Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Дяченко Владислав Володимирович

Курс/група ОММ-24-1

Тема кваліфікаційної роботи

Протидія агресивному податковому плануванню: європейський досвід та його імплементація в Україні

П.І.Б. наукового керівника Прокопенко І. А.

Дата захисту: 05.02.2026

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 93,32 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 6,68%, цитат 4,2 %.

Завідувач кафедри
адміністрування податків О. С. ІВАНИШИНА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Протидія агресивному податковому плануванню: європейський досвід та його імплементація в Україні»

Здобувача вищої освіти
(магістерського) рівня
II курсу, ОММ-24-1 групи,
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма
«Міжнародне оподаткування» _____ Дяченко Владислав Володимирович
підпис

Науковий керівник _____ Прокопенко І.А., к.е.н., доцент
підпис

Гарант освітньо-професійної програми _____ Лекарь С. І., д.ю.н., професор
підпис

Допущено до захисту за рішенням кафедри _____ протокол від 2001.26 № 7 _____ Іванишина О.С., к.е.н., доцент, зав. кафедри
підпис

Ірпінь – 2026

Реєстрація № 6. 20.01.26 (дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту (до захисту, на доопрацювання) 20.01.26 (дата) (підпис)

Результат захисту 75/С (оцінка) 05.02.26 (дата) (підпис)

Голова комісії: (підпис) Кашпур Л.М. (ініціали, ПІБ)

Члени комісії:

(підпис) Лекарь С.Г. (ініціали, ПІБ)

(підпис) Іванешина О.С. (ініціали, ПІБ)

(підпис) Козаченко Ю.В. (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	22		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	8		
3. Ставлення здобувача до виконуваної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційї зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	39		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	9		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	0		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	36		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	75		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
75	4	С	05.02.2026	Лекарь С.У. Іванишина О. Козаченко Ю.Л.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

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

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Міжнародне оподаткування»

Затверджую

Завідувач кафедри

_____ Іванишина О.С.

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти
Дяченко Владислава Володимировича

1. Тема кваліфікаційної роботи «Протидія агресивному податковому плануванню: європейський досвід та його імплементація в Україні»

2. Затверджена наказом в.о. ректора ДПУ від «02» грудня 2024 №1794.

3. Строк здачі закінченої роботи – 22.12.2025 року.

4. Цільова установка.

Метою дипломної роботи є дослідження інструментів протидії агресивному податковому плануванню в європейських країнах та розробка рекомендацій щодо їх імплементації в податкову систему України.

Об'єктом дослідження є система податкових відносин, які виникають у процесі протидії агресивному податковому плануванню.

Предметом дослідження є механізми та інструменти протидії агресивному податковому плануванню в європейських країнах та особливості їх імплементації в Україні.

5. Вихідні дані до роботи офіційні дані МФУ, ДПСУ, Директиви й рекомендації інституцій ЄС, План BEPS, публікації OECD/G20 щодо Base Erosion and Profit Shifting, Аналітичні звіти ЄС щодо ATAD I/II, DAC6, CbCR, монографії та наукові статті українських вчених в сфері агресивного податкового планування.

6. Перелік графічного матеріалу – 10 таблиць, 3 додатки.

7. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АГРЕСИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАН
1.1Сутнісна характеристика агресивного податкового планування
1.2. Економічні наслідки агресивного податкового планування для держави та платн
податків
1.3. Міжнародні ініціативи з протидії агресивному податковому плануванню
Висновки до Розділу 1
РОЗДІЛ 2.ПРАКТИЧНІ АКСПЕКТИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМ
ПЛАНУВАННЮ В ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ
2.1.Оцінка податкових розривів та інструменти ЄС з протидії агресивному податков
плануванню
2.2.Адміністративне співробітництво в країнах ЄС як спосіб протидії агресивному
податковому плануванню.
2.3.Практика країн ЄС щодо протидії агресивному плануванню
Висновки до Розділу 2
РОЗДІЛ 3.ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ З ПРОТИДІЇ
АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ
3.1.Аналіз втрат та сучасний стан протидії агресивному плануванню в Україні
3.2.Запровадження міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому
плануванню в Україні
3.3.Напрями вдосконалення механізмів протидії агресивному плануванню в Україні

8. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	31.10.2024	31.10.2024
2.	Підготовка першого розділу роботи та подання її керівнику	30.04.2025	30.04.2025
3.	Підготовка другого розділу роботи та подання її керівнику	01.09.2025	01.09.2025
4.	Підготовка третього розділу роботи та подання її керівнику	14.11.2025	14.11.2025
5.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень керівника	22.12.2025	22.12.2025
6.	Отримання відгуку керівника роботи	29.12.2025	29.12.2025
7.	Отримання відгуку з підприємства (зовнішньої рецензії)	15.01.20026	15.01.20026
8.	Попередній захист роботи	20.01.2026	20.01.2026
9.	Допуск роботи зав. кафедри до захисту	23.01.2026	23.01.2026
10.	Захист роботи	05.02.2026	05.02.2026

Дата видачі завдання «05» листопада 2025
Науковий керівник кваліфікаційної роботи _____ Прокопенко І.А.
(підпис) (прізвище, ініціали)

Гарант освітньо-професійної програми _____ Лекарь С. І.
(підпис) (прізвище, ініціали)

Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти _____ Дяченко В.В.
(підпис) (прізвище, ініціали)

ЗМІСТ

	ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	7
	ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1.	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АГРЕСИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ	11
1.1.	Сутнісна характеристика агресивного податкового планування	11
1.2.	Економічні наслідки агресивного податкового планування для держави та платників податків	15
1.3.	Міжнародні ініціативи з протидії агресивному податковому плануванню	17
	Висновки до Розділу 1	20
РОЗДІЛ 2.	ПРАКТИЧНІ АКСПЕКТИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ	22
2.1.	Оцінка податкових розривів та інструменти ЄС з протидії агресивному податковому плануванню	22
2.2.	Адміністративне співробітництво в країнах ЄС як спосіб протидії агресивному податковому плануванню.	27
2.3.	Практика країн ЄС щодо протидії агресивному плануванню	30
	Висновки до Розділу 2	33
РОЗДІЛ 3.	ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ З ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ	36
3.1.	Аналіз втрат та сучасний стан протидії агресивному плануванню в Україні	36
3.2.	Запровадження міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню в Україні	41
3.3	Напрями вдосконалення механізмів протидії агресивному плануванню в Україні	44
	Висновки до Розділу 3	48
	Висновки	50
	Список використаних джерел	53
	Додатки	57

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ATAD – The Anti Tax Avoidance Directive

Big Data Transfer Pricing – Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з ТЦ.

CbC – Багатостороння угода про автоматичний обмін податковими даними

CRS – загальний стандарт автоматичного обміну інформацією

DAC - Directive on Administrative Cooperation

GAAR – General Anti-Abuse Rule

MCAA CbC – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports

OSS - One-Stop Shop

ВРУ – Верховна Рада України

ДПСУ – Державна податкова служба України

ЄК – Європейська Комісія

ЄС – Європейський Союз

КМУ – Кабінет Міністрів України

МФУ – Міністерство фінансів України

НСД – Національна стратегія доходів до 2030 року

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПДВ – податок на додатку вартість

ТНК – Транснаціональні корпорації

ТЦ – трансфертне ціноутворення

ТЦУ – трансфертне ціноутворення

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах посилення транскордонної мобільності капіталу та цифровізації бізнесу одним із основних викликів для національних податкових систем стало агресивне податкове планування. Транснаціональні корпорації використовують складні податкові схеми щодо мінімізації податкових зобов'язань без формального порушення податкового законодавства, що призводить до ерозії податкової бази а також переміщення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій. Таке податкове планування негативно впливає на фіскальну стабільність країн, підриває принципи справедливого оподаткування та відповідно створює нерівні конкурентні умови для добросовісних платників податків.

Європейський Союз (далі - ЄС) в даний час сформував комплексну систему для протидії агресивному податковому плануванню, яка базується на реалізації Плану дій BEPS та директивах (ATAD I, ATAD II) та запровадженні механізмів податкової прозорості та адміністративного співробітництва між країнами (DAC). Україна, яка обрала європейський вектор розвитку та взяла на себе зобов'язання гармонізувати податкове законодавство з нормами ЄС, у сфері протидії ухиленню від оподаткування здійснює поетапне впровадження міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню.

Водночас застосування нових інструментів в Україні супроводжується низкою проблем, серед яких: недостатній рівень податкового комплаєнсу, складність податкового адміністрування, обмежена роль професійного податкового консультування тощо. Все це потребкє проведення ґрунтовного аналізу європейського досвіду з протидії агресивному податковому плануванню та визначенню можливостей його імплементації в національну податкову систему України, що й обумовлює актуальність обраної теми дипломної роботи.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Дослідженням проблем агресивного податкового планування та механізмів

його протидії займалися такі зарубіжні вчені та експерти як Д. Атвотер, Т. Піллінг, А. Крістоффersен, А. Олів'є, Р. Маркс. Українські дослідники, які також працюють над темами ухилення від податків, агресивного планування та адаптації міжнародних стандартів, це В. Бізяєв, І. Власенко, М. Журавська, Ю. Кірєєв, О. Сироїд. О. Юрковська та інші. Проте все ще залишаються актуальними та потребують ретельного аналізу інструменти з протидії агресивному податковому плануванню.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження інструментів протидії агресивному податковому плануванню в європейських країнах та розробка рекомендацій щодо їх імплементації в податкову систему України.

Для досягнення поставленої мети передбачено виконання завдань:

- розкрити сутність та характерні ознаки агресивного податкового планування;
- проаналізувати причини виникнення агресианого податкового планування та наслідки його застосування для економіки держав;
- провести аналіз міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню;
- визначити основні інструменти ЄС у сфері протидії агресивному податковому плануванню;
- проаналізувати практику країн-членів ЄС щодо застосування заходів з протидії агресивному податковому плануванню;
- оцінити стан та виявити проблеми щодо протидії агресивному податковому плануванню в Україні;
- визначити напрями вдосконалення національних механізмів протидії агресивному податовому плануванню з урахуванням досвіду ЄС.

Об'єктом дослідження є система податкових відносин, які виникають у процесі протидії агресивному податковому плануванню.

