пріоритет/ створення більш ефективних механізмів вирішення спорів

Джерело: складено авторами

Невід'ємними складовими інфраструктурного етапу становлення механізмів протидії АПП є створення передумов для організації процесів збору, опрацювання та обміну інформацією, а також відповідного супроводження та вирішення спорів з платниками податків [2]. До таких інфраструктурних передумов потрібно віднести також необхідність у створенні координаційного підрозділу на рівні ДФС України, що буде відповідати за протидію АПП, у тому числі в частині організації контрольно-перевірочних заходів щодо платників податків, які здійснюють АПП, визначатиме фактори і чинники, які потребують відповідного коригування, ініціюватиме відповідні нормативні та законодавчі зміни у разі їх потреби тощо. Практика зарубіжного досвіду з цього питання свідчить, що відповідні підрозділи та департаменти створені та функціонують у США, Канаді, Новій Зеландії та інших розвинених країнах.

Протидія схемам АПП не може бути ефективною без здатності їх моніторингу, ідентифікації та оперативного припинення на різних

рівнях: міжнародному і внутрідержавному, макро- і мікрорівні. В основі моніторингу мають лежати індикатори АПП, що характерні як для міжнародних, так і для вітчизняних схем, поєднуватимуть загальні і специфічні чинники. Тому наступним логічним етапом з імплементації механізмів протидії АПП є „Розвиток та вдосконалення моніторингу за АПП". Ключовим завданням даного етапу є необхідність виявляти випадки АПП на основі відповідних індикаторів податкових ризиків. У свою чергу, їх визначення можливе на основі узагальнення практики та обставин реалізації схем АПП. Відповідним чином виникає додаткова потреба в типовій класифікації та акумуляції актуальних для України національних та міжнародних схем АПП.

Виконання таких кроків і напрямів, як інституційне становлення, інфраструктурне забезпечення, а також здатність виявляти схеми АПП (див. табл. 4.1), безумовно, становить основу системи протидії АПП, проте не мають обмежуватися лише цим. Це зумовлено динамічністю природи АПП, тому необхідною умовою завершеності системи протидії АПП є саме наділення її здатністю до саморозвитку та вдосконалення за рахунок здатності оперативно реагувати на ризики, у т. ч. для їх усунення на законодавчому рівні й вдосконалення механізмів та інструментів протидії АПП.

Інституційними механізмами протидії АПП у ході даного дослідження ми визначили такі групи механізмів:

– обмеження тонкої капіталізації (напрям 4);

– регулювання трансфертного ціноутворення (напрями 8–10);

– встановлення правил для КІК (напрям 3);

– протидія зловживанню податковими нормами, у т. ч. запобігання штучному ухиленню від постійного представництва (напрям 7), цифрова економіка (напрям 1), протидія шкідливій податковій практиці (напрям 5), запобігання зловживанням з податковими конвенціями (напрям 6), нейтралізація гібридів (напрям 2), правила GAAR.

Така позиція зумовлена тим, що дані механізми у своїй сукупності мають основу для формування законодавчих норм щодо протидії основній практиці АПП. За схожим принципом відбувається впровадження зазначених механізмів на рівні ЄС, де майже всі з них відображені у відповідному Повідомленні Єврокомісії [27].

Правила тонкої капіталізації принаймні формально присутні у вітчизняному законодавстві. Тому подальші дослідження даної проблематики охоплюють вивчення ефективності функціонування правил тонкої капіталізації, зміну/обґрунтування критеріїв перевищення боргового та власного капіталу, доповнення існуючих або впровадження альтернативних правил тонкої капіталізації, розробку стратегій виявлення випадків тонкої капіталізації за даними податкової та фінансової звітності та їх упровадження у контрольну діяльність ДФС України.

Наступним важливим елементом протидії АПП є встановлення контролю за іноземними компаніями, що прямо або опосередковано пов’язані з вітчизняними резидентами. Використання іноземних компаній часто є основним інструментом міжнародного АПП. Такі компанії можуть бути транзитними, тобто виконувати суто технічні функції або реально здійснювати економічну діяльність, але при цьому використовувати прогалини у законодавстві для уникнення реєстрації постійного представництва у країні-джерела отримання доходу.

На сьогодні майже всі країни ОЕСР запровадили правила КІК, а деякі з них почали їх вводити ще кілька десятиліть тому: США – у 1962 р., Канада та ФРН – 1978 р., Франція – 1980 р. Водночас для країн ОЕСР дане питання остаточно не врегульоване, про що свідчить звіт ОЕСР [38], у якому узагальнені рекомендації із застосування правил КІК за 6 блоками:

– правила визначення КІК (у тому числі визначення порядку контролю);

– винятки КІК і порогові вимоги;

– визначення КІК доходу;

– правила розрахунку доходу;

– правила віднесення доходів;

– правила для запобігання або усунення подвійного оподаткування.

У звіті також зазначено, що, зважаючи на те, що країни самостійно встановлюють пріоритети податкової політики, наприклад у частині забезпечення конкурентоспроможності та здійснення оподаткування доходів нерезидентів, правила КІК можуть застосовуватися відповідно до основних цілей податкової системи та міжнародних правових зобов'язань окремої країни.

У контексті зазначених напрямів вітчизняне законодавство повинне передбачати ряд положень. Зокрема, будь-які норми КІК повинні застосовуватися тільки до самостійних юридичних осіб, але не до іноземних філій або представництв, якщо останні є „прозорими" для цілей оподаткування [14]. У більшості випадків правила КІК також застосовуються до іноземних трастів тією мірою, якою траст є окремим від бенефіціарів особою.

Правила КІК мають застосовуватися у випадках, коли резидент однієї країни, фізична або юридична особа прямо чи непрямо контролює або має значний вплив на іноземну компанію. Контроль може ґрунтуватися насамперед на частці участі в капіталі або за наявності контролюючого права голосу, що може мати місце при наявності особливих класів акцій, навіть без наявності контрольного пакета.

Запровадження інституту КІК не потребує значних зусиль і має першочерговий пріоритет з огляду на інтегрованість КІК у схеми АПП. У разі потреби правила визначення та оподаткування доходів КІК щодо порогового бар'єру визнання іноземної компанії контрольованою в бік зменшення відсоткового бар'єру з урахуванням можливих тенденцій трансформацій схем АПП.

Тією чи іншою мірою регулювання трансфертного ціноутворення взаємопов'язане з іншими механізмами АПП і вимагає комплексного врегулювання, що потребує глибокого аналізу та врахування рекомендацій групи експертів з метою відповідності законодавчих норм і звітності з трансфертного ціноутворення стандартам ОЕСР, що дозволить поліпшити загальну ефективність регулювання трансфертного ціноутворення в Україні за рахунок поліпшення моніторингу за діяльністю платників податків, адміністративних та контрольних процедур, підвищення компетентності працівників, якості податкових перевірок.

Групу механізмів з протидії зловживанням податковими нормами (див. табл. 4.5) також можна віднести до інституційних. Згідно з планом дій BEPS до них можна віднести такі: визнання іноземних компаній резидентами України, запобігання штучному ухиленню від постійного представництва, правила оподаткування цифрової економіки, правила на гібридні механізми, способи протидії шкідливим податковим режимам, запобігання зловживанням податковими угодами, вихідне оподаткування, а також загальні правила GAAR.

Таблиця 4.5.

Група механізмів з протидії зловживанням податковими нормами

Механізм	Підхід до вирішення проблематики
1	**2**
Визнання іноземних компаній резидентами України	Іноземна компанія може визнаватися податковим резидентом України, якщо фактичне місце її управління розташоване в Україні. Під місцем управління потрібно розуміти місце перебування осіб, які фактично приймають рішення від імені іноземної компанії, надають указівки щодо укладання нею договорів, розпоряджаються її рахунками, ведуть облік тощо. У разі визнання іноземної компанії резидентом вона буде зобов'язана стати на облік у фіскальних органах України як платник податку на прибуток. Доцільно передбачити встановлення особистої податкової відповідальності бенефіціара іноземної компанії (зокрема, коли така особа є громадянином, але не є резидентом) за уникнення реєстрації та сплати податків іноземною компанією, яка визнана податковим резидентом України
Оподаткування цифрової економіки	Ключовим моментом у врегулюванні проблем цифрової економіки є потреба у застосуванні принципу присутності у країні отримання доходу від діяльності. Тому на даному етапі необхідно ініціювати законодавчі норми, що забезпечать

Продовження таблиці 4.5

1	2
	адміністрування ПДВ з великих операторів (нерезидентних компаній), які здійснюють поставку товарів на територію України через Інтернет
Запобігання ухиленню від реєстрації постійного представництва	На сьогодні можливість ухилення від реєстрації постійного представництва відбувається за рахунок наявності неточності формулювань у визначенні постійного представництва відповідно до останньої редакції Модельної податкової конвенції ОЕСР; наявності лазівок для штучного дроблення операцій нерезидента; складністю внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування; природи транскордонних операцій цифрової економіки та електронної комерції. Основні положення податкового законодавства щодо протидії умисному ухиленню від реєстрації постійного представництва повинні містити врегулювання таких питань: – визначення податкового статусу комісійних угод; – передбачення оподатковуваної присутності у країні посередницької діяльності щодо регулярного укладання договорів від імені іноземного підприємства; – недопущення штучної фрагментації бізнесу ТНК з метою отримання винятків щодо визначення постійного представництва відповідно до ст. 5 (4) Модельної податкової конвенції ОЕСР.
Протидія шкідливим податковим режимам	Механізм протидії шкідливим податковим режимам установлює методологію аналізу та визначає мінімально необхідні ознаки наявності істотної ділової активності у межах пільгового режиму. Ключовим результатом роботи за напрямом 5 Плану дій BEPS є узгоджена схема, яка охоплює всі норми, які могли б призвести до виникнення проблем BEPS за відсутності обов'язкового поточного обміну. Ця схема містить шість категорій правил: 1) правила, пов'язані з пільговими режимами; 2) транскордонні односторонні договори про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях або інші односторонні норми трансфертного ціноутворення; 3) правила, що дозволяють спадні коригування прибутків; 4) правила щодо постійного представництва; 5) кондуїтні правила; 6) правила будь-якого іншого типу, які в майбутньому могли б призвести до проблем BEPS.
Запобігання зловживанням з податковими конвенціями	Доповідь з Плану дій BEPS щодо неналежного використання договірних норм визначає такі напрями протидії [55]: імплементація рекомендацій щодо внутрідержавних підходів до запобігання наданню договірних переваг за неналежних обставин відповідно до модельних договірних норм; уточнення положення про те, що міжнародні податкові договори не повинні використовуватися як такі, що породжують подвійне не оподаткування; визначення факторів податкової політики, які повинні братися до уваги державами при вирішенні питання укладення договору про уникнення подвійного оподаткування
Оподаткування при виході з резидентства (exit taxation)	Вихідне оподаткування покликане боротися з ситуаціями, коли платник податків або змінює резидентство (в Україні досить популярні моделі зміни резидентства на кіпрське, де при певних умовах пасивний дохід фізособи взагалі не оподатковуватиметься), або передає право власності на активи (наприклад, нерухомість, торгові марки та ін.), у результаті чого держава втрачає право на їх оподаткування. У таких випадках передбачається фінальне оподаткування ринкової вартості відповідних активів (квазі-продаж)

Продовження таблиці 4.5

1	2
Загальне правило проти уникнення оподаткування (GAAR)	Питання впровадження правил GAAR (див. дод. В) та кодифікації податкових доктрин є взаємопов'язаними. Передувати їх комплексному впровадженню має ретельний аналіз чинного законодавства щодо наявності податкових доктрин та правил протидії уникненню оподаткування та напрацювання проекту закону, який одночасно має вносити зміни до існуючих законодавчих актів (кодексів) та відображати сутність таких правил і доктрин у вигляді внутрішньонаціональних правил протидії уникненню оподаткування

Джерело: складено авторами.

