

Я. В. Олійник

доктор економічних наук, доцент,
директор Інституту післядипломної освіти
ДННУ "Академія фінансового управління",
Київ, Україна,
oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

І. В. Криштопа

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри податкового менеджменту
та фінансового моніторингу Київського
національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана, Київ, Україна
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1759-6472>

Н. М. Чухраєва

кандидат економічних наук, доцент кафедри
бізнес-економіки та підприємництва Київського
національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана, Київ, Україна
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0003-1537-4841>

В. П. Чумак

аспірант ДННУ "Академія фінансового
управління",
Київ, Україна
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0008-3956-6446>

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПЛАНУ ДІЙ BEPS: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА СТАН В УКРАЇНІ

Анотація. *Вступ.* Україна як країна, що приєдналась до Програми розширеного співробітництва у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), взяла зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану дій BEPS. Прийняття 16 січня 2020 р. Закону України від 16.01.2020 № 466-IX виступило інституціональним підґрунтям упровадження норм кроків міжнародного стандарту у Податковий кодекс. Тож нагальним питанням є проведення оцінки реалізації рекомендацій Плану дій BEPS у національному податковому законодавстві.

Проблематика. Станом на 2023 р. до законодавства України внесено норми в контексті імплементатії Плану дій BEPS. В умовах цілеспрямованого курсу країни на набуття повноправного членства у ЄС актуалізується дослідження поточного стану імплементатії заходів модельного законодавства ОЕСР. Таке дослідження має включати не тільки компаративний аналіз національного нормативного поля та рекомендацій ОЕСР, а й вивчення міжнародного досвіду в цій сфері.

Мета – визначення напрямів удосконалення національного податкового законодавства на основі проведення компаративного аналізу нормативно-правового поля країн – членів ЄС та вітчизняного законодавства стосовно імплементатії модельного законодавства ОЕСР у частині положень Плану дій BEPS.

Методи. Використано такі методи наукового дослідження: інституціональний аналіз, індукція, дедукція, аналіз, синтез, системний, емпіричний, структурно-функціональний, порівняльний, ретроспективний, а також логічні, аналітичні та інші методи.

Результати. Результати компаративного аналізу нормативно-правового забезпечення країн – членів ЄС та України в частині імплементатії Плану дій BEPS дають змогу дійти висновків, що в Україні сформовано відповідне інституціональне підґрунтя. Зокрема, за деякими кроками Податковий кодекс України містить навіть більш деталізовані рекомендації, ніж директиви ЄС. Водночас певні заходи не отримали відображення в нормативно-правовому полі ані ЄС, ані України. Деякі напрями міжнародної ініціативи системно втілені до законодавства ЄС через прийняття Директиви Ради ЄС 2016/1164.

Висновки. Створення умов посилення інституціональної спроможності України у сфері міжнародного оподаткування зумовлює необхідність продовження роботи щодо гармонізації нормативно-правового забезпечення країн – членів ЄС у частині імплементації заходів Плану дій BEPS із національним податковим законодавством, котре, як показало дослідження, за певними аспектами потребує вдосконалення.

Ключові слова: оподаткування, міжнародне оподаткування, ОЕСР, План дій BEPS, міжнародна група компаній, податок на прибуток підприємств, уникнення подвійного оподаткування, трансфертне ціноутворення.

Табл. 5. Літ. 24.

Yana Oliinyk

Dr. Sc. (Economics), Associate Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

Iryna Kryshtopa

Dr. Sc. (Economics), Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1759-6472>

Nataliia Chukhraieva

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0003-1537-4841>

Vasyl Chumak

SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0008-3956-6446>

**IMPLEMENTATION OF THE BEPS ACTION PLAN:
INTERNATIONAL EXPERIENCE AND STATE IN UKRAINE**

Abstract. *Introduction.* Ukraine as a country that has joined the Extended Cooperation Program within the framework of the OECD made a commitment to implement the minimum standard of the BEPS Action Plan. The adoption of Law of Ukraine No. 466 on January 16, 2020 served as an institutional basis for the introduction of international standard steps into the Tax Code of Ukraine. Thus, assessment of implementation of recommendations of the BEPS Action Plan into the national tax legislation is the urgent issue.

Problem Statement. As of 2023, regulations in the context of implementation of the BEPS Action Plan have been introduced into the legislation of Ukraine. In conditions of the country's course on acquisition of full membership in the European Union, the importance of researching the current state of implementation of provisions of the OECD model legislation is significantly updated. Such research should include not only a comparative analysis of national regulations and OECD recommendations, but also results of the study of relevant international experience in this area.

Purpose of the research is to conduct a comparative analysis of legislation of the EU member states and domestic legislation regarding implementation of the OECD model legislation in part of provisions of the BEPS Action Plan in order to determine directions for improving national tax legislation.

Methods. In order to achieve the purpose of the research the following methods have been used: institutional analysis, induction, deduction, analysis, synthesis, systemic, empirical, structural-functional, comparative, retrospective, as well as logical, analytical and other methods.