Предметом дослідження є механізми та інструменти протидії агресивному податковому плануванню в європейських країнах та особливості їх імплементації в Україні.

Методи дослідження. У процесі написання дипломної роботи застосовувались загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, зокрема: для вивчення сутності агресивного податкового планування – метод аналізу та синтезу; порівняльно-правовий метод – для зіставлення підходів ЄС та України; системний підхід – для комплексного аналізу механізмів протидії агресивному податковому плануванню; статистичний метод – для аналізу податкових показників; формально-логічний метод – для узагальнення теоретичних положень та формування висновків дослідження.

Наукова новизна та практичне значення дослідження. Наукова новизна полягає в комплексному дослідженні європейських механізмів та інструментів протидії агресивному податковому плануванню з урахуванням сучасних глобалізаційних та інтеграційних процесів та адаптації цих підходів до умов функціонування податкової системи України. Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання сформульованих висновків і рекомендацій податковими органами у своїй діяльності; при розробці напрямів удосконалення податкового законодавства України, а також у навчальному процесі під час викладання дисциплін з міжнародного оподаткування.

Інформаційну базу дослідження складають: Податковий кодекс України, закони України та укази Президента України, нормативні акти КМУ, офіційні дані МФУ, ДПСУ, Директиви й рекомендації інституцій ЄС, План BEPS, публікації OECD/G20 щодо Base Erosion and Profit Shifting, Аналітичні звіти ЄС щодо ATAD I/II, DAC6, CbCR**,** монографії та наукові статті українських вчених в сфері агресивного податкового планвання.

Структура роботи. Дипломна робота викладена на 52 сторінках друкованого тексту, містить 10 таблиць і 3 додатки. Список використаних джерел налічує 33 найменування.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АГРЕСИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

1.1. Сутнісна характеристика агресивного податкового планування.

Ознаки агресивного податкового планування проявляються у діях платників податків, які при здійсненні податкового планування здійснюють його на межі податкового законодавства, тим самим прямо не переходячи цю межу, і тому вони не виявляють явно виражених ознак протиправності, адже інакше такі дії не могли б розглядатися як вид податкового планування взагалі. Таке явище як агресивне податкове планування має ознаки зловживання з боку платників податків, а поведінка таких платників характеризується як недобросовісна.

Як справедливо зазначає М. Бондаренко, «сьогодні досить поширеною серед платників податків є діяльність, яка юридично відповідає букві закону, однак її основна мета – зменшення обсягів необхідних податкових відрахувань, а інколи навіть отримання доходу на підставі таких дій. У науці та практиці податкового права зустрічаються декілька назв, що характеризують подібну діяльність суб'єктів оподаткування, серед них: обхід оподаткування, агресивне податкове планування, так звані сірі схеми та ін.» [1, с. 58].

М. Бондаренко не вбачає принципову різницю в їх застосуванні та відзначає, що сучасна наука оперує поняттям «обхід оподаткування». В той же час у європейському законодавстві в контексті подібної діяльності вже чітко йдеться про агресивне податкове планування. Порівнюючи «категорії «обхід оподаткування» та агресивне податкове планування, М. Бондаренко розмежовує їх, наголошуючи, що зловживання правами в податкових відносинах породжує одночасно дві проміжні категорії – обхід оподаткування (більш прийнятний для обходу внутрішнього законодавства) та агресивне податкове планування (характеризує зловживання міжнародними

податковими угодами)» [1, с. 77-78].

На переконання О. Ватаманюка, термін «агресивне податкове планування» не має чіткого наукового визначення, що може викликати неточності у його сприйнятті. Тим не менше, за основу в розумінні цього явища слід брати ерозію бази оподаткування та переміщення прибутків корпорацій, які стають можливими або через наявність прогалин у взаємодії різних податкових систем, або в деяких випадках – через застосування двосторонніх податкових угод» [4, с. 154].

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 компаніями зі схожими показниками, які не є ТНК» [2];

– «високий рівень концентрації прямих іноземних інвестицій у країні порівняно з ВВП;

– різниця між нормою прибутку компанії та ефективною ставкою оподаткування;

– концентрація високого рівня надходжень роялті порівнюючи з витратами на наукову, науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність компанії» [3];

– «вимивання бази оподаткування через процентні платежі» [2].

В таблиці 1.1. надано визначення поняття «агресивне податкове планування», сформовант на основі підходів провідних європейських та міжнародних науковців і інституцій.

Таблиця1.1.

Визначення поняття «агресивне податкове планування» у наукових та інституційних підходах

№	Автор / інституція	Джерело	Визначення агресивного податкового планування
1	Європейська Комісія	Recommendation C(2012) 8806	Агресивне податкове планування — використання формально законних податкових механізмів, які суперечать суті та цілям податкового законодавства, з метою зменшення або уникнення податкових зобов'язань.
2	OECD	BEPS Action Plan (2013)	Агресивне податкове планування охоплює стратегії, що використовують прогалини та неузгодженості між національними податковими системами для штучного переміщення прибутку в юрисдикції з низьким оподаткуванням.
3	Michael Lang	Introduction to the Law of Double Taxation Conventions	Агресивне податкове планування є формою податкової оптимізації, за якої правові конструкції застосовуються без реального економічного змісту з єдиною метою досягнення податкової вигоди.
4	Judith Freedman	Tax Avoidance and the Rule of Law	Агресивне податкове планування характеризується свідомим використанням складних правових структур для обходу податкових норм, що підриває принцип справедливості оподаткування.
5	Wolfgang Schön	Tax Law and Fairness	Агресивне податкове планування виникає тоді, коли податкові схеми порушують баланс між свободою підприємництва та фіскальними інтересами держави.
6	Philip Baker	Double Taxation Conventions	Агресивне податкове планування полягає у створенні штучних транзакцій, які формально відповідають податковим правилам, але не мають ділової мети.
7	Інститут фіскальних досліджень (IFS, Велика Британія)	Tax Policy Review	Агресивне податкове планування — це крайня форма податкового планування, яка виходить за межі розумної податкової оптимізації та спричиняє значні втрати бюджету.
8	Європейський парламент	Resolution on Tax Avoidance (2015)	Агресивне податкове планування визначається як система схем та механізмів, спрямованих на уникнення сплати податків шляхом використання правових колізій між країнами.

Джерело: складено за даними [1, 2, 3, 4, 9, 23].

Отже, агресивне податкове планування – це особливий вид податкового планування, які здійснюється платниками податків шляхом прийняття рішень у сфері оподаткування, що можуть призвести до негативних наслідків, відмінних від закріплених у податковому законодавстві унаслідок невизначеності чи/або багатоваріантного трактування.

Необхідно зазначити, що агресивне податкове планування розглядається науковцями та міжнародними інституціями як межовий феномен між законною податковою оптимізацією та ухиленням від оподаткування, що характеризується відсутністю економічної сутності операцій, зловживанням нормами права та використанням міждержавних податкових неузгодженостей.

У результаті дослідження сутності агресивного податкового планування встановлено, що воно є складним багатогранним явищем, яке перебуває на межі між законною податковою оптимізацією та протиправним ухиленням від оподаткування. Його ключовою ознакою є формальна відповідність податковим нормам за одночасного порушення їх економічної суті, цілей та принципів податкового законодавства.

Агресивне податкове планування базується на використанні прогалин, колізій та неузгодженостей між національними податковими системами, а також на створенні штучних фінансово-правових конструкцій, які не мають реальної ділової мети, окрім досягнення податкової вигоди. Такі практики особливо поширені у транснаціональній діяльності та пов’язані з переміщенням прибутків до юрисдикцій із пільговим або низьким рівнем оподаткування.

Встановлено, що агресивне податкове планування має негативний вплив як на фіскальну стабільність держави, так і на податкову справедливість, оскільки підриває принцип рівності платників податків та зменшує рівень добровільної сплати податків. Саме тому воно стало об’єктом посиленої уваги з боку міжнародних організацій, зокрема OECD та Європейського Союзу, які розглядають його як ключову загрозу ефективності податкових систем.

Отже, агресивне податкове планування доцільно визначати як економіко-правове явище, що характеризується свідомим використанням складних податкових схем, спрямованих на мінімізацію податкових зобов'язань шляхом зловживання правом, що зумовлює необхідність формування комплексних механізмів протидії на національному та міжнародному рівнях.

1.2. Економічні наслідки агресивного податкового планування для держави та платників податків.

Держави втрачають значні суми податкових надходжень унаслідок агресивного податкового планування. Необхідно зауважити, що негативні наслідки агресивного податкового планування для економік країн проявляються таким чином:

– «переміщення прибутків з однієї країни означає втрату бази оподаткування для іншої, а для світової економіки загалом – очевидні втрати податкових надходжень, навіть за умови отримання вигід окремими країнами;

– виникнення несправедливої податкової конкуренції між компаніями, які уникають сплати податків, а також іншими підприємствами;

– агресивне податкове планування, що здійснюється багатонаціональними корпораціями, негативно впливає на загальний моральний дух платників податків: частина платників, яка виконує свої податкові зобов'язання і сплачує податки, сприймають прояви агресивного податкового планування як порушення соціального договору [4].

В таблиці 1.2. представлено **е**кономічні наслідки агресивного податкового планування з розмежуванням їх для держави та платників податків.

Таблиця 1.2.

Економічні наслідки агресивного податкового планування для держави та платників податків

№	Сфера впливу	Наслідки для держави	Наслідки для платників податків
1	Бюджетні надходження	Скорочення податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів, зростання дефіциту бюджету	Тимчасове зменшення податкового навантаження, але ризик донарахувань і штрафів у майбутньому
2	Податкова справедливість	Порушення принципу рівності платників податків, зростання податкової нерівності	Формування недобросовісної конкурентної переваги над сумлінними платниками
3	Конкурентне середовище	Викривлення конкурентних умов на ринку, посилення монополізації	Середній та малий бізнес опиняється у гірших конкурентних умовах
4	Інвестиційний клімат	Зниження довіри інвесторів до податкової системи, нестабільність фіскальної політики	Невизначеність податкових правил, підвищення вартості комплаєнсу
5	Адміністративні витрати	Зростання витрат на податковий контроль, аудит, судові спори	Збільшення витрат на юридичні та консалтингові послуги
6	Податкова культура	Підрив довіри до податкових органів, зниження рівня добровільної сплати податків	Формування толерантного ставлення до агресивних податкових схем
7	Міжнародна репутація	Ризик включення до «списків» податково ризикових юрисдикцій, ускладнення міжнародної співпраці	Посилений контроль з боку іноземних податкових органів і банків
8	Регуляторне навантаження	Посилення податкового регулювання та контролю, ускладнення законодавства	Обмеження гнучкості бізнес-моделей та зростання регуляторних ризиків
9	Стійкість податкової системи	Зниження ефективності та прогнозованості податкової системи	Підвищення ймовірності податкових спорів та фінансових втрат
10	Довгостроковий економічний розвиток	Уповільнення економічного зростання через недофінансування суспільних благ	Втрата стабільних умов ведення бізнесу у довгостроковій перспективі

Джерело: складено за даними [4].