Спроможність ДФС України здійснювати діяльність з протидії АПП можна розглядати з погляду наявності системного підходу та відповідних елементів системи такої протидії. Сама лише наявність законодавчих норм, що обмежують застосування основних прийомів АПП, не може гарантувати добросовісної поведінки платників податків. Відповідно, існує потреба у формуванні та розвитку елементів, що регламентують та забезпечують функціонування механізмів протидії АПП або так званої інфраструктурної складової.

Основою інфраструктурного наповнення функціонування системи протидії АПП виступає ряд допоміжних механізмів протидії АПП, які можна згрупувати за 2 напрямами (див. табл. 4.4):

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

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

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

здійснити таке:

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

– встановити повноваження органів ДФС України щодо організації та проведення контролю за АПП на зразок трансфертного ціноутворення;

– здійснити експертні дослідження (мати оцінку) щодо обсягів втрат від АПП, кількості суб'єктів господарювання, що їх здійснюють для визначення необхідної кількості фахівців з адміністрування та контролю;

– напрацювати методичні рекомендації щодо організації та проведення контролю за АПП, у розрізі його основних практик та схем.

Міжнародне співробітництво як складова інфраструктурного забезпечення функціонування механізмів протидії АПП на даному етапі повинне охоплювати такі напрями:

– дотримання та впровадження вимог Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією [44];

– приєднання до міжнародних угод з автоматичного обміну інформацією;

– розвиток взаємовідносин з компетентними органами країн, з якими укладені договори про обмін інформацією;

– забезпечення співпраці з наддержавними інституціями щодо уніфікації податкових норм та впровадження механізмів протидії АПП;

– адаптація стандартів розкриття, збору, аналізу інформації щодо схем АПП, організації діяльності уповноважених органів контролю, їх наступне впровадження у вітчизняну практику.

Значну роль у становленні та розвитку механізмів протидії АПП міжнародними експертами відведено питанням розробки методології моніторингу інформації щодо BEPS (напрям 11) [49]. У цьому контексті для України важливо виокремити

макроекономічний напрям (що дозволятиме приймати рішення з протидії АПП на державному рівні), а також здійснювати такий моніторинг у розрізі платників податків на предмет використання ними практики АПП.

Ефективна протидія АПП буде можливою у разі здатності вітчизняної фіскальної служби до своєчасного виявлення, правильної ідентифікації використовуваних платниками схем мінімізації податкового навантаження та, відповідно, їх правової класифікації, блокування можливості застосування платниками виявлених схем мінімізації податків.

Сучасний рівень розвитку ДФС України створює передумови для визначення та формування системи індикаторів податкових ризиків різного ступеня інформативності, у тому числі і тих, що вказують на можливість використання схем АПП.

Узагальнення вітчизняної практики застосування схем АПП платниками податку дозволяє сформулювати систему індикаторів, в основу яких покладені як показники, застосовувані в міжнародній практиці, так і показники, використання яких доцільне з урахуванням вітчизняної практики мінімізації сплати податків. Для організації процесів виявлення платників податків, які здійснюють АПП, пропонується використовувати систему індикаторів, в основі якої лежить поділ індикаторів на групи за сферами їх виникнення (табл. 4.6).

Такі індикатори (див табл. 4.6) проявляються при здійсненні фінансово-господарських операцій, опрацюванні податкової інформації контролюючим органом та побудові моделі бізнес-процесів платників податків. Перелік визначених у ході дослідження індикаторів АПП, що може прямо або опосередковано вказувати на податковий ризик, наведено у додатку А та частково, як приклад, по тексту (див. табл. 4.7).

Таблиця 4.6

Система індикаторів ризиків застосування схем агресивного податкового планування

	Група індикаторів	Характер індикатора групи
Індикатори	Фінансово-облікова група	Операційний – цей індикатор стає можливим до визначення за фактом здійснення фінансово-господарської операції та призводить до зміни у складі активів та пасивів платника податків
	Податкова група	Формальним (загальним) вважається показник, що визначається внаслідок аналізу відповідності показників податкової звітності інформації податкових баз даних, інформації від третіх осіб, усередненим зіставленням показникам інших платників податків
	Організаційно-правова група	Індивідуальний – є відображенням галузевої специфіки, особливостей організації правової форми та бізнес-процесів платника податків, що теоретично роблять можливими здійснення схем мінімізації податків

Джерело: складено авторами.

Джерелами інформації для розрахунку індикаторів є фінансова та податкова звітності платників податків, що подані ними до фіскальних органів, дані публічних реєстрів, облікові дані та інша інформація, яка є в розпорядженні фіскальних органів.

Таблиця 4.7

Приклади індикаторів ризиків агресивного податкового планування

Індикатор	Зв'язок з ризиком	Характер індикатора	Рівень (вага) індикатора
1	**2**	**3**	**4**
Фінансово-облікові індикатори			
Реалізація активів у великих розмірах у короткі терміни	Опосередкований	Операційний	Високий
Наявність значних сум заборгованості пов'язаних сторін або внутрігрупової заборгованості	Прямий	Операційний	Середній
Значна частка пасивних доходів, у тому числі доходів від володіння нематеріальними активами	Прямий	Операційний	Високий
Розрахунки з використанням цінних паперів, векселів	Опосередкований	Операційний	Середній
Податкові індикатори			
Збиткова діяльність протягом понад 2 років	Прямий	Формальний	Високий

Продовження таблиці 4.7

1	2	3	4
Низьке, без достатнього обґрунтування, податкове навантаження порівняно з іншими компаніями або попередніми податковими періодами	Опосередкований	Формальний	Середній
Негативна податкова історія щодо використання платником або його участі у схемах мінімізації податків	Прямий	Формальний	Середній
Здійснення контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення	Прямий	Формальний	Середній
Індикатори організаційно-правової групи			
Наявність двох або більше дочірніх підприємств (частка володіння в зареєстрованому капіталі понад 50%)	Опосередкований	Індивідуальний	Середній
Належність до фінансово-промислової групи (групи підприємств);	Опосередкований	Індивідуальний	Середній
Перебування у складі групи платника податків: суб'єктів на спрощених або спеціальних системах оподаткування, підприємств, що користуються пільгами, договорів про спільну діяльність	Прямий	Індивідуальний	Середній
Перебування значної частки статутного капіталу (значних пакетів акцій, паїв, часток) підприємства у володінні юридичних осіб, що розміщені в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях	Прямий	Індивідуальний	Високий

Джерело: складено авторами.

З урахуванням розробленої методики розрахунку значень індикаторів та критерії їх оцінювання, яка наведена у додатку Б, існує необхідність у комбінованій оцінці рівня ризиковості щодо застосування платником податків практик АПП (див табл. 4.8). Для проведення оцінки платника податків відносять до тієї категорії ризику, у якій колонці найбільша кількість заповнених клітинок. Якщо кількість заповнених клітинок однакова, перевага віддається більш високому ступеню ризику. Подальша формалізація процесу оцінювання рівня ризику полягає у створенні матриці ризиків та автоматизованому зіставленні критичних показників матриці з показниками платника податків.

Таким чином, запропонований вище підхід є загальним і дозволяє визначати платників, відносно яких існує ймовірність АПП, проте без конкретизації схеми мінімізації податків. Тому для встановлення факту, які саме типи схем АПП реалізуються платниками податків, потрібне виокремлення специфічних, характерних для різної практики індикаторів податкових ризиків.

Таблиця 4.8

Комбінована оцінка рівня ризику застосування платником податків схем агресивного податкового планування

Показник		**Належність платника податків до відповідної категорії ризику:**		
		Високий рівень	**Середній рівень**	**Низький рівень**
Оцінка індикаторів наявності ризиків застосування платниками податків схем АПП	Формальні ознаки	Високий Середній	Середній Низький	Низький
	Показники прибутковості та власного капіталу	Низький	Середній	Високий
	Ознаки взаємодії з іноземними контрагентами	Високий	Середній	Низький
	Показники стану розрахунків з контрагентами	Високий	Середній	Низький
	Організаційно-правові ознаки	Високий	Високий Середній	Низький Середній
Усього (кількість заповнених клітинок по вертикалі)				

Джерело: складено авторами.

Схеми АПП через особливості національних законодавств у різних країнах можуть відрізнятися. Тому діяльність з протидії АПП потребує постійного вдосконалення. Для цього існує потреба у створенні репозиторію схем АПП, з визначеними критеріями їх класифікації, що дозволить поширювати практику протидії мінімізації податків за схожими випадками. В іншому випадку, у разі відсутності стандартів визначення схем АПП, підходів до їх класифікації, ідентифікація та оцінка АПП в основній своїй частині перебуває поза межами процесів моніторингу платників податків.

Групування схем у репозиторії за певними ознаками сприятиме більш швидкій ідентифікації випадків агресивної податкової практики під час здійснення податкового контролю, формуванню стандартів і алгоритмів опрацювання АПП за основними техніками та схемами, адміністрування ризиків АПП, юридичному супроводу справ у судових органах.

Узагальнення функціонального змісту виявленої у ході дослідження практики АПП дозволило визначити основні ознаки, за

якими доцільна їх типологізація та відповідне маркування для адміністрування репозитарію схем АПП (див. табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Система критеріїв кодування схем агресивного податкового планування

Порядковий № знаку в коді	Категорія позначки	Тип ознаки	Літерна позначка	Зміст позначки
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1	Тип схеми мінімізації податку	Загальна ознака	A (Aggressive)	Указує на те, що схема має ознаки АПП
2 (що?)	За податком		P (Profit)	Податок на прибуток підприємств
2 (що?)	За податком		V (Value)	Податок на додану вартість
2 (що?)	За податком		I (Individual)	Податок на доходи фізичних осіб
2 (що?)	За податком		O (Other)	Інші
3 (де?)	Географічна		N (National)	Національна
3 (де?)	Географічна		I (Inter)	Міжнародна або універсальна
4 (як?)	Техніка виконання	Ключова ознака	S (Structural)	Структурування бізнесу (контрольовані компанії)
4 (як?)	Техніка виконання		T (Thin capitalization)	Тонка капіталізація, внутрішньофірмові послуги
4 (як?)	Техніка виконання		D (Deformation)	Викривлення ланцюгів формування доданої вартості
4 (як?)	Техніка виконання		H (Harmful practice)	Шкідлива практика, зловживання податковими нормами
4 (як?)	Техніка виконання		O (Other)	Інші
5 (за допомогою чого?)	Інструмент	Уточнююча ознака	L (License)	Ліцензійні угоди, інтелектуальна власність (нематеріальні активи, винагороди, роялті)
5 (за допомогою чого?)	Інструмент		D (Debt)	Боргові інструменти, корпоративні права та ЦП.
5 (за допомогою чого?)	Інструмент		A (Agreements)	Договори про уникнення подвійного оподаткування
5 (за допомогою чого?)	Інструмент		C (Commission)	Договори про передачу активів без переходу права власності (давальницькі угоди, договори комісії, лізинг)
5 (за допомогою чого?)	Інструмент		J (Jurisdictions)	Низькоподаткові юрисдикції (у т. ч. офшори, спрощені системи, пільгові режими)
5 (за допомогою чого?)	Інструмент		F (Financial)	Фінансові посередники, ICI

Продовження таблиці 4.9

1	2	3	4	5
5 (за допомогою чого?)	Інструмент		T (Transit)	Технічні компанії – компанії транзитивного характеру для потреб оптимізації оподаткування, фірми, що мають накопичене від'ємне значення оподаткування або податкові преференції
5 (за допомогою чого?)	Інструмент		O (Other)	Інші

Джерело: складено авторами.

*Примітка: В основі запитання „що?" лежить відповідь по якому податку здійснюється мінімізація, відповідно „де?" означає географічне застосування схеми (національна, міжнаціональна). У запропонованому підході основними елементами групування схем АПП виступають механізми (техніки) та основні інструменти мінімізації, що відповідають на запитання „як?" і „з допомогою чого?".