Results. The results of a comparative analysis of the regulatory and legal support of the EU member states and Ukraine in terms of implementation of the BEPS Action Plan allow us to make a conclusion that an appropriate institutional basis has been formed in Ukraine. In particular, for some measures the Tax Code of Ukraine contains even more detailed recommendations than EU Directives. At the same time, some measures are not

reflected in the legal framework of either the EU or Ukraine. Certain areas of the international initiative have been systematically incorporated into EU legislation by means of the adoption of EU Council Directive 2016/1164.

Conclusions. Creation of conditions for strengthening institutional capacity of Ukraine in the field of international taxation determines the need for continuation of work on harmonization of legislation of the EU member states in terms of implementation of provisions of the BEPS Action Plan with national tax legislation, which, as the research showed, needs improvement in certain aspects.

Keywords: international taxation, OECD, BEPS Action Plan, international group of companies, corporate income tax, avoidance of double taxation.

JEL classification: H87, K34.

Вступ. Україна із січня 2017 р. приєдналась до Програми розширеного співробітництва у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і взяла зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, *дали* – План дій BEPS) [1] – плану дій ОЕСР з протидії розмиванню оподатковуваної бази і виведенню прибутку з-під оподаткування. Прийняття Закону України від 16.01.2020 № 466-IX [2] виступило інституціональним підґрунтям впровадження норм кроків міжнародного стандарту в Податковий кодекс України [3]. Визнання країною загальноприйнятих стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням потребує значної адаптації правового поля, яка передбачає насамперед наближення національного законодавства до положень міжнародних документів з податкових питань для створення належних умов їх імплементції. До національного законодавства внесено норми, якими реалізується План дій BEPS, та сформовано відповідне нормативно-правове забезпечення.

Для України як країни – кандидата в члени ЄС важливе вивчення європейського досвіду імплементції Плану дій BEPS. У ЄС розроблено директиви про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку (Директиви ЄС щодо запобігання уникненню оподаткування – ATAD I, ATAD II). Відповідно до звіту Головного управління внутрішньої політики Союзу (Directorate-General for Internal Policies of the Union) Європейського парламенту, станом на 1 січня 2022 р. усі держави-члени сумлінно та своєчасно імплементували в законодавство положення цих директив. При цьому, оскільки передбачається лише мінімальний рівень гармонізації, фактична форма впровадження заходів, ужитих окремими країнами-членами, певним чином різниться. Також країни не змінювали свого законодавства, якщо воно вже містило положення, виконання яких давало ефект, аналогічний реалізації положень Директиви. Тож комплексний систематичний збір та аналіз інформації щодо виконання в Україні заходів, передбачених Планом дій BEPS з урахуванням досвіду країн – членів ЄС, є актуальними й важливими.

Аналіз досліджень і постановка проблеми. Проблема боротьби з ухиленням від сплати податків широко висвітлюється у фаховій літературі.

Автори аналізують інституціональне забезпечення трансфертного ціноутворення у світі та Україні [4; 5]; досліджують проблеми реалізації окремих кроків Плану дій BEPS [6; 7]; розглядають особливості складання документації з трансфертного ціноутворення згідно з вимогами міжнародного й українського законодавства [8; 9]. Останнім часом наукова дискусія відбувається щодо переваг та загроз імплементації міжнародних ініціатив з питань подолання викликів, які виникають у сфері оподаткування внаслідок цифрової економіки, та того, який потенційний вплив справляє драфт директив ЄС у сфері запобігання використанню транзитних компаній для ухилення від сплати податків і уникнення оподаткування, на інвестиційні фонди, котрі нині користуються податковими директивами й угодами ЄС [10; 11]. Водночас питання імплементації Плану дій BEPS до законодавства ЄС не є предметом широкого дискурсу в Україні, на відміну від зарубіжних економістів, котрі досліджують саме директивні норми з боротьби з ухиленням від сплати податків (зокрема ATAD I, II) та їхній вплив на бізнес-середовище країн – членів ЄС [12–16].

Проте, з огляду на вагомий внесок згаданих дослідників та цінність отриманих ними результатів, посилення в Україні євроінтеграційних процесів зумовлює необхідність проведення аналізу саме досвіду країн – членів ЄС у частині імплементації положень Плану дій BEPS з метою врахування його у вітчизняній практиці, що дасть змогу гармонізувати вітчизняне законодавство з європейським.

Метою статті є визначення напрямів удосконалення національного податкового законодавства на основі проведення компаративного аналізу нормативно-правового поля країн – членів ЄС та вітчизняного законодавства стосовно імплементації модельного законодавства ОЕСР у частині положень Плану дій BEPS.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети використано такі методи наукового дослідження: інституціональний аналіз, індукція, дедукція, аналіз, синтез, системний, емпіричний, структурно-функціональний, порівняльний, ретроспективний, а також логічні, аналітичні та інші методи.

Результати дослідження. План дій BEPS передбачає системні заходи, спрямовані на протидію ухиленню від оподаткування через зловживання, пов'язані з використанням спеціальних режимів оподаткування та застосуванням конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Оскільки більшість країн – членів ЄС є учасницями ОЕСР та безпосередньо брали участь у розробленні Плану дій BEPS, ЄС доволі швидко розробив правила щодо імплементації кроків Плану дій BEPS на рівні спільноти.