Також варто зазначити, що недобросовісність одних платників податків може спонукати інших платників припинити дотримання власних податкових зобов’язань. А втрата податкових надходжень внаслідок агресивного

податкового планування може призвести до зниження обсягів видатків держави на освіту чи охорону здоров'я, а це лише посилить соціальну нерівність та у подальшому може буде проявлятися у зростанні рівня соціального невдоволення.

Агресивне податкове планування, не дивлячись на короткострокові вигоди для окремих платників, створює значні довгострокові економічні ризики як для держави, так і для бізнес-середовища вцілому, що обґрунтовує необхідність у посиленні механізмів податкового комплаєнсу та міжнародної координації.

Таким чином, існування агресивного податкового планування – це значна проблема для всіх країн. В Україні також здійснюються заходи для протидії цьому явищу. Проте, дана система протидії агресивному податковому плануванню ще потребує значного вдосконалення механізмів на всіх етапах, а саме: попередження, виявлення та власне боротьби з агресивним податковим плануванням та відповідно для мінімізації його негативних наслідків для країни.

1.3. Міжнародні ініціативи з протидії агресивному податковому плануванню

Активне поширення агресивного податкового планування в умовах глобалізації економіки, цифровізації бізнесу та зростання транснаціональних фінансових потоків зумовило необхідність формування скоординованої міжнародної відповіді. Окремі національні заходи виявилися недостатньо ефективними, що сприяло розвитку наднаціональних ініціатив, спрямованих на усунення прогалин у податкових системах та підвищення прозорості оподаткування.

Ключову роль у протидії агресивному податковому плануванню відіграє Організація економічного співробітництва та розвитку (далі - OECD), яка у 2013 році започаткувала План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [9].

Цей план передбачає комплекс із 15 дій, спрямованих на боротьбу з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутків до низькоподаткових юрисдикцій. Серед найбільш значущих заходів — запровадження принципу суттєвої економічної присутності, обмеження зловживань податковими конвенціями, удосконалення правил трансфертного ціноутворення та підвищення прозорості через звітність у розрізі країн (Country-by-Country Reporting).

Європейський Союз, у свою чергу, розвинув положення Плану BEPS у рамках власної правової системи, ухваливши Директиви щодо протидії ухиленню від оподаткування (ATAD I та ATAD II) [19]. Вони встановлюють мінімальні стандарти для держав-членів ЄС щодо контрольованих іноземних компаній, обмеження відсоткових витрат, запобігання гібридним невідповідностям та застосування загального правила протидії зловживанням (GAAR). Важливим доповненням стали директиви DAC (Directive on Administrative Cooperation), зокрема DAC6, яка зобов’язує розкривати транскордонні податкові схеми з ознаками агресивного податкового планування [19].

Суттєвим елементом міжнародної протидії є автоматичний обмін податковою інформацією. Стандарт CRS (Common Reporting Standard), розроблений OECD, забезпечує регулярний обмін фінансовою інформацією між податковими органами різних країн, що суттєво обмежує можливості приховування доходів за кордоном. Аналогічну функцію на рівні ЄС виконують механізми адміністративної співпраці між податковими органами держав-членів.

Окрему увагу міжнародна спільнота приділяє оподаткуванню цифрової економіки. У цьому контексті важливим кроком стало запровадження двокомпонентного підходу OECD (Pillar One та Pillar Two), який спрямований на перерозподіл прав оподаткування між країнами та встановлення глобального мінімального податку для транснаціональних корпорацій. Ці

ініціативи мають на меті зменшення стимулів до агресивного податкового планування у цифровому та високорентабельному бізнесі.

Україна також здійснила ряд вагомих кроків з метою реалізації міжнародного досвіду боротьби з агресивним податковим плануванням, а «саме:

1. Запроваджено на постійній основі контроль трансфертного ціноутворення. Відповідні норми були затверджені в Україні Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 р. № 408-VII» [14].

2. «Здійснюється розкриття у державному реєстрі кінцевих бенефіціарних власників, вигодоодержувачів, контролерів підприємств відповідно до Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» від 14.10.2014 р. № 1701-VII» [11].

3. «У вітчизняне податкове законодавство вбудовані антиофшорні «запобіжники», наприклад, правило тонкої капіталізації, зазначене в Податковому кодексі України, встановлює ліміт, вище якого виплата відсотків здійснюється не витратами, а з доходів підприємства» [13].

4. «Внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [10].

5. «Введення в дію Закону № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування», спрямованого на усунення неточностей і відтермінування окремих положень Закону № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [13].

Таким чином, міжнародні ініціативи з протидії агресивному податковому плануванню формують цілісну систему правових,

адміністративних та інформаційних інструментів, спрямованих на підвищення прозорості, забезпечення податкової справедливості та захист фіскальних інтересів держав. Їх імплементація на національному рівні є ключовою умовою ефективної боротьби з агресивними податковими практиками та передумовою стабільного розвитку податкових систем.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад агресивного податкового планування дозволило сформувати цілісне уявлення про його економічну природу, наслідки та сучасні підходи до протидії на міжнародному рівні.

Встановлено, що агресивне податкове планування є складним багатогранним явищем, яке перебуває на межі між легальним податковим плануванням та ухиленням від оподаткування. Його сутнісною ознакою є формальне дотримання норм податкового законодавства при одночасному порушенні їх економічної суті та цілей. Аналіз наукових підходів дозволив дійти висновку, що агресивне податкове планування ґрунтується на використанні прогалин, неузгодженостей та відмінностей між національними податковими системами, а також на штучному структуруванні господарських операцій.

Доведено, що економічні наслідки агресивного податкового планування мають подвійний характер. З одного боку, для платників податків воно може забезпечувати короткострокову фінансову вигоду у вигляді зниження податкового навантаження та оптимізації грошових потоків. З іншого боку, для держави агресивне податкове планування призводить до скорочення бюджетних надходжень, посилення фіскальних дисбалансів, зростання нерівності податкового навантаження та підриву принципів податкової справедливості. В довгостроковій перспективі такі практики негативно впливають і на самих платників податків, зокрема через зростання податкових ризиків, репутаційні втрати та посилення контролю з боку податкових органів.

Обґрунтовано, що протидія агресивному податковому плануванню на сучасному етапі має яскраво виражений міжнародний характер. Провідну роль у цьому процесі відіграють ініціативи ОЕСР та Європейського Союзу, зокрема План дій BEPS, механізми автоматичного обміну податковою інформацією, а також антиухильні директиви ЄС. Їх впровадження спрямоване на підвищення податкової прозорості, узгодження національних податкових систем та обмеження можливостей для використання транснаціональних схем агресивного податкового планування.

Агресивне податкове планування є системною проблемою сучасних податкових відносин, яка потребує комплексного підходу до її вирішення. Теоретичні засади, розглянуті в розділі, створюють методологічну основу для подальшого аналізу національних практик протидії агресивному податковому плануванню та оцінки ефективності їх імплементації в Україні, що буде предметом дослідження наступних розділів роботи.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АКСПЕКТИ ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ

2.1. Оцінка податкових розривів та інструменти ЄС з протидії агресивному податковому плануванню.

Європейський Союз активно бореться з агресивним податковим плануванням, адже воно призводить до значних фіскальних втрат і порушує принцип податкової справедливості та спотворює конкуренцію на внутрішньому ринку тим самим підриває фінансову стабільність й довіру до національних податкових систем. Запровадження скоординованих антипланувальних заходів, таких як BEPS, ATAD та DAC є необхідною умовою для збереження податкового суверенітету країн-членів та забезпечення сталого розвитку ЄС.

Варто зазначити, що податкові розриви які частково пов’язані з агресивним плануванням, ухиленням та невиконанням податкових зобов’язань в ЄС є вимірюваною проблемою та оцінюються десятками мільярдів євро втрачених надходжень щороку.

Показниками, які вказують на податкові розриви є «Corporate Income Tax» (CIT gap), - різниця між потенційними податковими надходженнями та фактичними надходженнями через агресивне планування, невиконання та ухилення. За оцінками Єврокомісії CIT gap становить в середньому ≈ 10,9 % надходжень від податку на прибуток підприємств у 23-х державах-членах ЄС (станом на останній звіт за 2023 рік). Це еквівалентно приблизно 38 млрд євро недоотриманих доходів на рівні всього ЄС [22]

Ще одним показником є оцінка VAT gap (розрив по ПДВ): розрив по податку на додану вартість в ЄС у 2023 році становив ≈128 млрд євро, що становить близько 9,5 % податкової бази по ПДВ [31].

Податкові розриви включають не тільки ухилення від сплати податків, а й масу випадків «aggressive tax planning» та «profit shifting», так як складно

відокремити ці явища в офіційних оцінках (частина «невиконання» податкових зобов'язань пов'язана саме з агресивними схемами) [22].

В таблиці 2.1. наведено щорічні показники оцінки втрат податкових надходжень у ЄС.

Таблиця 2.1.