Таким чином, для групування схем АПП за їх типами ми можемо у відповідній послідовності використати відповідні літерні коди ознак. Перші чотири літери визначають ключовий елемент коду, що відповідно вказує на: 1) приналежність схеми до АПП; 2) податок, що мінімізується; 3) рівень (міжнародний чи національний); 4) найбільш виражену техніку мінімізації, що використовується. Далі йдуть літери коду, що уточнюють інструменти мінімізації (їх може бути зазначено декілька) та порядковий номер варіанта схеми (більше 1, якщо вже є схеми за такими самими ознаками та інструментами).

Наприклад, національній (N) схемі мінімізації податку на прибуток підприємств (P) через зловживання пільговими режимами оподаткування (H) за рахунок авансових платежів підприємствам, що мають податкові преференції (J), може бути присвоєний шифр APNH.J1 (див. рис. 4.1). Також в додатку Г (див. рис. Г.1–Г.10) наведено приклади і кодифікацію кількох поширених схем АПП.

Накопичення та систематизація достатньої кількості схем АПП за основною технікою та схемами мінімізації дозволять визначати характерні для таких випадків сукупності (матриці) індикаторів ризиків АПП. Це дасть змогу організовувати моніторинг платників

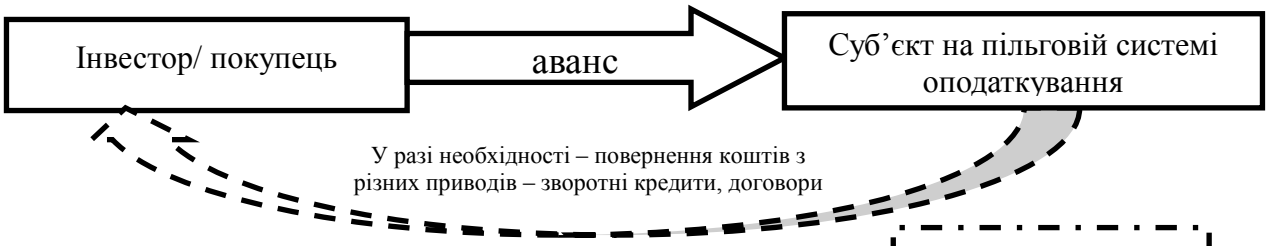
податків на предмет здійснення ними АПП у конкретний спосіб, що відповідним чином дозволить вжити найбільш ефективних контрольно-перевірочних заходів до великої кількості платників податків, що вдаються до однакової практики мінімізації.

Таким чином визначення ризикових платників податків може бути здійснено за 2 підходами: 1) сукупністю індикаторів, що визначають загальний ризик АПП; 2) групами специфічних індикаторів, що вказують на застосування певної практики мінімізації податку. Зокрема, приклад останнього підходу відображається в деяких міжнародних дослідженнях з питань АПП, зокрема виданого Єврокомісією 23.12.2015, – Study on Structures of Aggressive Tax Planning [58]. Так, зазначене дослідження на підставі аналізу 7 основних схем АПП дозволило встановити 33 індикатори з ключових питань оподаткування різних країн ЄС, які у межах основних конструкцій АПП дозволяють використовувати особливості податкових систем для мінімізації оподаткування.

Реалізація підходу виявлення випадків АПП на основі матриць індикаторів ризиків структури АПП вимагає: 1) встановлення випадків бізнес-процесів платників податків, що відповідають типу структури АПП; 2) можливості розкриття інформації щодо учасників міжнародних схем діяльності платників податків до 2–3-го ланцюга за рахунок високого міжнародного рівня обміну податковою інформацією; 3) періодичного оновлення індикаторів структури АПП у розрізі країн через національні податкові законодавства.

Ідентифікація та оцінка ризику на основі індикаторів ризиків не є самоціллю в боротьбі з АПП. Даний процес вимагає розроблення подальшого алгоритму дій. Залежно від рівня прийнятності ризику, наявності інструментарію та способів його мінімізації приймається рішення щодо проведення перевірки чи пошуку інших заходів відпрацювання ризику. Логічним результатом завершення відпрацювання ризику, у разі

підтвердження факту використання платником податків схем АПП, має бути відповідна податкова перевірка платника податків з високим рівнем ризику, його пов'язаних осіб, ризикових контрагентів, надсилання запитів до фіскальних органів країн, де зареєстровані іноземні пов'язані особи та ризикові контрагенти, застосовування дозволених повноваженнями перевіряючого органу непрямих методів контролю. За результатами такої перевірки – оформлення акта перевірки та/або ініціювання подальших розслідувань даної справи внутрішніми органами, якщо це стосується кримінальних правопорушень або відмивання грошей.



Примітка: Керовані інвестиційні схеми. Інвестор для збільшення податкових вигод здійснює попередню оплату за товари та послуги афілійованому суб'єкту на пільговій системі оподаткування (який відносять до таких ВЕД: лісове господарство, сільське господарство, садівництво та аквакультура. Ці ВЕД у багатьох країнах мають право на податкові пільги протягом обмеженого періоду). Авансова плата, як правило, є великою і може фінансуватися за рахунок кредиту.

Рис. 4.1. Керована інвестиційна схема зі зловживанням пільговими режимами оподаткування (APNH.J1)

Визначені за результатами даного дослідження пріоритетні напрями розвитку механізмів протидії АПП в Україні для комплексного вирішення вимагають упровадження основних засад функціонування системи управління податковими ризиками, що полягають у такому:

1) забезпечити на рівні ДФС України та Міністерства фінансів України організаційну та координаційну роботу на національному та міжнародному рівнях з виявлення та протидії схемам АПП;

2) створити репозитарій схем АПП та судової практики їх припинення, що дозволить підвищити ефективність податкових перевірок та якісного представлення інтересів держави в судах;

3) визначити індикатори ризиковості платників податків, індикатори ризиків застосування основних схем АПП, на основі чого вдосконалити наявну або створити окрему систему моніторингу суб'єктів господарювання на предмет встановлення фактів АПП;

4) здійснювати на постійній основі підрозділами ДФС України по роботі з ВПП супроводження податкових ризиків з функціонування схем АПП, проведення горизонтального моніторингу ВПП;

5) поширити вимоги, встановлені для контрольованих операцій, на інші категорії платників податків щодо операцій, які відчутно впливають на об'єкт оподаткування, але без обов'язку звітування щодо них;

6) зобов'язати платників податків розкривати інформацію щодо належності до груп підприємств (ТНК, холдинг, кластерні утворення) та звітувати за контрольованими операціями;

7) удосконалити визначення пов'язаних осіб з метою недопущення використання юридично не пов'язаних афілійованих та підставних компаній у схемах мінімізації податків;

8) встановити пріоритетність, процедури та рекомендації відпрацювання схем і ризиків АПП для забезпечення застосування об'єктивного та єдиного підходу до складання та реалізації матеріалів перевірок;

9) забезпечити постійний режим зворотного зв'язку щодо ліквідації законодавчих норм та недоліків, які дозволяють реалізацію схем АПП. Це убезпечить поширення окремих схем АПП на більш широке коло платників податків та мінімізує податкові втрати їх функціонування;

10) розробити критерії оцінки діяльності з протидії АПП та

встановити на їх основі відповідну систему публічної звітності та аудиту ефективності.

5. Дорожня карта з упровадження механізмів протидії та становлення системи контролю за агресивним податковим плануванням в Україні

Боротьбу з уникненням оподаткування визначено як один із пріоритетів формування і реалізації податкової політики нашої держави. У проекті Стратегії управління державними фінансами, яка розробляється Міністерством фінансів України, зазначено, що буде здійснено заходи, спрямовані на запобігання розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування відповідно до рекомендацій ОЕСР (щодо платників податку, які беруть участь у контрольованих операціях, операцій з пов'язаними особами-нерезидентами, які зареєстровані в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування). Передбачено також удосконалення і посилення контролю за трансфертним ціноутворенням, у тому числі шляхом запровадження деталізованої звітності для міжнародних груп компаній (подання спеціального звіту в розрізі країн).

У цілому, як вже було неодноразово зазначено вище, становлення системи протидії АПП та впровадження у вітчизняну практику відповідних інструментів податкового адміністрування вимагає ретельної розробки та прийняття значної кількості законодавчих змін та підзаконних нормативних документів відповідно до ключових етапів та напрямів розвитку діяльності з протидії АПП для України (див. табл. 4.2).

Більш детально план розвитку механізмів протидії та становлення системи контролю за АПП в Україні поданий нижче у вигляді дорожньої карти (див. табл. 5.1). Дана дорожня карта містить необхідні заходи для впровадження, очікувані результати, які мають бути досягнуті, індикатори їх виконання, визначає

відповідні рівні відповідальності та підтримки, а також базові стандарти (орієнтири) для їх упровадження.

Таблиця 5.1

Проект дорожньої карти з упровадження механізмів протидії та становленню системи контролю за агресивним податковим оподаткуванням в Україні

Завдання/захід	Очікувані ефекти/мета заходу	Індикатор виконання	Орієнтир	Підтримка	Термін
1	2	3	4	5	6
Напрям 1. Інституційне становлення механізмів протидії АПП					
1.1 Упровадження пріоритетних механізмів протидії АПП					
1.1.1.Правила контрольованих іноземних компаній (КІК)	Оподатковування доходів контрольованих резидентом компаній випадку, коли ефективна ставка оподаткування таких нерезидентів є меншою за вітчизняну	Прийняття нових законодавчих норм	Директива ЄС [29] та резолюція [36], рекомендації BEPS (напрям 3) [38]	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2017
1.1.2. Регулювання трансфертного ціноутворення	Усунення недоліків у сфері регулювання трансфертного ціноутворення, що зумовлюють недостатню його ефективність	Удосконалення чинних норм	Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб [52], Директива та рекомендації ЄС [44], рекомендації BEPS (напрями 8–10) [24]	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2017–2018
1.1.3. Правила тонкої капіталізації	Обмеження рівня мінімізації оподаткування за операціями з внутріборговим капіталом	Удосконалення чинних норм	Директива ЄС [29] та резолюція [36], рекомендації] BEPS (напрям 4) [46]	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2017
1.1.4. Механізми протидії зловживанням податковими нормами:					
Протидія шкідливій	Впровадження стандартів	Уточнення законодавчих	Рекомендації ЄС [41; 27],	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2018

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6
податковій практиці	прозорості та змістовності пільгових податкових режимів	норм щодо оподаткування та звітності за пільговими режимами	рекомендації BEPS (напрям 5) [37], Форум шкідливих податкових практик		
Запобігання зловживанням з податковими конвенціями	Обмеження практики неналежного використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування	Внесення змін до Податкового кодексу України, договорів про уникнення подвійного оподаткування	Директива ЄС [29] та рекомендації ЄС, рекомендації BEPS (напрям 6) [55], Модельна конвенція ОЕСР [50]	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; великі консалтингові компанії, наукові дослідження	2017–2020
Нейтралізація гібридних механізмів	Мінімізація зловживань внаслідок використання відмінностей національних правил тлумачення окремих видів правочинів у різних юрисдикціях	Розробка внутрішніх правил для нейтралізації випадків гібридних інструментів	Директиви [29; 31; 34] та рекомендації ЄС, рекомендації BEPS (напрям 2) [51], дані НДР	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2017–2019
Запобігання штучному ухиленню від утворення постійного представництва	Недопущення випадків ухилення від сплати податків нерезидентами з доходів, отриманих від економічної діяльності, яка здійснюється на території України	Уточнення правил та вимог реєстрації постійного представництва, внесення змін до договорів про уникнення подвійного оподаткування	Модельна конвенція ОЕСР з рекомендаціями [50], План дій BEPS (напрям 7)	Висновки ДФСУ	2017–2019
Визнання іноземних компаній резидентами України	Визнання іноземної компанії резидентом , якщо фактичне місце її управління розміщується в Україні	Правила визнання резидентами та оподаткування іноземних компаній	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 7)	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2019–2020
Правила оподаткування цифрової економіки	Оподаткування доходів компаній цифрової економіки за	Правила оподаткування цифрової економіки та	Директива та рекомендації ЄС, План дій BEPS, дані НДР	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2018–2020