Оцінка втрат податкових надходжень у ЄС (щорічні показники)

Тип показника	Опис	Оцінка / Обсяг	Джерело
VAT compliance gap (за 2023 р.)	Різниця між потенційними (за ідеальної сплати) і фактичними надходженнями ПДВ	≈ €128 млрд	Єврокомісія (Mind the Gap)
VAT compliance gap (% VTTL)	Частка невиконаної ПДВ-сплати від загальної податкової зобов'язань	≈ 9,5 %	Єврокомісія
Actionable VAT policy gap (за 2023 р.)	Втрати через політичні пільги (знижені ставки, пільги, винятки)	≈ €742 млрд	Єврокомісія
Corporate Income Tax compliance gap (CIT)	Різниця між потенційними та фактичними надходженнями корпоративного податку	≈ 10,9 % від фактичних CIT	Єврокомісія / JRC
Найнижчі CIT gaps	Країни з невеликими розривами	Данія, Фінляндія, Нідерланди – < 3 %	Єврокомісія
Найвищі CIT gaps	Країни з великими розривами	Румунія (~43,6 %), Словаччина (~26,7 %), Польща (~20,2 %)	Єврокомісія
Оцінка загальних «uncollected tax revenues»	Втрати податкових надходжень (в тому числі через ухилення та агресивне планування)	≈ €100 млрд щорічно з ЄС	Європарламент

Джерело: складено за даними [20, 21, 28].

Зазначимо, що в деяких країнах-членах ЄС цей розрив перевищує 20 % – 30 % (в Словаччині, Румунії), тоді як у державах з високою податковою дисципліною (у Фінляндії, Данії, Нідерландах) — нижче 3 % [30].

Також здійснюються і оцінки BEPS на глобальному рівні. Так, за оцінками OECD, глобальні втрати від BEPS-схем становлять приблизно $100–240 млрд щороку, що відповідає 4–10 % сукупних надходжень прибуткових корпоративних податків [9].

Проводяться дослідження на рівні окремих ТНК, які показують, що прибутки, переміщені в низькоподаткові юрисдикції, складають сотні мільярдів доларів, що суттєво впливає на фіскальні системи країн з високим оподаткуванням [25].

ЄС сформував комплексну систему правових, адміністративних та інформаційних інструментів, які спрямовані на обмеження агресивного податкового планування й гармонізацію податкової політики держав-членів. Ці інструменти ґрунтуються на стандартах OECD, зокрема Плані дій BEPS, але адаптовані до правового простору ЄС. До них належать:

1. Антиухильні директиви (ATAD I [18] та ATAD II [26])

Так, одним із ключових інструментів ЄС є Директива щодо протидії ухиленню від оподаткування (Anti-Tax Avoidance Directive), яка встановлює мінімальні обов’язкові стандарти для країн-членів ЄС. Основні механізми ATAD включають:

- загальне правило протидії зловживанням (GAAR);
- правила щодо контрольованих іноземних компаній (CFC rules);
- обмеження відрахування відсоткових витрат;
- правила оподаткування при виході з юрисдикції (exit taxation);
- усунення гібридних невідповідностей (ATAD II).

Зазначені інструменти спрямовані безпосередньо на запобігання штучному переміщенню прибутків та податкової бази.

2. Директиви про адміністративну співпрацю (DAC) [19].

Важливим інструментом прозорості в ЄС є Директива про адміністративну співпрацю в сфері оподаткування (DAC), яка запроваджує обмін інформацією між податковими органами країн-членів ЄС. Особливе значення має DAC6, яка передбачає обов'язкове розкриття транскордонних податкових схем із ознаками агресивного податкового планування, що дозволяє податковим органам виявляти на ранніх етапах ризикові структури.

3. Автоматичний обмін податковою інформацією.

В даний час ЄС активно застосовує механізми автоматичного обміну податковою інформацією, насамперед щодо:

- фінансових рахунків;
- трансфертного ціноутворення;
- податкових рішень (tax rulings);
- звітності у розрізі країн (CbCR).

Зазначені інструменти зменшують асиметрію інформації між платниками податків та державою і відповідно обмежують можливості приховування доходів.

4. Правила трансфертного ціноутворення.

Трансфертне ціноутворення формально залишається у сфері національного регулювання, проте ЄС активно координує його застосування через рекомендації та керівні принципи а також судову практику Суду ЄС. Особливу увагу приділяють принципу «витягнутої руки» й аналізу економічної сутності операцій між пов'язаними особами.

5. Судова практика Суду ЄС.

Важливим інструментом протидії агресивному податковому плануванню в ЄС є практика Суду ЄС. Вона формує доктрину зловживання правом. Суд ЄС визнає неприпустимим використання свобод внутрішнього ринку задля досягнення виключно податкових переваг без реальної економічної діяльності.

6. Чорні та сірі списки податкових юрисдикцій.

В ЄС застосовують також механізм списків податкових юрисдикцій, які не співпрацюють та які стимулюють треті країни до підвищення податкової прозорості й відповідно імплементації міжнародних стандартів. Такі заходи знижують привабливість офшорних схем для європейського бізнесу.

7. Ініціативи у сфері цифрового оподаткування.

В Таблиці 2.2. представлено інструментами ЄС протидії агресивному податковому плануванню з посиланнями на відповідну нормативну базу.

Таблиця 2.2.

Інструменти ЄС з протидії агресивному податковому плануванню та їх нормативна база

№	Інструмент ЄС	Сутність інструменту	Нормативна база ЄС
1	Антиухильні правила (ATAD I)	GAAR, CFC, обмеження відсотків, exit tax	Directive (EU) 2016/1164 (ATAD I)
2	Усунення гібридних невідповідностей (ATAD II)	Запобігання використанню гібридних схем	Directive (EU) 2017/952 (ATAD II)
3	Розкриття агресивних податкових схем (DAC6)	Обов'язкове повідомлення про транскордонні схеми	Directive (EU) 2018/822 (DAC6)
4	Адміністративна співпраця (DAC)	Обмін податковою інформацією між країнами ЄС	Directive 2011/16/EU (DAC)
5	Автоматичний обмін фінансовою інформацією	Підвищення прозорості доходів та активів	DAC2, DAC3, DAC4, DAC5
6	Country-by-Country Reporting	Звітність ТНК у розрізі країн	Directive 2016/881/EU
7	Судова практика Суду ЄС	Заборона зловживання правом	Рішення Суду ЄС (Halifax, Cadbury Schweppes тощо)
8	Списки некооперативних юрисдикцій	Обмеження використання офшорних схем	Council Conclusions on EU list of non-cooperative jurisdictions

Джерело: складено за даними [18, 19, 26].

Сучасним напрямком боротьби з агресивним податковим плануванням в ЄС є впровадження інструментів, які спрямовані на обмеження агресивного податкового планування у цифровій економіці, насамперед через узгодження з ініціативами ОЕСР щодо перерозподілу податкових прав та глобального мінімального податку.

Інструменти ЄС з протидії агресивному податковому плануванню формують багаторівневу систему. Ця система поєднує правові норми, адміністративну співпрацю та відповідно інформаційну прозорість. Комплексне застосування таких інструментів сприяє: зменшенню можливостей зловживання податковим правом; забезпеченню податкової справедливості та стабільності податкових систем держав-членів ЄС.

2.2. Адміністративне співробітництво в країнах ЄС як спосіб протидії агресивному податковому плануванню.

В умовах інтеграції внутрішнього ринку ЄС та зростання транскордонної економічної діяльності набуло ключового значення адміністративне співробітництво між податковими органами країн-членів ЄС у боротьбі з агресивним податковим плануванням.

Так як такі практики зазвичай базуються на використанні різниць, які виникають у національних податкових режимах, то ефективна протидія можлива лише за умови оперативного обміну інформацією та відповідно координації дій між податковими адміністраціями країн-членів.

Правовою основою в ЄС такого адміністративного співробітництва у сфері оподаткування є Директива 2011/16/ЄС «Про адміністративну співпрацю» (Directive on Administrative Cooperation, DAC), яка запровадила механізми взаємної допомоги між податковими органами.

Зазначена директива передбачає різні форми обміну інформацією: на запит, автоматичний та спонтанний обмін, а також проведення спільних перевірок та участь представників однієї держави у податкових перевірках іншої [19].

Подальший розвиток такого адміністративного співробітництва відбувався шляхом прийняття так званих «DAC-директив», тобто розширенням сфери дії DAC. Зокрема, DAC2 забезпечила імплементацію стандарту автоматичного обміну фінансовою інформацією (CRS), що суттєво обмежило можливості приховування доходів та активів за кордоном. DAC3 запровадила обмін інформацією щодо попередніх податкових рішень та індивідуальних роз'яснень (tax rulings), що дозволило виявляти потенційно шкідливі податкові практики на ранніх етапах [19].

Особливу роль відіграє DAC6 у протидії агресивному податковому плануванню. Вона встановила обов'язок повідомляти про транскордонні податкові схеми, які мають ознаки агресивного податкового планування для: податкових консультантів, аудиторів, юристів та платників податків.

Таким чином, завдяки цьому податкові органи отримують можливість своєчасно ідентифікувати ризикові податкові структури та реагувати на них ще до того, як вони призведуть до значних втрат бюджетів.

Важливим елементом адміністративного співробітництва також є обмін звітністю у розрізі країн (Country-by-Country Reporting).

Він підвищує прозорість діяльності транснаціональних корпорацій і відповідно дозволяє оцінювати в кожній державі відповідність розподілу прибутків реальній економічній присутності.

Це значно зменшує можливості штучного переміщення прибутків у поєднанні з механізмами спільних аудитів та координації податкового контролю.

Порівняльний аналіз адміністративного співробітництва України та ЄС як інструменту протидії агресивному податковому плануванню представлено в таблиці 2.3.

Порівняльний аналіз з таблиці 2.3. свідчить, що адміністративне співробітництво в ЄС має системний, комплексний та крім того, превентивний характер.

Таблиця 2.3

Адміністративне співробітництво у сфері оподаткування: ЄС та Україна

Критерій порівняння	Європейський Союз	Україна
Нормативна база	Директива 2011/16/ЄС (DAC) та її розширення (DAC2–DAC6)	Податковий кодекс України; міжнародні податкові угоди; участь у BEPS
Форми обміну інформацією	Обмін на запит, автоматичний, спонтанний; спільні перевірки	Обмін на запит та автоматичний (CRS); спільні перевірки обмежені
Автоматичний обмін фінансовою інформацією (CRS)	Повністю функціонує між усіма країнами ЄС	Запроваджено, але практична реалізація перебуває на етапі становлення
Розкриття агресивних податкових схем	Обов’язкове розкриття транскордонних схем (DAC6)	Відсутній окремий механізм обов’язкового розкриття схем
Обмін податковими рішеннями (tax rulings)	Обов’язковий автоматичний обмін	Не передбачений системно
Country-by-Country Reporting	Обов’язкове та інтегроване в систему DAC	Запроваджене для великих ТНК
Участь податкових органів інших держав у перевірках	Можлива участь іноземних представників та спільні аудити	Не передбачена або застосовується вкрай обмежено
Рівень інституційної координації	Високий, централізована координація на рівні ЄС	Обмежена координація, переважно двосторонній формат
Роль податкових консультантів	Зобов’язані до розкриття схем (DAC6)	Відсутній обов’язок розкриття агресивних схем
Ефективність протидії агресивному плануванню	Висока завдяки комплексному підходу	Середня, потребує подальшого розвитку

Джерело: складено за даними [9, 17, 19, 20].

Натомість в Україні адміністративне співробітництво перебуває на етапі формування. Воно переважно обмежується обміном інформацією у межах міжнародних зобов’язань. Варто зауважити, що відсутність механізму

обов’язкового розкриття агресивних податкових схем та крім того обмежена інституційна координація значно знижують ефективність протидії агресивному податковому плануванню в Україні. Все це актуалізує необхідність подальшої гармонізації з європейськими стандартами в цьому напрямку.

Отже, адміністративне співробітництво в країнах ЄС виступає ефективним інструментом протидії агресивному податковому плануванню. Воно забезпечує прозорість та своєчасний обмін інформацією й узгодженість дій податкових органів. Розвиток адміністративного співробітництва свідчить про поступовий перехід від ізольованого національного податкового контролю до інтегрованої європейської системи податкового комплаєнсу. А це є необхідною умовою забезпечення податкової справедливості та стабільності податкових надходжень.

2.3. Практика країн ЄС щодо протидії агресивному плануванню.

Незважаючи на наявність спільної нормативної бази ЄС, зокрема директив DAC та ATAD, практична реалізація заходів протидії агресивному податковому плануванню в ЄС значною мірою залежить від національних особливостей податкових систем країн-членів. Держави ЄС застосовують комплекс правових, адміністративних та відповідно судових інструментів, адаптовуючи їх до власних економічних умов та рівня податкової культури.

Для прикладу, у Німеччині протидія агресивному податковому плануванню ґрунтується на суворому застосуванні загального правила протидії зловживанням (GAAR) та розвинутій судовій практиці. Податкові органи активно аналізують економічну сутність операцій, а штучні структури без реальної ділової мети визнаються такими, що не мають податкових наслідків. Значну роль відіграє співпраця між федеральними та земельними податковими органами, а також використання автоматичного обміну інформацією в межах DAC [27].

Варто зазначити, що у Франції діє один із найбільш жорстких підходів серед країн ЄС, який поєднує антиухильні норми із високими штрафними санкціями. Національне законодавство Франції передбачає спеціальну процедуру боротьби із «зловживанням правом» (abus de droit), яка дозволяє податковим органам перекваліфіковувати операції, що спрямовані виключно на отримання податкової вигоди. Країна також активно використовує інструменти DAC6 для раннього виявлення агресивних транскордонних податкових схем.

Необхідно навести приклад Нідерландів, які традиційно відомі як фінансовий хаб. Країна суттєво переглянула свою податкову політику під впливом BEPS та вимог ЄС. Так, в Нідерландах було запроваджено жорсткіші правила щодо гібридних інструментів та обмежено використання податкових пільг й посилено вимоги до «substance requirements» - реальної економічної присутності. Це зменшило привабливість Нідерландів для агресивного податкового планування без фактичної діяльності.

Натомість в Італії зосереджуються на поєднанні податкового контролю та добровільного комплаєнсу. В країні, окрім застосування GAAR, діє інститут попередніх податкових узгоджень (ruling). Він дозволяє платникам податків отримати правову визначеність та відповідно зменшити ризики агресивного податкового планування. Податкові органи активно залучають дані автоматичного обміну інформацією задля аналізу транснаціональних податкових структур.

Сусідня з Україною Польща є прикладом країни, що динамічно імплементує інструменти ЄС у національне законодавство. В Польщі було запроваджено розширене GAAR та обов’язок розкривати податкові схеми, подібний до DAC6. Також посилено аналітичні можливості податкових органів Польщі. Особлива увага приділяється боротьбі із агресивним плануванням у сфері трансфертного ціноутворення та ПДВ.

В таблиці 2.4. наведено порівняльну характеристику країн ЄС щодо протидії агресивному податковому плануванню.

Таблиця 2.4.

Практика країн ЄС щодо протидії агресивному податковому плануванню

Країна	Ключові інструменти	Практичні особливості застосування	Спрямованість політики
Німеччина	GAAR, CFC, TP, DAC	Жорсткий аналіз економічної сутності; активна судова практика	Фіскальна стабільність, правова визначеність
Франція	GAAR (abus de droit), DAC6, санкції	Перекваліфікація операцій; високі штрафи	Стримування агресивних схем
Нідерланди	ATAD, anti-hybrid, substance rules	Посилені вимоги до реальної присутності	Усунення “letterbox companies”
Італія	GAAR, tax rulings, DAC	Поєднання контролю та превенції	Добровільний комплаєнс
Польща	Розширений GAAR, MDR (DAC6), TP	Рання ідентифікація схем; фокус на ПДВ	Активна протидія
Іспанія	GAAR, CFC, DAC	Посилений контроль ТНК; судові спори	Захист податкової бази
Бельгія	GAAR, rulings, DAC	Вибіркова, але системна практика	Баланс інвестицій і контролю
Австрія	GAAR, CFC, ATAD	Жорстке застосування ATAD	Консервативний контроль
Ірландія	CFC, TP, BEPS, DAC	Перехід від пільгової моделі до комплаєнсу	Репутаційна стабільність
Швеція	GAAR, TP, DAC	Акцент на економічній сутності	Податкова справедливість
Данія	GAAR, exit tax, DAC	Превентивний контроль транскордонних схем	Мінімізація зловживань
Люксембург	ATAD, DAC, substance rules	Перегляд пільгових практик	Відновлення довіри
Фінляндія	GAAR, TP, DAC	Високий рівень податкової культури	Добровільна сплата

Джерело: складено за даними [18, 19, 20].

Практика держав-членів ЄС вказує на поступовий перехід до превентивної моделі протидії, що базується на прозорості, обміні інформацією та ранньому виявленні податкових ризиків. Незважаючи на відмінності у національних підходах оподаткування та адміністрування податків, спільною тенденцією є посилення ролі відповідальності податкових консультантів та податкового комплаєнсу.

Порівняльний аналіз практики країн-членів ЄС свідчить про поступове зближення на основі спільних європейських стандартів національних підходів протидії агресивному податковому плануванню. Водночас зберігаються відмінності щодо жорсткості контролю та пріоритетах податкової політики. Це зумовлено історичними, економічними та інституційними особливостями краї-членів ЄС. Загальною тенденцією у країнах ЄС є перехід від податкової конкуренції до прозорості та податкового комплаєнсу.

Отже, практика країн-членів ЄС щодо протидії агресивному податковому плануванню демонструє ефективність поєднання уніфікованих стандартів ЄС із національними інструментами податкового контролю. Такий підхід забезпечує баланс між податковими інтересами держав та правовою визначеністю для платників податків та зборів. Досвід країн ЄС може слугувати орієнтиром для України щодо подальшого вдосконалення системи протидії агресивному податковому плануванню.

Висновки до розділу 2

Дослідження практичних механізмів протидії агресивному податковому плануванню, які застосовуються в державах-членах ЄС та аналіз ролі наднаціональних інструментів й адміністративного співробітництва щодо забезпечення податкової прозорості і справедливості дало змогу зробити наступні висновки.

Встановлено, що система протидії агресивному податковому плануванню в ЄС має комплексний і багаторівневий характер. Вона ґрунтується на поєднанні як нормативних та адміністративних, так і

превентивних інструментів. В цій системі ключове місце займають директиви ЄС: ATAD I та ATAD II, які передбачають: запровадження «GAAR» - загального антиухильного правила; обмежень відсоткових витрат; правил КІК та протидії гібридним невідповідностям. Також значну роль відіграє Директива DAC6, яка забезпечує обов'язкове розкриття на ранніх етапах їх застосування агресивних податкових схем.

Доведено, що адміністративне співробітництво між податковими органами держав-членів ЄС є одним із найефективніших інструментів протидії агресивному податковому плануванню. Передбачені директивами DAC механізми автоматичного, спонтанного та запитуваного обміну податковою інформацією, суттєво підвищують рівень прозорості транснаціональних податкових операцій та значно знижують можливості використання податкових юрисдикцій із преференційними податковими режимами. Координація дій податкових адміністрацій значно сприяє своєчасному виявленню агресивних схем та відповідно зменшенню інформаційної асиметрії між країнами-членами ЄС.

Узагальнення практики окремих країн-членів ЄС свідчить про різні моделі реалізації антиухильних заходів, які залежать від національних особливостей податкових систем. Спільною рисою є активне використання принципу економічної сутності операцій та розширення повноважень податкових органів і посилення відповідальності за застосування агресивних податкових схем. Ефективність превентивного підходу демонструє практика таких країн, як Німеччина, Франція, Нідерланди, Польща та Данія. Він орієнтований не лише на донарахування податкових зобов'язань, а ще й на попередження агресивного податкового планування.

Модель протидії агресивному податковому плануванню в ЄС характеризується високим рівнем нормативної узгодженості та розвинутими механізмами адміністративного співробітництва. Основний актент здійснюється на застосуванні превентивних інструментів. Досвід країн-членів ЄС свідчить, що ефективна боротьба із агресивним податковим плануванням

можлива тільки за умови поєднання наднаціональних стандартів із національними податковими практиками, що створює важливу основу для адаптації таких підходів у податковій системі України.

РОЗДІЛ 3. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ З ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ

3.1. Аналіз втрат та сучасний стан протидії агресивному плануванню в Україні.

У сучасних умовах трансформації системи оподаткування в Україні протидія агресивному податковому плануванню набуває особливої актуальності, що зумовлено насамперед інтеграцією України до міжнародного податкового простору, виконанням зобов'язань у межах Плану дій BEPS та відповідно прагненням до гармонізації національного законодавства зі стандартами ЄС. Агресивне податкове планування в Україні розглядається як одна з ключових загроз податковій стабільності та справедливості.