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6
	принципом присутності в країні отримання доходу	електронної комерції			
Упровадження норм з вихідного оподаткування	Оподаткування активів при зміні резидентства	Правила оподаткування при зміні резидентства	Директива та рекомендації ЄС, План дій BEPS [25], дані НДР	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2018–2020
1.2. Кодифікація податкових доктрин					
Кодифікація податкових доктрин	Запровадження загальних і спеціальних правил і принципів/доктрин проти уникнення оподаткування	Закон про внесення змін до ГКУ, ПКУ, ЦКУ	Директиви та рекомендації ЄС [41; 29], досвід країн ОЕСР, правила GAAR [41]	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; наукові дослідження	2017–2018
1.3. Приведення у відповідність термінологічного та понятійного апарату до міжнародних правових норм					
Усунення суперечностей вітчизняної термінології у сфері АПП з міжнародним трактуванням	Гармонізація законодавства у сфері ЗЕД та оподаткування	Уточнення законодавчих норм	Міжнародні конвенції, рекомендації [41] та директиви ЄС з упровадження норм протидії АПП [29]	Експертні оцінки; висновки ДФСУ та МФУ; наукові дослідження	2017–2020
Напрям 2. Інфраструктурне забезпечення					
2.1. Розвиток міжнародної взаємодії та автоматичного обміну інформацією					
Обмін за запитами	Ефективний обмін інформацією, що може вказувати на здійснення АПП; уникнення подвійного оподаткуання для сумлінних платників податків	Висновок глобального форуму про відповідність стандартам, наявність процедур та ініціювання внесення змін до договорів про уникнення подвійного оподаткування	Конвенція про взаємну адміністративну допомогу [9], Стандарт Exchange of Information on request (EOIR) [42]	Технічна допомога Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей в імплементації стандарту EOIR	2017–2018
Автоматичний обмін		Функціонування системи автоматичного обміну	Стандарт Automatic Exchange of Information (AEOI) [57], Директива ЄС щодо заощаджень [30],	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; технічна допомога Глобального форуму з прозорості та обміну	2018–2019

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6
			Директива ЄС щодо автоматичного обміну інформацією [33], Директива ЄС 2015/849 від 20 травня 2015 р.[40]	інформацією для податкових цілей	
Інші інструменти обміну		Автоматичний обмін інформацією щодо податкових погоджень (rulings), виданих державами-членами ЄС; публічне розкриття міжнародними бізнес-групами деяких відомостей податкової звітності; перегляд підходів щодо визначення „шкідливих податкових режимів", які порушують конкуренцію між державами ЄС	Проект заходів, спрямованих на досягнення прозорості у податкових питаннях (Transparency Package [60]), Модельна податкова конвенція ОЕСР [50]	Експертні оцінки; висновки ДФСУ	2019
2.2. Створення передумов та впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії АПП					
Організаційне забезпечення діяльності з протидії АПП		Створення структурного підрозділу на рівні ДФСУ	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS	Обґрунтува-ння ДФСУ, висновки експертів	2017
Правове регулювання діяльності з протидії АПП		Уточнення прав органів ДФСУ, видів перевірок та порядку здійснення контролю за АПП	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS	Обґрунтування ДФСУ, висновки експертів	2017–2018
Підготовка фахівців		Програми підвищення кваліфікації, навчань за кордоном та з	Досвід країн ОЕСР,	Університет ДФСУ, технічна підтримка ЄС, ОЕСР	постійно

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6
		залученням міжнародних експертів	рекомендації BEPS		
Інформаційне забезпечення		Стандарти звітності	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрями 5, 11) [37; 49]	Обґрунтування ДФСУ, висновки експертів	2017–2018
		Правила розкриття інформації	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 12) [48]	Науково-прикладні дослідження	2017–2019
		Звіти з трансфертного ціноутворення	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 13) [61]	Висновки ДФСУ	2017
Адміністративно-правове забезпечення		Імплементація багатостороннього інструментарію зі зміни податкових угод	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 15) [39]	Експертні оцінка, технічна допомога ОЕСР, комісії ЄС	2020
		Створення більш ефективних механізмів вирішення спорів	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS (напрям 14) [47]	Висновки експертних організацій, технічна допомога ОЕСР, комісії ЄС	2020
Напрям 3. Розвиток та вдосконалення моніторингу АПП					
3.1. Типологізація схем АПП	Виокремлення структурних елементів схем АПП як передумови їх виявлення	Прийняття стандарту класифікації схем АПП	НДР, рекомендації BEPS, досвід країн ОЕСР	Експертні оцінки та висновки ДФСУ; наукові дослідження	2017
3.2. Створення бази ризиків АПП та їх індикаторів	Отримання критеріїв виявлення схем АПП	Затвердження методики визначення ризиковості платників податків з АПП	НДР, рекомендації ЄС [52; 58]	Експертні оцінки та висновки ДФСУ; наукові дослідження	2017–2018
3.3. Удосконалення моніторингу за діяльністю платників податків	Виокремлення ризиків АПП при здійсненні моніторингу платників податків	Програмні алгоритми виявлення ризиків АПП	НДР, досвід країн ОЕСР, рекомендації ЄС [52; 58]	Експертні оцінки та висновки ДФСУ; наукові дослідження	2018
3.4. Розвиток моніторингу та контролю за АПП	Підвищення ефективності адміністрування і контролю	Створення репозитарію схем АПП	НДР, досвід країн ОЕСР	Експертні висновки, внутрішні процедури ДФСУ/МФУ	2017–2018
		Методики проведення	Досвід країн	Експертні	2017 та далі

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6
		перевірок за напрямами АПП	ОЕСР, рекомендації BEPS	висновки; висновки ДФСУ, МФУ	постійно
Напрям 4. Набуття здатності до самостійного регулювання та розвитку					
4.1. Формування засад та становлення системи управління ризиками АПП	Оперативне реагування на ризики АПП	Методики адміністрування податкових ризиків, протоколи реагування	НДР, досвід країн ОЕСР	Експертні висновки; висновки ДФСУ; МФУ; наукові дослідження	2018-2019
		Горизонтальний моніторинг ризиків АПП у розрізі ВПП	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS	Експертні висновки; висновки ДФСУ; МФУ; наукові дослідження	2020
		Регламент ініціювання законодавчих змін для підвищення ефективності протидії АПП	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS	Суб'єкти законодавчої ініціативи, експерти, ДФСУ	раз на 1–2 роки
4.2. Періодичний контроль ефективності діяльності з протидії АПП	Здатність до самостійного виявлення та усунення недоліків системи протидії АПП	Методика встановлення критеріїв ефективності діяльності з протидії АПП	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS, вітчизняна практика	Експертні оцінки; висновки ДФСУ; МФУ	2019
		Форма звіту за основними напрямами протидії АПП, його представлення ВРУ, КМУ, публічному оприлюдненню	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS	Експертні оцінки та висновки ДФСУ; МФУ	2019
		Періодичний аудит ефективності діяльності з протидії АПП	Досвід країн ОЕСР, рекомендації BEPS	Експертні висновки; міжнародних організацій, Рахункової палати України	раз на 1–2 роки

Джерело: складено авторами.

Висновки

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що проблематика протидії мінімізації сплати податків на сьогодні як в Україні, так і у світі залишається однією з найбільш актуальних. Незважаючи на значний інтерес у науковій літературі до цієї проблеми, вона залишається невирішеною і постійно ведуться пошуки ефективних способів протидії уникненню сплати податків у різних країнах, а також виявлення основних особливостей прояву загальносвітових тенденцій у сфері ухилення від сплати податків та криміналізації економіки.

Загальна ефективність податкового контролю в Україні залежить від багатьох факторів, що лежать у площині законодавчих правил з оподаткування, раціональної організації процесів адміністрування податків, здатності органів контролю виявляти податкові ризики та реагувати на них. Сучасні світові та вітчизняні реалії вказують на необхідність трансформації діяльності ДФС України в бік протидії використанню схем АПП. Одним з ключових питань протидії АПП у провідних країнах світу є наявність відповідної організаційної структури фіскальних органів, яка дозволяє оперативно реагувати на факти реалізації схем АПП.

Водночас практична діяльність фіскальних органів переважно спрямована на боротьбу з порушенням податкового законодавства, а протидія АПП, яке є невід'ємною частиною діяльності фінансово-промислових груп та великого бізнесу в Україні, здійснюється не повною мірою. Зазначені обставини роблять протидію АПП пріоритетним завданням державної податкової політики, вирішення якого дозволить поліпшити стан забезпечення держави фінансовими ресурсами, не посилюючи податкового тиску на більшість платників податків – представників малого та середнього бізнесу.

Під час розбудови механізмів протидії АПП в Україні (при власній специфічній складовій), потрібно ураховувати

загальносвітові тенденції та міжнародні стандарти, тісно співпрацювати з міжнародними інституціями та країнами-партнерами, що забезпечить синергетичний ефект від функціонування таких механізмів. При цьому може мати місце випереджальна стандартизація для профілактики недопущення окремих напрямів АПП, ризик виникнення яких зростатиме у міру унеможливлення актуальних для України способів АПП.

Упровадження комплексу заходів і механізмів протидії АПП в Україні, з одного боку, є надзвичайно актуальним, а з іншого – потребує покрокового та окремого впровадження залежно від їх пріоритетного та прагматичного значення для країни в сьогоднішніх умовах соціально-економічного розвитку. Відповідно, залежно від функціонального наповнення механізми протидії АПП було поділено на основні (інституційні) та допоміжні (інфраструктурні), логічним наслідком упровадження яких має стати їх удосконалення та об'єднання у відповідну систему з протидії АПП.

В Україні спостерігається становлення окремих механізмів протидії АПП. Проте окремі недоліки цього процесу зменшують ефективність функціонування таких механізмів. Так, в Україні більшою мірою представлені деякі типові механізми протидії транскордонним схемам АПП, зокрема це стосується контролю за трансфертним ціноутворенням та регулювання тонкої капіталізації. При цьому такі механізми потребують подальшого уточнення та впровадження разом з іншими основними механізмами – правилами оподаткування КІК і запобіганням зловживанням податковими нормами, а також цілим рядом допоміжних механізмів та інструментів, що дозволить здійснювати ефективний контроль з протидії АПП в Україні. Зокрема, до таких допоміжних механізмів можна віднести системи збору та опрацювання інформації, що допомагають встановити факти чи ризики застосування схем АПП.

Відповідно, ключові етапи і напрями розвитку механізмів

протидії агресивній податковій практиці потребують вжиття ряду цілеспрямованих і взаємоузгоджених заходів і дій, що як система охоплюватимуть основну практику мінімізації податків та матимуть здатність реагувати на нові виклики за рахунок самостійного вдосконалення та розвитку. Розвиток діяльності з протидії АПП для України визначено за такими основними напрямами: 1) інституційне становлення (охоплює такі дії: а) визначення і впровадження пріоритетних механізмів протидії АПП; б) усунення суперечностей вітчизняної термінології у сфері АПП з міжнародним трактуванням; в) кодифікація податкових доктрин); 2) інфраструктурне забезпечення, що передбачає розвиток міжнародної взаємодії та автоматичного обміну інформацією і створення передумов та впровадження аналітичного, методичного супроводження механізмів протидії; 3) розвиток та вдосконалення моніторингу за АПП, що полягає в необхідності підвищення здатності до виявлення схем АПП за рахунок кращої ідентифікації ризиків АПП при адмініструванні податків та здійсненні податкового контролю; 4) набуття здатності до самостійного регулювання та розвитку за рахунок формування засад та становлення системи управління ризиками АПП, періодичного контролю за ефективністю діяльності з протидії АПП.

Визначені пріоритетні напрями розвитку механізмів протидії АПП в Україні, а також основні засади функціонування системи управління податковими ризиками АПП використані для складання відповідної Дорожньої карти та розробки ряду пропозицій щодо вдосконалення впровадження та розвитку механізмів протидії АПП Україні.

Найбільш актуальним для України є розвиток механізмів протидії АПП за такими напрямами: 1) обмеження рівня мінімізації оподаткування шляхом вирахування витрат за відсотками та інших фінансових платежів (тонка капіталізація), що зменшить зловживання за податковим вирахуванням та сприятиме легалізації

інвестиційних потоків іноземного походження; 2) удосконалення чинних норм і визначення рівня звичайних цін для нематеріальних активів та інших операцій з високою часткою ризику в регулюванні трансфертного ціноутворення; 3) запровадження правил КІК як логічного продовження механізму трансфертного ціноутворення та необхідності в оподаткуванні доходів контрольованих резидентом компаній, що акумулюються в низькоподаткових юрисдикціях; 4) недопущення зловживань податковими нормами як комплексу заходів, спрямованих на мінімізацію використання законодавчих прогалин для уникнення оподаткування. До таких заходів віднесено потребу у запровадженні загального правила проти уникнення оподаткування та кодифікації основних податкових доктрин (ділова мета, економічна доцільність, зловживання законом тощо).

Сама лише наявність законодавчих норм, що обмежують застосування основних прийомів АПП, не може гарантувати добросовісної поведінки платників податків. Відповідно, існує потреба у формуванні та розвитку елементів, що регламентують та забезпечують функціонування механізмів протидії АПП або так званої інфраструктурної складової. Основою інфраструктурного наповнення функціонування системи протидії АПП виступає ряд допоміжних механізмів протидії АПП, які було згруповано за 2 напрямами: створення передумов та впровадження організаційного, аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії АПП, а також міжнародне співробітництво, що, крім удосконалення процесів обміну інформацією, охоплює впровадження стандартів організації діяльності фіскальних органів у напрямі протидії АПП.

Протидія схемам АПП в Україні не може бути ефективною без здатності їх ідентифікації за певними критеріями (індикаторами). У ході дослідження сформовано перелік основних індикаторів ризиків АПП, які можуть бути використані у вітчизняній практиці податкового адміністрування, а також методичні підходи до їх визначення та встановлення рівня ризиковості платників податків.

Такі індикатори, у свою чергу, поділено на декілька груп: організаційно-правової структури, фінансово-облікових показників, а також податкової інформації. Для більш детальної ідентифікації на основі основної техніки та інструментів запропоновано та апробовано типову класифікацію схем АПП, що дозволить акумулювати їх у відповідному репозитарії, поширювати позитивну практику протидії АПП та підвищувати кваліфікаційний рівень працівників, задіяних у процесах податкового адміністрування та контролю.

Таким чином, дане дослідження є спробою відповісти на виклики АПП, що постали сьогодні перед Державною фіскальною службою та перед Україною загалом. Дослідження окреслює проблематику АПП, деталізує напрями подальших досліджень і пропонує шляхи розбудови комплексної системи контролю за АПП в Україні. Наявність ефективних механізмів протидії АПП зумовить комплексний позитивний вплив на податкову систему України, сприятиме наповненню державного бюджету, зміцненню зовнішньоторговельного платіжного балансу, забезпечить більш конкурентні умови ведення бізнесу для сумлінних платників податків.

Список використаних джерел

1. Білецька Г. М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції / Г. М. Білецька // Фінансове право. – 2013. – № 2 (24). – С. 4–6.

2. Брехов С. С. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун // Ефективна економіка. – 2016. – № 11. – Режим доступу до журналу: www.economy.nayka.com.ua.

3. Висновок на проект Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення" за реєстраційним № 2515 від 12.03.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46052.

4. Вылкова Е. С. Налоговое планирование. – М. : Издательство Юрайт, 2011. – 639 с.

5. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua

6. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України за 1 півріччя 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/data/files/104887.pdf

7. Зовнішній борг України на кінець І півріччя 2015 року (за методологією 6-го видання „Керівництво з платіжного балансу та міжнародної інвестиційної позиції") [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=19241237.

8. Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: висновки для України / Науково-аналітична доповідь // Д. М. Серебрянський, П. О. Селезень. – Ірпінь, НДІ фінансового права: 2015. – 39 с.

9. Конвенція „Про взаємну адміністративну допомогу в

податкових справах" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325

10. Коротун В. І. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України / С. С. Брехов, В. І. Коротун // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2015. – № 2. – С. 121–134.

11. Котляров М. А. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России / М. А. Котляров, И. Н. Рыкова // Финансовый журнал. – 2014. – № 4. – С. 47–54.

12. Лист ДПС України від 15.02.2013 № 3848/7/10-1017/575 „Щодо формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://online.dtkt.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9608-2014.epub/navPoint-19

13. Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 16. – С. 12–16.

14. Налогообложение контролируемых иностранных компаний. Правила КИК в России. Бизнес-развитие (18.11.2014). [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://razvivay.com/nalogooblozhenie-kontroliruemyx-inostrannyx-kompanij -pravila-kik-v-rossii.

15. Основные положения доклада ОЭСР о роли налоговых посредников и агрессивном налоговом планировании. – Кейптаун, 11–12 января 2008 года.

16. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

17. Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки : розпорядження Кабінету Міністрів України від

14.08.2013 р. № 843-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/843-2013-%D1%80.

18. Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС України при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість : наказ ДФС України від 28 липня 2015 року № 543 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.profiwins.com.ua/ uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html

19. Сандерленд Д. Налоговое планирование. Основи. – М. : Новое Бюро, 2010. – 201 с.

20. Сделка за $43 млрд ради оптимизации налогов // Форбс Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://forbes.net.ua/business/1373208-sdelka-za-43-mlrd-radi-optimizacii -nalogov.

21. Серебрянський Д. Протидія уникненню від оподаткування в Європейському Союзі: QUO VADIS? [Електронний ресурс]. / Д. Серебрянський, П. Селезень // Інтернет портал ГО „Інститут податкових реформ" – Режим доступу: http://ngoiipr.ua.

22. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://oecdru.org/zip/2313338e.pdf.

23. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), OECD Publishing. [Electronic resource]. – Available at : www.ec.europa.eu. http: //dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru.

24. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports [Electronic resource]. – Available at : http:// www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation -actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm

25. Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm

26. Chris Edwards. Dividend Taxation: Nearly All Major Nations Relieve Double Taxation. 2003 [Electronic resource]. – Available at : http://www.cato.org/testimony/ct-ce0301.pdf.

27. Communication from the Commission to the European

Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation, COM/2016/024 final, 28 January 2016 [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid= 1454056581340&uri = COM:2016:24:FIN.

28. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing. – OECD, 2011. [Electronic resource]. – Available at : http://dx. doi.org/10.1787/9789264119222-en.

29. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex. europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj.

30. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri =OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF.

31. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast) [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX %3A32011L0096

32. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast) [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ ALL/?uri=CELEX% 3A32011L0096.

33. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L 0107.

34. Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in

the case of parent companies and subsidiaries of different Member States [Electronic resource]. – Available at : http://hb.betterregulation.com/ external/Council% 20Directive%202014_86_EU.pdf.

35. Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/ ?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN.

36. Council Resolution of 8 June 2010 on coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalisation rules within the European Union 2010/C 156/01 [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri= CELEX %3A32010G0616(01).

37. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/ tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm

38. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http: //www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015 -final-report-9789264241152-en.htm

39. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm

40. Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European

Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC [Electronic resource]. – Available at : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/ ?uri=celex%3A32015L0849

41. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. – 6 p. – Available at : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf.

42. Exchange of Information on Request HANDBOOK FOR PEER REVIEWS 2016-2020 [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf.

43. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015 [Electronic resource]. – Paris: OECD Publishing 2015. – 94 p. – Available at : http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf.

44. Joint Transfer Pricing Forum [Electronic resource]. – Available at : http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en

45. Larin G. Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions – [Electronic resource]. – Available at : www.usherbrooke.ca.

46. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report [Electronic resource].– Available at : http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm

47. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm.

48. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-

9789264241442-en.htm.

49. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/ tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm

50. Model Tax Convention on Income and on Capital [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf

51. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch - arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm

52. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (Ukrainian version) [Electronic resource]. – Available at : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/ taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_9789264196438-uk#.V-DoNYiLTcs

53. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm

54. Preventing the Grandting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Semptember 2014/ - Paris ; OECD Publishing, 2014. – 112 p. [Electronic resource]. – Available at : http://dx.doi.org

55. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm

56. Report to G20 development working group on the impact of

BEPS in low income countries. Part I and Part II / OECD, 2014. – 68 p.

57. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/ctp/ exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm.

58. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report / Taxation Papers : Taxation and Customs Union Working Paper. – №. 61 – 2015. [Electronic resource]. – Available at : http://linklaters.de/fileadmin/redaktion/Steuerrecht/Gesetzesmaterialien/ATAP/20160128_ATA_Studie_Aggressive_Tax_Planning.pdf.

59. Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting. – London: HM Treasury, 2015 – 45 p.

60. Tax Transparency Package Report [Electronic resource]. – Available at : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_en

61. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report [Electronic resource]. – Available at : http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm

62. Uckmar, V., International Tax Avoidance and Evasion. General Report, 1983 IFA Congress, Kluwer, Deventer, 1983; OECD, International Tax Avoidance and Evasion, Paris, 1987.

Додатки

Додаток А

Індикатори ризиків агресивного податкового планування

Таблиця А.1

Фінансово-облікові індикатори наявності ризиків застосування платниками податків схем агресивного податкового планування

Індикатор	Зв'язок з ризиком	Характер індикатора	Рівень (вага) індикатора
Наявність у складі власного капіталу платника податків непокритих збитків та в цілому від'ємна сума власного капіталу	Опосередкований	Операційний	Середній
Сума статутного капталу, не в повному обсязі внесена засновниками	Прямий	Операційний	Високий
Кількаразове перевищення зобов'язань власного капіталу	Прямий	Операційний	Високий
Наявність значних сум заборгованості пов'язаних сторін та внутрігрупової заборгованості	Прямий	Операційний	Середній
Висока питома вага прямих іноземних інвестицій у джерелах фінансування платника податків	Опосередкований	Операційний	Середній
Надання або отримання значних позичок, кредитів при невеликих (нульових) прибутках чи збитках	Опосередкований	Операційний	Середній
Укладання економічно невигідних угод з контрагентами	Прямий	Операційний	Високий
Реалізація активів у великих розмірах у короткі терміни	Опосередкований	Операційний	Високий
Значна частка пасивних доходів, у тому числі доходів від володіння нематеріальними активами	Прямий	Операційний	Високий
Реалізація продукції (робіт, послуг) за цінами, значно нижчими, а придбання за цінами, значно вищими звичайних цін	Прямий	Операційний	Високий
Продаж основних засобів за ціною, нижчою за балансову	Опосередкований	Операційний	Високий
Розрахунки з використанням цінних паперів, векселів	Опосередкований	Операційний	Середній

Джерело: складено авторами.

Таблиця А.2

Податкові індикатори наявності ризиків застосування платниками податків схем агресивного податкового планування

Індикатор	Зв'язок з ризиком	Характер індикатора	Рівень (вага) індикатора
Збиткова діяльність протягом більше ніж 2 років	Прямий	Формальний	Високий
Низьке, без достатнього обґрунтування, податкове навантаження порівняно з іншими компаніями або попередніми податковими періодами	Опосередкований	Формальний	Середній
Різниця між середньогалузевим рівнем прибутковості та показниками прибутковості конкретного платника податків	Прямий	Формальний	Високий
Значна різниця між нормою прибутку та ефективною ставкою оподаткування	Прямий	Формальний	Високий
Коригування податкової звітності на значні суми	Опосередкований	Формальний	Середній
Неузгодженість показників податкової (фінансової) звітності	Опосередкований	Формальний	Середній
Негативна податкова історія щодо використання платником або його участі у схемах мінімізації податків	Прямий	Формальний	Середній
Здійснення контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення	Прямий	Формальний	Середній
Значна частка контрольованих операцій у складі доходів/витрат компанії	Прямий	Формальний	Високий
Неподання звітності з контрольованих операцій або її невідповідність вимогам до змісту та повноти розкриття інформації	Прямий	Формальний	Середній
Інформація з зовнішніх джерел	Прямий/ опосередкований (залежно від контексту)	Формальний	Середній і вище

Джерело: складено авторами.