Україна втрачає значні надходження до бюджету через податкові правопорушення (в т.ч. пов'язані з агресивним плануванням). Так, на основі досліджень CASE Україна та інших експертів: загальні щорічні втрати бюджету України через схеми ухилення/уникнення оподаткування становлять близько ≈ 353,5–568 млрд грн (станом на 2023 рік), що є досить суттєвою частиною бюджетних надходжень [29].

Оцінки попередніх періодів показували втрати на рівні ≈ 250–400 млрд грн щорічно через податкові схеми, які включають і схеми, близькі до агресивного планування [29].

В зазначених масштабних цифрах поєднуютьсчя типові випадки ухилення (для прикладу «зарплати в конвертах», «сіра»/«чорна» економіка та контрабанда), а також елементи агресивного податкового планування (використання низькоподаткових юрисдикцій та складні транспонзіційні схеми тощо) [29].

Варто наголосити, що в Україні є ррактика контролю за BEPS. Так, за даними ДПС України виявлено ≥ 1205 випадків порушень вимог щодо документування КО (протягом 2015–2023 р.р.) з накладенням штрафів у

розмірі 320 млн грн. ДПС України донараховано ≈ 5,8 млрд грн податку з доходів нерезидентів після змін у податковому законодавстві. Вцілому додаткових надходжень — 3,7 млрд грн. та одночасно зменшено збитки на 15,4 млрд грн завдяки контролю ТЦ [17].

Зауважимо, що ці показники не є всеосяжною оцінкою втрат бюджету, проте вони свідчать про реальний фінансовий ефект у сфері протидії агресивному податковому плануванню через інструменти BEPS [17].

В даний час В Україні оцінки втрат бюджету від податкових схем є досить суттєвими (сотні мільярдів гривень щороку), хоча конкретні дані щодо частки агресивного планування окремо від інших форм ухилення ще формуються.

Порівняльний аналіз втрат бюджету від податкових схем в країнах ЄС та Україні наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Аналіз податкових розривів в країнах ЄС та Україні

Показник	ЄС	Україна
Середній CIT-розрив (невиконання + ухилення)	≈ 10,9 % від податку на прибуток (~38 млрд €) (Taxation and Customs Union)	Дані неточні, але сукупні втрати бюджету через податкові схеми оцінюються 353,5–568 млрд грн/рік (~€8–14 млрд) CASE Україна)
VAT gap (ПДВ-розрив)	≈ 128 млрд € (~9,5 % бази) (Vat Update)	Оцінки специфічно по VAT gap відсутні/не публічні
Виявлені випадки агресивних схем	Немає загальноєвропейної централізованої статистики, оцінки окремих країн різняться (до >20 %) (Taxation and Customs Union)	≈ 1205 випадків порушень документування контрольованих операцій (2015–2023) (ch.tax.gov.ua)

Джерело: складено за даними [17, 29, 30, 31, 32].

Нормативною основою протидії агресивному податковому плануванню в Україні є ПКУ, який містить низку спеціальних положень для протидії ухиленню від оподаткування. Серед них провідне місце займають правила

трансфертного ціноутворення, які спрямовані на контроль операцій з пов’язаними особами та на запобігання штучному переміщенню прибутків. Важливим інструментом є також запровадження правил контрольованих іноземних компаній (КІК), які обмежують можливості акумулювання доходів у низькоподаткових юрисдикціях.

Для України суттєвим кроком у напрямі підвищення прозорості стало приєднання до міжнародних механізмів обміну податковою інформацією, зокрема до стандарту CRS, а також впровадження звітності у розрізі країн (Country-by-Country Reporting) для великих транснаціональних груп. Такі заходи дозволяють податковим органам отримувати інформацію щодо фінансових активів та структури діяльності платників податків за кордоном, а це обмежує можливості використання агресивних податкових схем.

Разом з тим, сучасний стан протидії агресивному податковому плануванню в Україні характеризується низкою проблем. Насамперед, відсутній комплексний механізм обов’язкового розкриття податкових схем, аналогічний DAC6 у ЄС, що ускладнює раннє виявлення агресивних практик. Крім того, застосування загальних норм щодо протидії ухиленню від сплати податків залишається фрагментарним, а судова практика є неоднорідною, що вцілому значно знижує рівень правової визначеності для платників податків.

Окремою проблемою слід виділити обмежену інституційну спроможність податкових органів щодо аналізу складних транснаціональних структур та використання отриманої інформації через міжнародний обмін. Це зумовлює переважно посилений податковий контроль, орієнтований на донарахування податкових зобов’язань, а не на превентивні заходи щодо недопущення агресивного податкового планування.

В таблиці 3.2. наведено інструменти, які характеризують сучасний стан протидії агресивному податковому плануванню із зазначенням проблемних аспектів.

Таблиця 3.2.

Інструменти протидії агресивному податковому плануванню в Україні: стан та проблеми

Інструменти	Стан (нормативний та практична реалізація)	Основні проблеми
Правила трансфертного ціноутворення (ТР)	Визначено в ПКУ; платники з контрол. операціями зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції і трансферну документацію. — Трирівнева документація: Local file, Master file, Country-by-Country Report (CbCR) (ст. 39, п.39.4 ПКУ). (tax.gov.ua)	Складність адмін. реалізації на практиці через обсяг та вимоги до даних. — Питання автоматичного обміну CbCR з низкою юрисдикцій ще не вирішене. (tax.gov.ua)
Контрольовані іноземні компанії (КІК)	Правила оподаткування КІК імплементовано в ПКУ, ст. 39² (контроль і обкладення доходів КІК впливових осіб). (tax.gov.ua)	Обмежена практика застосування, нерідко відсутні штрафи/санкції за порушення (зокрема тимчасові пільги). (budget.rada.gov.ua)
Автоматичний обмін податковою інформацією (CRS)	Україна імплементує міжнародні стандарти обміну, але є затримки у повноцінному автоматичному обміні, зокрема щодо CbCR з деякими країнами. (tax.gov.ua)	Відсутність повного обміну з рядом юрисдикцій знижує ефективність виявлення схем. (tax.gov.ua)
Антиухильні норми та загальні принципи	ПКУ містить загальні принципи визначення доходів/витрат, застосування arm's length тощо, але прямого GAAR немає. — Є загальні положення щодо неподаткових наслідків штучних схем через судову практику.	Відсутність окремого національного general anti-avoidance rule у формі, як у ЄС (DAC6/GAAR).
Правила щодо оподаткування доходів резидентів від іноземних структур	Положення щодо оподаткування доходів з-за кордону, дивідендів, роялті тощо (ст. 141, 154-1 ПКУ)	Деякі норми розмиті, що ускладнює однозначне визначення агресивних схем.
Адміністративні механізми	Податкові органи мають право запитувати інформацію, документацію ТР, CbCR;	Обмежена аналітична та кадрова спроможність; реактивний, а не

	застосовують аналітичні підходи.	превентивний підхід.

Джерело: складено за даними [7, 10, 33].

Зазначимо, що трансферне ціноутворення є основою протидії агресивному плануванню в податковому вимірі. Всі платники податків, які здійснюють контрольовані операції, зобов'язані подавати:

1) Звіт про контрольовані операції;

2) Трансферну документацію;

3) Notification про участь у міжнародній групі компаній;

4) Country-by-Country Report — для великих груп (еквівалент > 750 млн євро) згідно з положеннями статей 39 та 39.4 ПКУ. [16]

Варто також наголосити, що контрольовані іноземні компанії (КІК) — впроваджені в статті 39² ПКУ (розділ про міжнародне оподаткування) [10]. Це інструмент BEPS Step 3 згідно з планом OECD, що дозволяє обкладати широкий спектр доходів КІК без штучного скорочення податкової бази [5].

Щодо автоматичного обміну інформацією (CRS та CbCR), тог він заснований на міжнародних угодах та положеннях ПКУ щодо трансферної документації, але наявність міжнародних домовленостей є критичною для повноцінного обміну.

Необхідно відзначити, що стан протидії агресивному податковому плануванню в Україні характеризується наявністю передових інструментів у сфері трансферного ціноутворення та оподаткування КІК, що відповідають міжнародним стандартам BEPS. Проте ефективність їх застосування обмежена судовою практикою, адміністративною спроможністю податкових органів та відсутністю окремого загального правила (GAAR) на національному рівні, аналогічного практикам ЄС. Такі інституційні та практичні прогалини потребують подальшого розвитку механізмів превентивної протидії агресивному податковому плануванню в Україні.

Таким чином, сучасний стан протидії агресивному податковому плануванню в Україні можна охарактеризувати як етап активного становлення, який поєднує поступ у сфері міжнародної прозорості з наявністю

суттєвих інституційних та нормативних прогалин. Подальший розвиток вітчизняної системи протидії потребує імплементації саме превентивних інструментів та підвищення якості податкового адміністрування і гармонізації з європейськими стандартами, що є необхідною умовою забезпечення податкової стабільності та інтеграції України до єдиного податкового простору ЄС.

3.2. Запровадження міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню в Україні.

Активізація агресивного податкового планування в умовах глобалізацій них процесів в економіці зумовила формування міжнародних ініціатив, які спрямовані на протидію розмиванню податкової бази та штучному переміщенню прибутків в низько податкові юрисдикції. Україна, яка прагне інтегруватися до європейського та світового економічного простору, поступово впроваджує міжнародні стандарти податкової прозорості та механізми боротьби з ухиленням від сплати податків, які відповідають сучасним вимогам глобального податкового управління.

У сфері протидії агресивному податковому плануванню ключовою міжнародною ініціативою виступає План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [23], розроблений OECP. Україна приєдналася до Інклюзивного формату BEPS та взяла на себе зобов'язання щодо імплементації мінімальних стандартів. Це стосується сфери трансфертного ціноутворення, обміну податковою інформацією та запобігання зловживанню податковими угодами.

В Україні у межах виконання дій 8–10 та 13 Плану BEPS суттєво оновлено правила ТЦ, які передбачають застосування принципу «витягнутої руки» а також запровадження багаторівневої звітності для транснаціональних груп компаній. На підвищення прозорості діяльності великих платників податків та обмеження можливостей маніпулювання податковою базою через транснаціональні структури введено звіти Local file, Master file та Country-by-Country Reporting.