Таблиця А.3

Індикатори ризиків наявності схем агресивного податкового планування організаційно-правової групи

Індикатор	Зв'язок з ризиком	Характер індикатора	Рівень (вага) індикатора
1	**2**	**3**	**4**
Індикатори організаційно-правової структури			
Наявність двох або більше дочірніх підприємств (частка володіння в зареєстрованому капіталі більше 50 %)	Опосередкований	Індивідуальний	Середній

Продовження таблиці А.3

1	2	3	4
Наявність значної кількості (більше трьох) пов'язаних суб'єктів господарювання	Опосередкований	Індивідуальний	Середній
Належність до фінансово-промислової групи (групи підприємств)	Опосередкований	Індивідуальний	Середній
Наявність філій та відокремлених підрозділів	Опосередкований	Індивідуальний	Середній
Перебування у складі групи платника податків: суб'єктів на спрощених або спеціальних системах оподаткування, підприємств, що користуються пільгами, договорів про спільну діяльність	Прямий	Індивідуальний	Середній
Перебування значної частки статутного капіталу (значних пакетів акцій, паїв, часток) підприємства у володінні юридичних осіб, що розміщені в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях	Прямий	Індивідуальний	Високий
Реєстрація як фізичних осіб – підприємців управлінського персоналу або працівників підприємства;	Опосередкований	Індивідуальний	Середній
Здійснення операцій, нетипових для основного виду діяльності платника	Прямий	Індивідуальний	Високий
Реєстрація прав та акумуляція об'єктів інтелектуальної власності на одному з підприємств групи	Опосередкований	Індивідуальний	Середній
Наявність господарських операцій з нерезидентами, що зареєстровані в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях	Прямий	Індивідуальний	Високий
Делегування окремих бізнес-функцій підприємствам-сателітам	Прямий	Індивідуальний	Середній
Застосування нестандартних договорів (комісії, лізингу, давальницьких, факторингових та довгострокових угод)	Прямий	Індивідуальний	Середній
Здійснення електронної комерції	Опосередкований	Індивідуальний	Середній

Джерело: складено авторами.

Додаток Б

Методика розрахунку значень індикаторів ризиків агресивного податкового планування та критерії їх оцінювання

Назва індикатора	Джерело інформації	Методика розрахунку	Критерії оцінювання		
			високий ризик	середній ризик	низький ризик
1	2	3	4	5	6
Податкова група					
Збитковість діяльності	Ф. 2	Наявність показника збитку в р.2355 ф. 2 – за 3 останні роки	Збитки протягом 3 останніх років	Збитки, отримані в 1 з 3 останніх років	Чистий фінансовий результат, прибуток потягом 3 останніх років
Низький рівень податкового навантаження з ППП	Декларація з ППП	Р.17 / р.01 декларації з ППП	< 0,001 %	> 0,001 %	> 0,01 %
Коригування податкової звітності на значні суми	Дані ДФСУ	Наявність уточнюючих розрахунків до декларації з ППП або подання додатка ВП у складі поточної декларації	≥ 2 коригувань протягом року	< 2 коригувань протягом року	Коригування відсутні
Неузгодженість показників фінансової звітності та декларації з ППП	Податкова декларація з ППП, ф. 2	Перевірка ідентичності: 1) р.01 декларації з ППП та ∑ р. 2000, 2120, 2200, 2220,2240 ф. 2 2) р.02 декларації з ППП та р.2290 (2295) ф. 2	Збігаються обидва показники	Не збігається один з показників	Показники збігаються
Негативна податкова історія щодо використання платником або його участі у схемах мінімізації податків	Дані ДФСУ	Наявність/відсутність податкових правопорушень	≥ 2 податкових правопору-шень протягом останніх 3 років	< 2 податкових правопору-шень протягом останніх 3 років	Податкові правопорушення протягом останніх 3 років відсутні
Наявність контро-льованих операцій з трансфертного ціноутворення	Звіт про контрольовані операції	Наявність/відсутність контрольованих операцій	Наявні контрольовані операції		Контрольовані операції відсутні
Наявність податкового боргу	Дані ДФСУ	Наявність/відсутність податкового боргу	Наявний податковий борг		Податковий борг відсутній
Ефективна ставка оподаткування	Декларація з ППП, ф. 2	р.17 декларації з ППП / р.2290 ф. 2	< 0,1		> 0,1
Різниця між середньогалузевим рівнем прибутковості та показниками прибутковості конкретного платника податків	Ф. 2, статистична інформація щодо прибутковості за доходами відповідного КВЕД	[р.2350 (2355) / ∑ р. 2000, 2120, 2200, 2220, 2240 ф. 2] / показник прибутковості за доходами, розрахований для галузі діяльності платника податків	< 0,7		> 0,7

Продовження додатка Б

1	2	3	4	5	6
Фінансово-облікова група: прибутковість та власний капітал					
Непокриті збитки у власному капіталі	Ф. 1	Від'ємне значення р.1420 ф. 1	Значення від'ємне протягом 3 останніх років	Значення від'ємне в 1 з 3 останніх років	Значення додатне протягом з останніх років
Від'ємне значення власного капіталу	Ф. 1	Від'ємне значення р.1495 ф. 1	Значення від'ємне протягом 3 останніх років	Значення від'ємне в 1 з 3 останніх років	Значення додатне протягом 3 останніх років
Розмір статутного капіталу	Ф. 1	Р.1400 / р.1900 ф. 1	< 0,01	> 0,01	> 0,1
Наявність неоплаченого капіталу	Ф. 1	Р.1425	Наявність показника в р.1425		Значення відсутнє
Питома вага чистого доходу від операційної діяльності в загальній сумі доходів	Ф. 2	Р. 2000 / ∑ р. 2000, 2120, 2200, 2220,2240 ф. 2	< 0,7	> 0,7	> 0,8
Співвідношення зобов'язань та власного капіталу в джерелах фінансування	Ф. 1	(р.1595+р.1695) / р.1495 ф. 1	> 3	< 3	< 1
Реалізація продукції (робіт, послуг) за цінами, нижчими, ніж ціни придбання	Облікові дані	Обороти рах. 70/ обороти рах. 90, за кожною поставкою	< 1		> 1
Значна частка пасивних доходів, у т. ч. доходів від володіння нематеріальними активами	Облікові дані, ф. 2	Обороти рах. 72 і 73 / Загальна сума доходів (∑ р. 2050, 2130, 2150, 2180, 2250, 2255, 2270 ф. 2	Питома вага нетипових операцій становить > 0,3	Питома вага нетипових операцій становить < 0,3	Питома вага пасивних доходів < 0,1
Фінансово-облікова група: взаємодія з іноземними контрагентами					
Висока питома вага прямих іноземних інвестицій у джерелах фінансування платника податків	Єдиний державний реєстр, статут	Частка володіння іноземних засновників/ сума зареєстрованого (статутного) капіталу	> 0,7	0,5 ≤ X ≤ 0,7	< 0,5
Наявність та висока питома вага отриманих (виданих) кредитів та позик від нерезидентів – пов'язаних і непов'язаних осіб, банків, фінансових установ	Облікові дані платника податків, ф. 1	Залишки за субрах. 502, 504, 506 512, 521, в іноземній валюті, розраховані за курсом НБУ на дату складання звітності/ (р.1595+1695 ф. 1)	> 0,7	0,5 ≤ X ≤ 0,7	< 0,5

Продовження додатка Б

1	2	3	4	5	6
у т. ч. від нерезидентів, зареєстрованих в офшорах та низькоподаткових	Облікові дані платника податків, ф. 1	Залишки з відповідною аналітикою щодо контрагентів за субрах. 502, 504, 506 512, 521 в	> 0,7	0,5 ≤ X ≤ 0,7	< 0,5
Юрисдикціях		іноземній валюті, розраховані за курсом НБУ на дату складання звітності / (р.1595+1695 ф. 1)			
Високий рівень сплачених нерезидентам платежів у вигляді роялті	Облікові дані	Кредитові обороти рах. 632, 685 за відповідними контрагентами в іноземній валюті, розраховані за курсом НБУ на дату складання звітності / ∑ р. 2050, 2130, 2150, 2180, 2250, 2255, 2270 ф. 2	> 0,3	0,1 ≤ X ≤ 0,3	< 0,1
Фінансово-облікова група: стан розрахунків з контрагентами					
Питома вага дебіторської заборгованості покупців за товари, роботи, послуги у валюті балансу	Ф. 1	р.1125 / р.1300 ф. 1	> 0,5		< 0,5
Питома вага кредиторської заборгованості постачальникам за товари, роботи, послуги у валюті балансу	Ф. 1	р.1615 / р.1900 ф. 1	> 0,5		< 0,5
Питома вага інших оборотних активів у валюті балансу	Ф. 1	р.1190 / р.1300 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Питома вага інших поточних зобов'язань у валюті балансу	Ф. 1	р.1690 / р.1900 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Питома вага витрат майбутніх періодів у валюті балансу	Ф. 1	р.1170 / р.1300 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Питома вага доходів майбутніх періодів у валюті балансу	Ф. 1	р.1665 / р.1900 ф. 1	> 0,2		< 0,2
Відстрочені податкові активи (зобов'язання)	Ф. 1	р.1045, р.1500 ф. 1	Показники наявні, протягом 3 попередніх періодів не змінювалися	Показники наявні, у 2 з 3 попередніх періодів не змінювалися	Показники відсутні або протягом кожного періоду змінювалися
Наявність та питома вага безнадійної поточної дебіторської заборгованості	Облікові дані, договори, ф. 1	Дебетове сальдо рах. 36, 37 за відповідними контрагентами / ∑ р. 1125, 1130, 1135, 1155, 1170, 1190 ф. 1	Показник становить > 0,2	Показник становить < 0,2	Безнадійна дебіторська за боргова-ність відсутня

Продовження додатка Б

1	2	3	4	5	6
Наявність та питома вага безнадійної поточної кредиторської заборгованості	Облікові дані, договори, ф. 1	Дебетове сальдо рах. 63, 68 за відповідними контрагентами / ∑ р. 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1665, 1690 ф. 1	Показник становить > 0,2	Показник становить < 0,2	Безнадійна кредиторська За боргованість відсутня
Наявність значних сум заборгованості пов'язаних сторін та внутрішньогрупової заборгованості	Облікові дані	Сальдо розрахунків з пов'язаними особами за даними рах. 36, 37, 63, 68/ Валюта балансу (р.1900 (1300) ф. 1)	Показник становить > 0,2	Показник становить < 0,2	Розрахунки з пов'язаними особами відсутні
Організаційно-правова група					
Наявність двох або більше дочірніх підприємств (частка володіння в зареєстрованому капіталі більше 50 %)	Дані ЄДР, облікові дані	Залишки з рахунку 14 в розрізі окремих фінансових інвестицій	> 2-х ДП	< 2-х ДП	ДП відсутні
Наявність пов'язаних юридичних осіб	Дані ЄДР, облікові дані	Залишки по рах. 14, 40, 46 в розрізі окремих фінансових інвестицій або засновників	> 2 пов'язаних юрид. осіб	< 2 пов'язаних юрид. осіб	Пов'язані юрид. особи відсутні
Наявність філій та відокремлених підрозділів	Дані ЄДР, облікові дані	Аналітичні процедури	> 2 філій та відокремлених підрозділів	< 2 філій та відокремлених підрозділів	Філії та відокремлені підрозділи відсутні
Перебування у складі групи, куди входить платник податків, підприємств на спрощеній системі оподаткування, підприємств, що користуються податковими пільгами, договорів про спільну діяльність	Дані ЄДР, облікові дані	Аналітичні процедури	Наявність підприємств на спрощеній системі оподаткування, підприємств що користуються податковими пільгами, договорів про спільну діяльність		Відсутні
Перебування значної частки статутного капіталу (значних пакетів акцій, паїв, часток) підприємства у володінніюридичних осіб, що розміщені в офшорних зонах або низькоподаткових юрисдикціях	Дані ЄДР, облікові дані	Залишки за рах. 40 у розрізі окремих засновників платників податків	≥ 2	≤ 1	Відсутні

Продовження додатка Б

1	2	3	4	5	6
Реєстрація як фізичних осіб – підприємців управлінського персоналу або працівників підприємства	Дані ЄДР, облікові дані	Аналітичні процедури	Наявні		Відсутні
Застосування нестандартних договорів (комісії, лізингу, давальницьких, факторингових та довгострокових угод)	Облікові дані, договори	Аналітичні процедури	Наявні	Відсутні	Аналітичні процедури
Здійснення операцій, нетипових для основного виду діяльності платника	Облікові дані, ф. 2	Обороти рах. 70 і 71, аналітика за нетиповими для основного виду діяльності платника операціями / загальна сума доходів (∑ р. 2050, 2130, 2150, 2180, 2250, 2255, 2270 ф. 2)	Питома вага нетипових операцій становить > 0,1	Питома вага нетипових операцій становить < 0,1	Нетипові операції відсутні

Умовні позначення:

ППП – податок на прибуток підприємств.

ф. 1 – баланс (форма 1).

ф. 2 – звіт про фінансові результати (форма 2).

Джерело: авторська розробка.

Додаток В

Пропозиції щодо імплементації у вітчизняне законодавство загального правила проти уникнення оподаткування

(ввести ст. 4-1 Податкового кодексу України у наступній редакції):

Стаття 4-1. Загальне правило, спрямоване на боротьбу з уникненням сплати податків

4-1.1. З метою боротьби з практикою агресивного податкового планування, що виходить за межі конкретних правил щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, застосовується загальне правило, спрямоване на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

4-1.2. З метою виконання підпункту 4-1.1 використовується таке положення:

Штучний механізм або ряд штучних механізмів, які були введені в дію з метою уникнення оподаткування та результатом яких є отримання податкової вигоди, не враховуються. Для цілей оподаткування ці механізми розглядаються через їх економічний зміст.

4-1.3. Для цілей підпункту 4-1.2 механізм означає будь-яку транзакцію, схему, дію, операцію, угоду, допомогу, домовленість, обіцянку, зобов'язання чи подію. Механізм може охоплювати більше одного етапу або частини.

4-1.4. Для цілей підпункту 4-1.2 механізм або ряд механізмів є штучним, якщо відсутній комерційний зміст. При визначенні, чи є механізм або ряд механізмів штучним, ураховуються чи містять вони одну або більше обставин:

– правова природа окремих кроків, з яких складається відповідний механізм, є несумісною з правовим змістом механізму в цілому;

– механізм або низка механізмів реалізується таким способом, який би не застосувався, як правило, у тому випадку, якщо мало б місце розумне ведення бізнесу;

– механізм або ряд механізмів містить елементи, які призводять до взаємної нейтралізації або скасування;

– укладені угоди мають циклічний характер;

– механізм або ряд механізмів призводить до значних податкових вигод, але це не відображається в бізнес-ризиках для платника податків або його грошових потоків;

– очікуваний прибуток до оподаткування є незначним порівняно з розміром очікуваних податкових пільг.

4-1.5. Для цілей підпункту 4-1.2 мета механізму або ряду механізмів полягає в тому, щоб уникнути оподаткування, якщо, незважаючи на будь-які суб'єктивні наміри платника податків, таке оподаткування нівелює предмет, сутність і мету податкових положень, які б застосовувалися в іншому випадку.

4-1.6. Для цілей підпункту 4-1.2 дана мета вважається основною, якщо будь-яка інша мета, що стосується або може стосуватися механізму або ряду механізмів, більшою мірою є незначною, зважаючи на всі обставини справи.

4-1.7. При визначенні того, чи призвів (-ели) механізм (-и) до отримання податкових вигод, як зазначено у підпункті 4-1.2, сума податку, що підлягає сплаті платником податків, з урахуванням такого (-их) механізму(-ів) зіставляється з сумою, яку той самий платник податків повинен сплатити за тих самих обставин за відсутності механізму (-ів). У цьому контексті потрібно розуміти існування одного або більше наслідків:

- сума не входить до бази оподаткування;
- платник податків отримує вигоду від вирахування;
- понесені збитки для цілей оподаткування;
- обов’язок сплати прибуткового податку відсутній;
- податок, сплачений за кордоном, компенсується.

Джерело: складено на основі [41].

Додаток Г

Приклади схем агресивного податкового планування

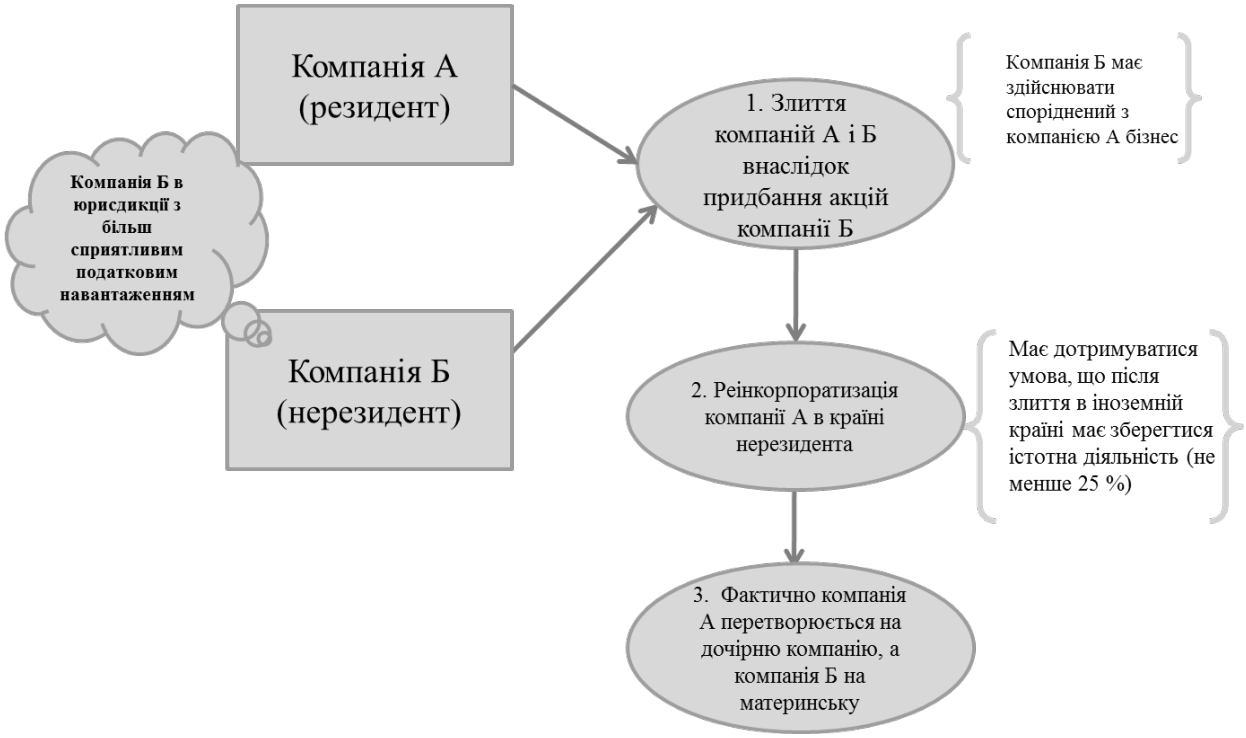
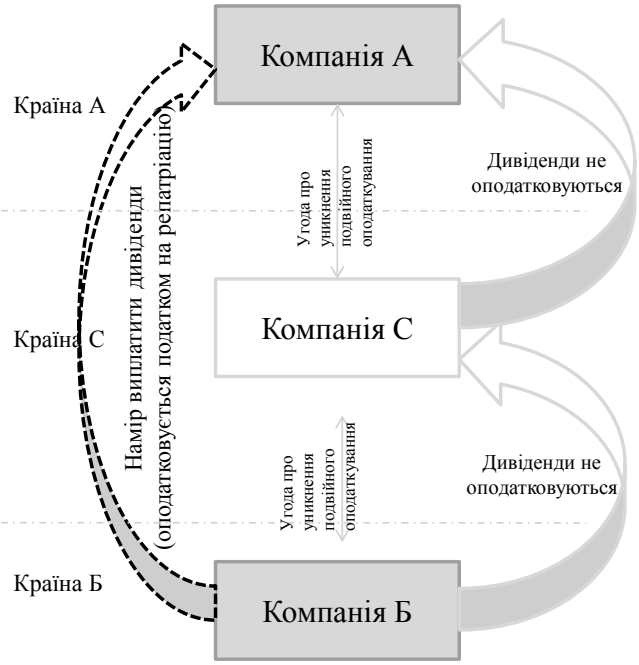
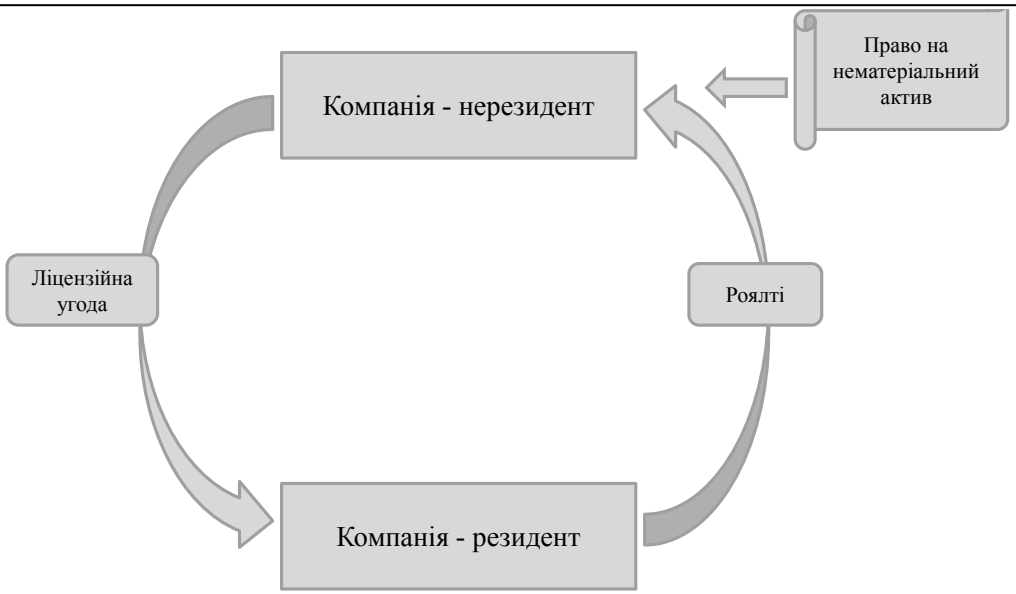


Рис. Г.1. Схема податкової інверсії (APIS.H1)



Опис:
- Компанія Б планує виплату дивідендів Компанії А;
-Дивіденди мають оподатковуватись податком на репатріацію в країні Б;
-Країна С має укладені угоди про уникнення подвійного оподаткування з країнами А та Б, що з однією країною дають можливість отримувати кошти без оподаткування а з іншою їх перераховувати;
-в Країні С створюється компанія без "економічної сутності", що на меті має лише використати положення угод про уникнення подвійного оподаткування;
-У разі виплат дивідендів через компанію С, з використанням наявних в угодах переваг, досягається мінімізація або звільнення від оподаткування сум виплачених дивідендів

Рис. Г.2. Схема „податкового шоппінгу" – зловживання податковими конвенціями (APIH.A:T2)



Опис: Офшорна компанія, власник інтелектуальної власності, передає ліцензію на її використання транзитній компанії, а та вже видає субліцензію кінцевому користувачеві.
Примітка: Широко поширене використання в якості такого транзитного елемента голландських компаній, так як Нідерланди не стягують податку у джерела на вихідні роялті, і тому роялті перераховуються на офшорну компанію без додаткових втрат.