Важливим елементом імплементації міжнародних стандартів стало реалізація Дії 3 Плану BEPS шляхом запровадження правил КІК. Ці правила спрямовані на оподаткування доходів іноземних юридичних осіб, які по суті контролюються резидентами України, незалежно від реєстрації їх юрисдикції. Це дозволяє мінімізувати використання офшорних схем як основного інструменту агресивного податкового планування.

У забезпеченні податкової прозорості суттєву роль відіграє приєднання України до міжнародних механізмів автоматичного обміну податковою інформацією. Таких як стандарт CRS та обмін звітами у розрізі країн (CbCR). Отримання інформації щодо фінансових активів та про структуру бізнесу українських платників податків за кордоном створює передумови для здійснення більш ефективного податкового контролю та виявлення схем агресивного податкового планування на ранніх етапах.

Окремим напрямом в цій сфері є наближення вітчизняного податкового законодавства до стандартів ЄС щодо боротьби з ухиленям від сплати податків, передбачених Директивою ATAD. Україна не зобов'язана формально імплементувати директиви ЄС, проте окремі їх елементи поступово інтегруються у національну практику. Насамперед це відбувається через посилення вимог до економічної сутності операцій та до обмеження використання штучних фінансових конструкцій.

Проте в Україні запровадження міжнародних ініціатив у сфері протидії агресивному податковому плануванню відбувається вкрай нерівномірно та супроводжується низкою проблем. До таких проблем слід віднести фрагментарність імплементації та відсутність комплексного загального антиухильного правила (GAAR). Також є обмежена інституційна спроможність податкових органів аналізувати складні транснаціональні структури.

В таблиці 3.3. наведено показники сучасного стану імплементації міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню в Україні із зазначенням основних проблем та обмежень.

Таблиця 3.3.

Запровадження міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню в Україні

Міжнародна ініціатива	Стан імплементації в Україні	Основні проблеми та обмеження
BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)	Україна приєдналася до Інклюзивного формату BEPS та взяла зобов'язання щодо виконання мінімальних стандартів. Імплементовано окремі дії BEPS, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення (Дії 8–10, 13), контрольованих іноземних компаній (Дія 3), запобігання зловживанню податковими конвенціями (частково Дія 6).	Імплементація має фрагментарний характер; відсутня цілісна система загальних антиухильних правил (GAAR); складність практичного застосування норм BEPS через нестабільну судову практику та обмежені аналітичні ресурси податкових органів.
CRS та CbCR (автоматичний обмін податковою інформацією)	Україна приєдналася до стандарту автоматичного обміну фінансовою інформацією (CRS) та впровадила звітність у розрізі країн (Country-by-Country Reporting) для великих транснаціональних груп. Норми інтегровані у національне податкове законодавство.	Неповнота обміну інформацією з окремими юрисдикціями; технічні та організаційні складнощі обробки великих масивів даних; обмежене використання отриманої інформації для превентивного виявлення агресивних податкових схем.
ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive, ЄС)	Україна формально не зобов'язана імплементувати директиви ЄС, однак окремі елементи ATAD поступово відображаються в національній податковій практиці (посилення концепції ділової мети, обмеження штучних схем, елементи контролю КІК).	Відсутність прямої імплементації ATAD; відсутність обов'язкового розкриття податкових схем (аналог DAC6); неповна гармонізація антиухильних норм із правом ЄС, що знижує рівень правової визначеності.

Джерело: складено за даними [9, 16, 17, 23].

Аналіз стану імплементації міжнародних ініціатив вказує на те, що Україна зробила вже суттєві кроки у напрямі впровадження стандартів BEPS та податкової прозорості. Проте система протидії агресивному податковому

плануванню залишається не на належному рівні. Ключовими проблемами є відсутність комплексних превентивних механізмів, фрагментарність регулювання, недостатня інтеграція з антиухильними інструментами, які застосовуються в Європейському Союзі.

Таким чином, впровадження в Україні міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню свідчить про поступове наближення національної податкової системи до світових та європейських стандартів. Однак, поряд із цим, ефективність цих заходів буде залежати від подальшого розвитку інституційних механізмів та удосконалення правозастосовної практики, а також до формування превентивного підходу на противагу податковому контролю.

3.3 Напрями вдосконалення механізмів протидії агресивному плануванню в Україні

Розвиток системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні потребує комплексного підходу. Він має поєднувати вдосконалення нормативно-правової бази та підвищення ефективності податкового адміністрування і гармонізацію вітчизняного законодавства з міжнародними стандартами та європейськими. З огляду на досвід країн-членів ЄС та рекомендації ОЕСР, варто виокремити низку пріоритетних напрямів удосконалення системи механізмів протидії агресивному плануванню в Україні.

Першочерговим напрямом має стати запровадження комплексного загального антиухильного правила (GAAR). Воно дозволить податковим органам та судам оцінювати податкові наслідки операцій, виходячи з їх економічної сутності та ділової мети. Адже в даний час це відбувається виключно з формального дотримання норм законодавства. Введення GAAR буде сприяти зменшенню можливостей використовувати прогалини у податковому законодавстві та підвищенню правової визначеності, особливо це стосується спорів щодо агресивних податкових схем.

Важливим напрямом також є імплементація превентивних механізмів раннього виявлення агресивних податкових схем, зокрема впровадження системи обов'язкового розкриття таких схем за аналогією з Директивою DAC6 ЄС. А запровадження обов'язку повідомляти про потенційно агресивні податкові структури дозволить податковим органам досить оперативно реагувати на нові схеми мінімізації податкових зобов'язань та сформувати узагальнену практику їх оцінки.

Ще одним напрямом є поглиблення міжнародного адміністративного співробітництва. Насамперед шляхом розширення участі України в автоматичному обміні податковою інформацією та удосконаленням використання таких даних як CRS та CbCR. Також потрібно активізувати двосторонні і багатосторонні консультацій з податковими органами інших країн. Особливу увагу необхідно приділити аналітичному використанню отриманої інформації для здійснення превентивного податкового контролю.

Також суттєвого вдосконалення потребує й інституційна спроможність податкових органів. Це передбачає розвиток спеціалізованих підрозділів для аналізу транснаціональних операцій, а також підвищення кваліфікації працівників у сфері міжнародного оподаткування, використання сучасних цифрових інструментів ризик-аналізу. Такі заходи дозволять перейти від переважно так званої реактивної моделі податкового контролю до власне ризикоорієнтованого та превентивного підходу.

Окремо слід виділити такий напрям як гармонізація національного податкового законодавства із антиухильними стандартами ЄС. Насамперед з положеннями Директиви ATAD. Підвищенню ефективності боротьби з агресивним податковим плануванням та відповідно створенню передумов для подальшої інтеграції України до податкового простору ЄС сприятиме запозичення європейських підходів щодо обмеження відсоткових витрат та протидії гібридним невідповідностям і посилення контролю за контрольованими іноземними компаніями.

Також слід звернути увагу на не менш важливий напрям, - це формування сталої судової практики у справах, які пов'язані з агресивним податковим плануванням. Забезпечення єдності підходів щодо тлумачення норм податкового законодавства, врахування міжнародних стандартів та принципу економічної сутності операцій сприятиме підвищенню рівня довіри платників податків до податкової системи вцілому та зменшенню кількості податкових спорів.

В таблиці 3.4. представлено проблемні аспекти протидії вгресивному податковому плануванню та напрями їх вдосконалення в Україні із врахуванням досвіду країн-членів ЄС.

Таблиця 3.4.

Напрями вдосконалення механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС

Проблема в Україні	**Запропонований захід**	**Досвід країн ЄС**	**Очікуваний ефект**
1	2	3	4
Відсутність комплексного загального антиухильного правила (GAAR)	Запровадження GAAR у Податковому кодексі України з орієнтацією на економічну сутність операцій та ділову мету	Німеччина, Франція – застосування GAAR як універсального інструменту протидії штучним схемам; Нідерланди – тест ділової мети	Скорочення використання прогалин у законодавстві; підвищення податкової справедливості та правової визначеності
Реактивний характер податкового контролю	Впровадження обов'язкового розкриття агресивних податкових схем (аналог DAC6)	Польща, Данія, Ірландія – обов'язкове повідомлення про податкові схеми податковими радниками та платниками	Раннє виявлення агресивних схем; превентивний контроль замість донарахувань постфактум

Продовження Таблиці 3.4.

1	2	3	4
Обмежене використання міжнародного обміну інформацією	Посилення аналітичного використання даних CRS та CbCR; створення спеціалізованих аналітичних підрозділів	Франція, Німеччина – активне використання CRS і CbCR для ризик-аналізу транснаціональних груп	Підвищення ефективності податкового контролю; зменшення можливостей приховування доходів за кордоном
Недостатня інституційна спроможність податкових органів	Підвищення кваліфікації персоналу з міжнародного оподаткування; цифровізація ризик-орієнтованого аналізу	Нідерланди, Швеція – спеціалізовані підрозділи з аналізу міжнародних структур	Перехід до ризикоорієнтованої моделі адміністрування; зменшення кількості податкових спорів
Фрагментарна гармонізація з правом ЄС	Поетапна імплементація положень ATAD (обмеження відсотків, КІК, гібридні невідповідності)	Польща, Чехія – адаптація ATAD до національного законодавства	Наближення до стандартів ЄС; зменшення можливостей агресивного планування
Нестабільна та неоднорідна судова практика	Формування єдиних підходів судів із врахуванням принципу економічної сутності та практики Суду ЄС	Франція, Німеччина – активне використання судової доктрини «зловживання правом»	Підвищення прогнозованості судових рішень; зростання довіри платників податків
Низький рівень податкової культури та комплаєнсу	Розвиток cooperative compliance та партнерських програм з великим бізнесом	Нідерланди, Великобританія – модель співпраці між податковими органами та платниками	Зменшення конфліктності; добровільне дотримання податкового законодавства

Джерело: складено за даними [22, 28, 32].

Запропоновані напрями вдосконалення в Україні механізмів протидії агресивному податковому плануванню ґрунтуються на апробованих практиках країн-членів Європейського Союзу та відповідно спрямовані на перехід від формального податкового контролю до превентивної, ризикоорієнтованої моделі податкового адміністрування. Їх реалізація в Україні дозволить підвищити ефективність податкової системи та забезпечити фіскальну стабільність і відповідно створити передумови для подальшої України до європейського економічного простору.