Рис. Г.3. Схема з нематеріальними активами (APIT.L1)



Рис. Г.4. Схема сільськогосподарського агрохолдингу (Україна) з мінімізації податку на прибуток та ПДВ (AVNS.D:T1/ APNS.D:T1)



Нерезидент - оншорна компанія (компанія на Кіпрі, Великобританії, Швейцарії, Данії ...) набуває 100 % корпоративних прав ТОВ або пакет акцій. Тим самим компанія стає власником компанії-резидента. Причому, варто зазначити, що для забезпечення конфіденційності акціонером оншорної компанії є офшорна компанія (Панама, Беліз, Сейшели ...). Після чого компанія продає бізнес компанії покупцеві згідно договору. Можливий варіант продажу самих корпоративних прав (акцій) оншорною компанією іншій компанії нерезиденту.

Рис Г.5. Мінімізація прибутку при продажу корпоративних прав (APIG.J1)



Опис: створюються класична офшорна і оншорні компанії. Офшорна компанія видає кредит оншорній компанії. Оншорна компанія придбає необхідне обладнання або товар і укладає лізинговий договір з українською компанією (застосовується договір про уникнення подвійного оподаткування).

Після передачі обладнання в лізинг, українська компанія виплачує регулярні лізингові платежі кіпрській компанії. Оншорна компанія перераховує гроші в офшорну компанію у вигляді погашення кредиту і відсотків за кредитом. Українська компанія отримує офіційний канал перерахування грошових коштів в офшор. Лізингові платежі відносяться на собівартість, що істотно може знизити податкові виплати цього підприємства.

Рис. Г.6 Лізингова схема (APIT.C1)

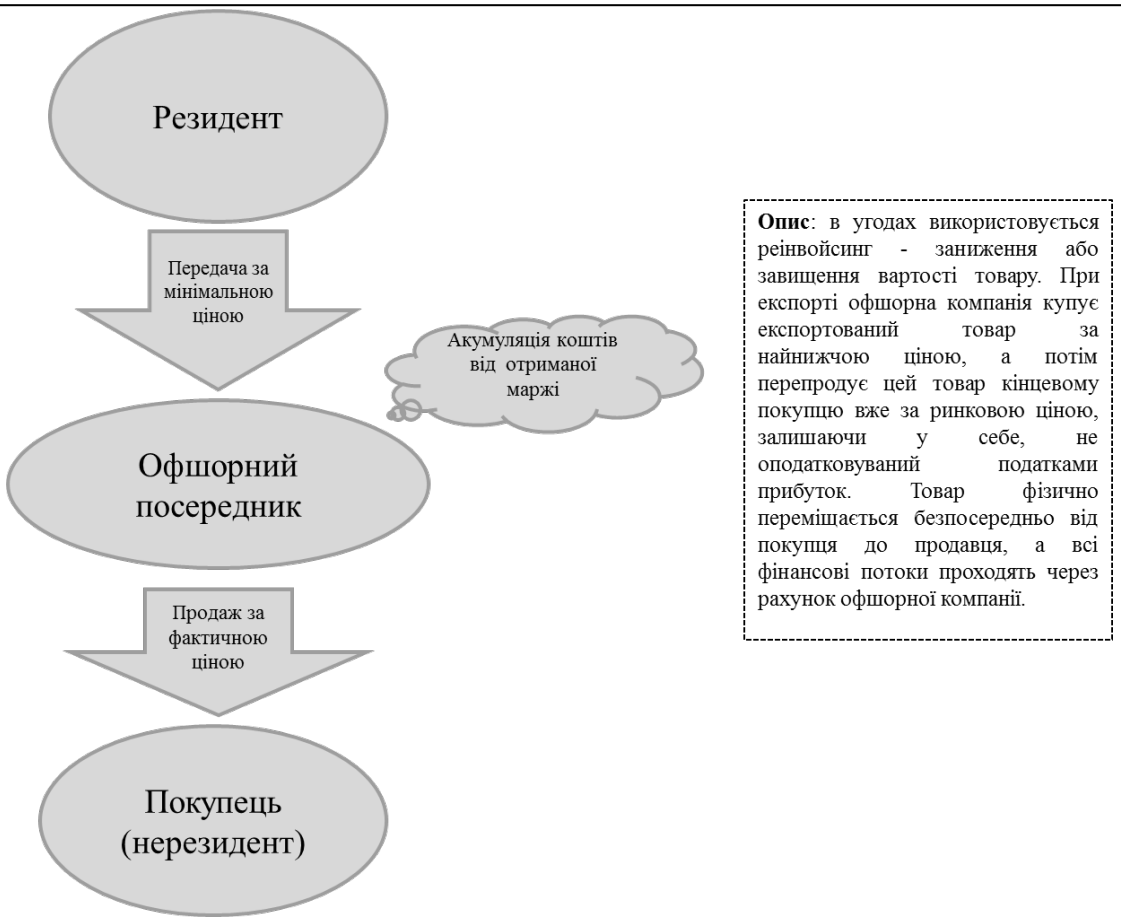


Рис. Г.7. Схема регулювання вартості експорту (APID.J2)

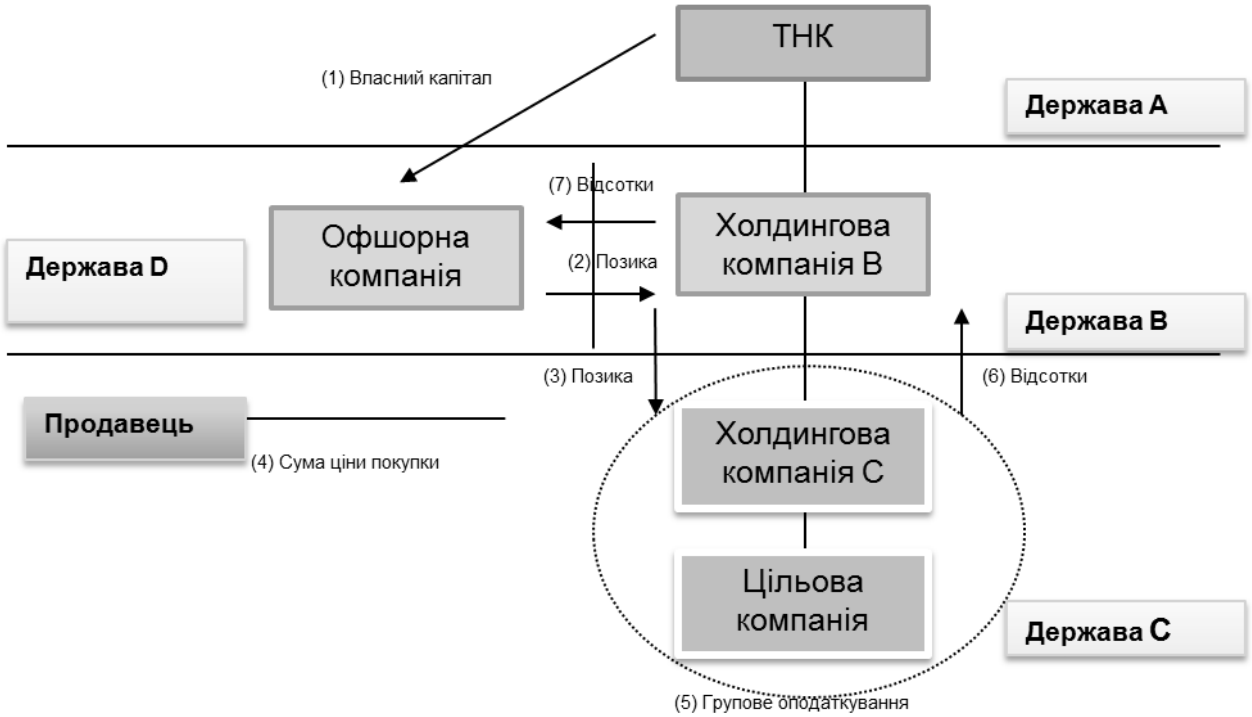
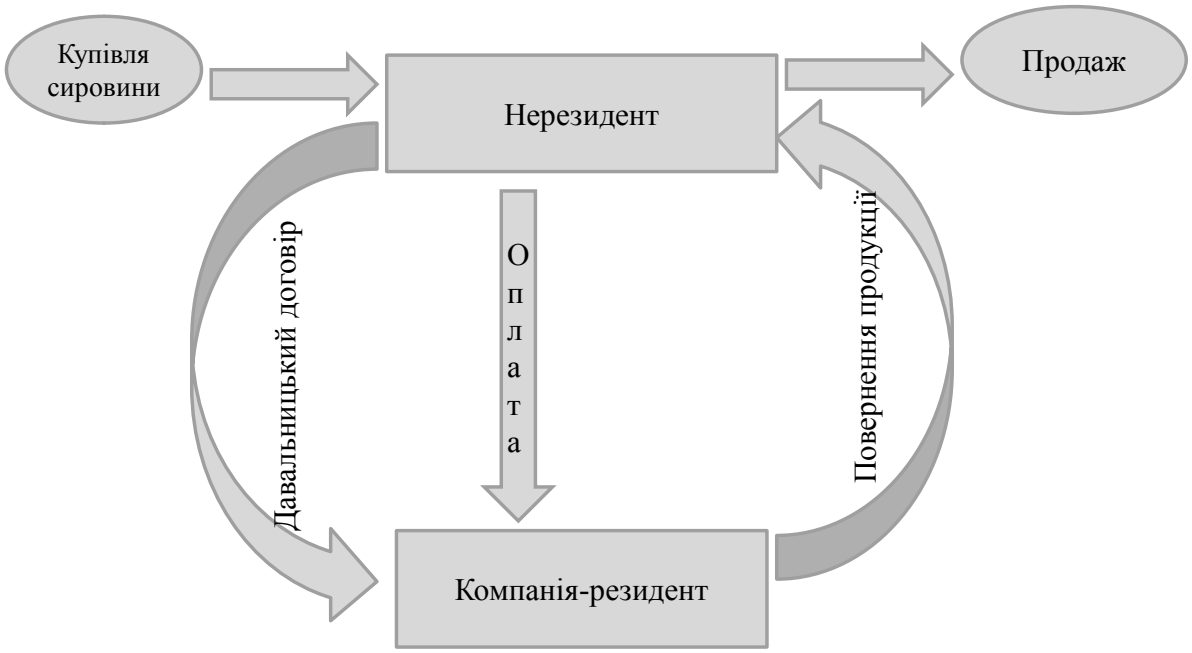


Рис. Г.8. Внутрішньофірмове, офшорне фінансування (APIT.J1)



Рис. Г.9. Схема використання різних підходів у визнанні доходів/витрат за борговими інструментами (APIH.D1)



Опис: якщо в давальницькій схемі постачальником є офшорна компанія, то внаслідок її використання виникає можливість податкової оптимізації. Офшорна компанія закуповує сировину і укладає контракт на переробку давальницької сировини. У вартість переробки не включається ПДВ, оскільки здійснюється експорт послуги і діє нульова ставка. У цій схемі потрібна довідка з ТПП про підтвердження технологічного процесу виготовлення готової продукції. Готова продукція відправляється замовнику не обкладається податками і зборами та не підлягає ліцензуванню, квотуванню.

Рис. Г.10. Давальницька схема (APIH.C1)

Наукове видання

**Брехов Сергій Сергійович, Задорожня Ліна Адамівна,
Коротун Володимир Іванович, Новицька Надія Володимирівна,
Пилипів Віталій Володимирович, Проскура Катерина Петрівна,
Соколовська Олена Василівна, Стародуб Дмитро Миколайович,
Сушкова Олена Євгеніївна**

ПРОТИДІЯ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ (препринт)

Редактор *Т. А. Габорак*

Форматування та
комп'ютерна верстка *О. В. Лисенко*

Підготовлено до друку
Науково-дослідним інститутом фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України,
08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Університетська, 31.

Здано до друку 31.01.2017. Формат 60×84 1/16
Папір офсетний. Гарнітура „Times New Roman". Друк офсетний.
Друк. арк. 5.3. Наклад 300 прим. Замовлення № 616.

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016 р.*