Таким чином, удосконалення механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні має здійснюватися за рахунок поєднання як нормативних та адміністративних заходів так і інституційних. Реалізація запропонованих напрямів буде сприяти наближенню національної податкової системи до європейських стандартів, підвищенню податкової прозорості та забезпечить фіскальну стабільність.

Висновки до Розділу 3.

У результаті дослідження практичних аспектів імплементації європейського досвіду щодо протидії агресивному податковому плануванню в Україні встановлено, що національна податкова система перебуває на етапі активної трансформації та поступової адаптації до міжнародних стандартів, сформованих у межах ЄС та ОЕСР.

З’ясовано, що в Україні вже створено базові правові та інституційні передумови для протидії агресивному податковому плануванню. Зокрема, впроваджено: правила трансфертного ціноутворення; концепцію контрольованих іноземних компаній; обмеження щодо тонкої капіталізації; окремі елементи автоматичного обміну податковою інформацією. В той же час, чинна система протидії агресивному податковому плануванню характеризується фрагментарністю та недостатньою узгодженістю норм і обмеженою практикою їх застосування. Все це знижує ефективність протидії складним транснаціональним податковим схемам.

Україна вже здійснила суттєві кроки у напрямі імплементації міжнародних ініціатив з протидії агресивному податковому плануванню, насамперед Плану дій BEPS. Приєднання до BEPS Inclusive Framework, імплементація мінімального стандарту BEPS, запровадження CbCR та CRS свідчать про прагнення України до податкової прозорості та гармонізації з європейським і міжнародним податковим середовищем. Разом з тим, реалізація зазначених ініціатив стикається із проблемами адміністративної спроможності та обмеженого аналітичного використання отриманої інформації та крім того із недостатньою координацією між державними органами, що потребує подальшого вдосконалення.

Обґрунтовано напрями вдосконалення в Україні механізмів протидії агресивному податковому плануванню із врахуванням досвіду країн-членів ЄС. Запропоновані заходи передбачають: запровадження «GAAR» - загального антиухильного правила; за аналогією з DAC6 розширення обов'язкового розкриття податкових схем; посилення аналітичного використання міжнародного обміну інформацією; розвиток ризикоорієнтованого податкового контролю; формування партнерської моделі податкового комплаєнсу. Реалізація таких заходів сприятиме переходу від діючого фіскально-репресивного підходу до більш дієвої превентивної та системної моделі податкового адміністрування, яка характерна для більшості держав-членів ЄС.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено комплексне дослідження теоретичних і практичних аспектів агресивного податкового планування, а також проаналізовано можливості імплементації європейського досвіду протидії цьому явищу в Україні. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі основні висновки.

У Розділі 1 встановлено, що агресивне податкове планування є складним багатогранним явищем, яке перебуває на межі між законним податковим плануванням та ухиленням від оподаткування. Його сутність полягає у використанні прогалин, колізій та неузгодженостей податкового законодавства, а також міжнародних податкових угод з метою мінімізації податкових зобов'язань без реального економічного змісту господарських операцій. Узагальнення наукових підходів дало змогу визначити агресивне податкове планування як системну загрозу для ефективного функціонування податкових систем сучасних держав.

Дослідження економічних наслідків агресивного податкового планування показало, що воно призводить до суттєвих фіскальних втрат, підриває принципи податкової справедливості та нейтральності, спотворює конкурентне середовище й знижує рівень добровільної сплати податків. Для платників податків агресивне планування створює короткострокові фінансові вигоди, але водночас підвищує податкові, правові та репутаційні ризики. У цьому контексті міжнародні ініціативи з протидії агресивному податковому плануванню (BEPS, CRS, ATAD) розглядаються як відповідь світової спільноти на глобалізацію бізнесу та мобільність капіталу.

У Розділі 2 проаналізовано практичні аспекти протидії агресивному податковому плануванню в державах Європейського Союзу. Встановлено, що масштаби податкових розривів у ЄС, зокрема з податку на додану вартість і податку на прибуток підприємств, залишаються значними та обумовлюють необхідність постійного вдосконалення податкової політики. ЄС сформував

розгалужену систему інструментів протидії агресивному плануванню, яка включає директиви ATAD, механізми обов'язкового розкриття податкових схем (DAC), автоматичний обмін податковою інформацією та координацію дій податкових адміністрацій.

Особливу роль у протидії агресивному податковому плануванню в ЄС відіграє адміністративне співробітництво, що забезпечує прозорість фінансових потоків, своєчасний обмін інформацією та підвищення ефективності податкового контролю. Аналіз практики окремих країн ЄС (Німеччини, Франції, Нідерландів, Польщі, Данії) свідчить, що успішна протидія агресивному плануванню базується на поєднанні правових, інституційних і аналітичних інструментів, а також на переході до превентивної, ризикоорієнтованої моделі податкового адміністрування.

У Розділі 3 досліджено сучасний стан протидії агресивному податковому плануванню в Україні та проаналізовано рівень втрат бюджетних надходжень, зумовлених податковими розривами та транснаціональними податковими схемами. Встановлено, що, незважаючи на наявність окремих антипланувальних інструментів, українська система протидії агресивному плануванню залишається недостатньо цілісною та ефективною, що обумовлено інституційними, нормативними та адміністративними обмеженнями.

Оцінка запровадження міжнародних ініціатив засвідчила, що Україна досягла певного прогресу в імплементації Плану дій BEPS, автоматичного обміну податковою інформацією та правил щодо контрольованих іноземних компаній. Водночас ефективність цих заходів обмежується недостатнім аналітичним використанням отриманої інформації, нестабільністю правозастосовної практики та браком координації між державними органами.

На основі узагальнення європейського досвіду визначено напрями вдосконалення механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні, серед яких: запровадження загального антиухильного правила (GAAR), розширення обов'язкового розкриття податкових схем за аналогією

з DAC6, посилення адміністративного співробітництва, розвиток ризикоорієнтованого контролю та формування культури податкового комплаєнсу. Реалізація цих заходів сприятиме підвищенню податкової прозорості, зменшенню фіскальних втрат і наближенню податкової системи України до стандартів Європейського Союзу.

Таким чином, результати дипломної роботи підтверджують, що протидія агресивному податковому плануванню є ключовим чинником забезпечення фінансової стабільності держави та справедливого оподаткування в умовах глобалізації. Імплементація європейського досвіду в цій сфері має розглядатися як стратегічний напрям податкової реформи України та важлива складова її євроінтеграційного курсу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко М.О. Правове регулювання податкового планування в Україні: дис… канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2019. 189 с.

2. Брехов С.С., Коротун В.І., Сушкова О.Є., Новицька Н.В. та ін. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. 108 с.

3. Брехов С.С., Проскура К.П., Сушкова О.Є. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування. *Економічний аналіз.* 2017. Т. 27. № 1. С. 107–119.

4. Ватаманюк О.С. Агресивне податкове планування: негативні наслідки та напрями протидії. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка.* Випуск 1(9). 2018. С. 153–158. URL: http://www.msu.edu.ua/visn/ wp-content/uploads/2018/06/1-9-1-2018-22.pdf

5. Департамент трансфертного ціноутворення ДПСУ. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/kontrolovani-inozemni-kompanii/zagalni-vidomosti/

6. Касперович Ю.В. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: висновки та рецепти для України. 2017. URL: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar_ dosv-1761d.pdf

7. Комітет з питань бюджету. Верховна Рада України. Протокол засідання комітету №75 від 27.01.2021. URL: https://budget.rada.gov.ua/print/76688.html?

8. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua

9. План дій BEPS в Україні. URL. https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

11. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо

визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів : Закон України від 14.10.2014 р. № 1701-VII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1701-18

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

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20

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

15. Прокопенко І. А. Податкова культура та її вплив на підвищення рівня податкових надходжень. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки».* 2023. № 4. URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-4-8820

16. Щодо першого подання звіту по країнах міжнародної групи компаній. URL: https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/665610.html?

17. Щодо успішного використання ДПС України імплементованих кроків BEPS та GAAR. URL: https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-686639.html?

18. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016/ Official Journal of the European Union. L 193/1. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/eng

19. Directive on Administrative Cooperation (DAC). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac_en

20. Euro Tax Flash from KPMG's EU Tax Centre. URL:

https://kpmg.com/xx/en/our-insights/eu-tax/etf-572-2025-year-end-state-of-play.html?

21. European Commission releases report on tax gaps to support competitiveness and fairer tax systems. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-releases-report-tax-gaps-support-competitiveness-and-fairer-tax-systems-2025-12-11_en?

22. Mind the Gap Report. URL. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/mind-gap-report_en?

23. OECD. BEPS Actions. URL. https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions

24. OECD. URL: https://www.oecd.org/

25. Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide. URL. https://arxiv.org/abs/2201.08444?

26. Public consultation concerning disincentives for advisors and intermediaries. Brussels, 7 December 2016. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en

27. Purpose tests in anti-abuse or anti-avoidance provisions in Germany. .URL: https://www.europeantax.blog/post/102ikbq/purpose-tests-in-anti-abuse-or-anti-avoidance-provisions-in-germany

28. Report on the role of simple tax rules and tax fragmentation in European competitiveness. 24.7.2025 - (2024/2118(INI)). URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-10-2025-0155_EN.html

29. Tax Evasion in Ukraine Escalates, Causing Significant Budget Losses. URL. https://case-ukraine.com.ua/en/news/tax-evasion-in-ukraine-escalates-causing-significant-budget-losses/

30. The Corporate Income Tax Gap. URL. https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/74fd2415-d3d1-4e14-9aff-68a832ed396a_en?

31. VAT Gap in EU is 128 Billion EUR in 2023 – 27Bn EUR. URL. https://www.vatupdate.com/2025/12/13/mind-the-gap-european-commission-

report-highlights-eu-tax-gaps-and-compliance-challenges/

32. The Mind the Gap report offers a comprehensive assessment of tax gaps in the EU and its 27 Member States. URL. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/mind-gap-report_en?

33. Regarding the first submission of the Country-by-Country Report of the international group of companies. URL: https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/665610.html