У 2016 р. було ухвалено Директиву 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків (Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD I, далі – Директива 2016/1164), яка спрямована на забезпечення мінімального рівня захисту держав – членів ЄС від агресивного податкового планування через запровадження правила контрольованих іноземних компаній (КІК); встановлення загальних норм щодо запобігання

ухиленню від оподаткування (General Anti-Avoidance Rules, GAAR) та додаткових обмежень щодо відрахування процентів за позиками (правило Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization, EBITDA). Ці вимоги держави-члени мусили імплементувати до 31 грудня 2019 р. та застосувати з 1 січня 2020 р.

З огляду на те, що АТАД визначає мінімальний рівень захисту, державам-членам було надано право прийняти суворіші правила при перенесенні її правил до національного законодавства. Водночас, якщо держави-члени вже застосовували суворіші правила у п'яти сферах, котрі охоплені АТАД, їм не потрібно було вносити зміни до законодавства. Внести зміни до свого законодавства можуть лише ті держави-члени, які: а) не застосовують правила у сферах, що охоплюються АТАД; б) або використовують м'якіші правила у сферах, що охоплюються АТАД, а отже, повинні впровадити правила АТАД або змінити чинні закони відповідно до певної дати, зазначеної в АТАД. АТАД імплементовано кроки 2, 3, 4 та 6 Плану дій BEPS.

Крок 2 “Нейтралізація впливу механізмів гібридних розбіжностей” – протидія “подвійному неоподаткуванню”, що виникає внаслідок відмінностей у податкових правилах різних країн (так званих *treaty shopping*), спрямована на подолання розбіжностей, що виникають унаслідок відмінностей у податковому режимі фінансових інструментів чи організацій та реалізуються у ст. 2, 9b Директиви 2016/1164.

Рекомендації Кроку 3 “Посилення правил оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній” окреслюють підходи до віднесення певних категорій доходів іноземних компаній до акціонера (акціонерів) з метою протидії офшорним структурам, які виводять доходи з юрисдикції акціонера. Ці рекомендації реалізуються у преамбулі та статтях 7, 8 Директиви 2016/1164.

Крок 4 “Обмеження відрахування відсотків” спрямований на обмеження розмивання оподатковуваної бази за рахунок використання процентних витрат для отримання надмірних процентних відрахувань або фінансування отримання звільненого від оподаткування чи відкладеного доходу. Він реалізується у преамбулі та ст. 4 “Правило обмеження вираховування відсотків” Директиви 2016/1164.

Крок 6 “Запобігання зловживанню податковими угодами” охоплює конкретні правила та рекомендації щодо боротьби з формами зловживання договорами, котрі реалізуються у ст. 6 “Загальне правило протидії ухиленню від сплати податків” Директиви 2016/1164.

Згодом було прийнято Директиву АТАД II (2017 р.), яка розширила сферу застосування директивних вимог для вирішення проблеми гібридних розбіжностей між ЄС та третіми країнами, зокрема визначила: особливості оподаткування під час переведення активів; антигібридні правила; порядок скасування положень щодо звільнення від податку в джерела виплати; вимоги за рівнем присутності (*substance requirements*); набрання чинності Багатосторонньою конвенцією щодо виконання заходів, які стосуються угод про

оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting).

Директива запровадила виняток для застосування Моделі А. Модель А не повинна застосовуватися, якщо КІК провадить істотну економічну діяльність, яку підтримує персонал, обладнання, активи та приміщення. Іншими словами, якщо юрисдикція вирішить запровадити слабку вимогу щодо різних суттєвих правових наслідків, навіть якщо основні факти справи будуть ідентичними. Оскільки АТАД передбачає лише мінімальний рівень гармонізації, фактична форма впровадження заходів, ужитих окремою країною – членом ЄС, може значно різнитися. Крім того, країни не зобов'язані змінювати законодавство, якщо вже мають чинні правила, котрі справляють аналогічний ефект як ті, що передбачені в Директиві. Проте з'ясувалось, що майже всі держави-члени прийняли або змінили чинні правила.

Відповідно до звіту Головного управління внутрішньої політики Союзу Європейського парламенту (далі – Звіт) [18], станом на 1 січня 2022 р. усі держави-члени сумлінно та своєчасно впровадили АТАД I та АТАД II у розрізі практично всіх аспектів (табл. 1).

У Звіті успішність процесу імплементації Директиви 2016/1164 оцінюється як висока з огляду на незначну кількість відкритих проваджень, що стосуються питань правильної імплементації згаданих документів. Крім того, як вказується, усі розслідування порушень, розпочаті Комісією, пов'язані не з відсутністю виконання, а з підозрою на неналежну імплементацію Директиви. Наведено такі приклади [18]:

1. **Бельгія** (Справа INFR(2020)2215, обґрунтований висновок від 12.02.2021). Наголошується на неналежному впровадженні правила КІК: не надання кредиту для податку, сплаченого КІК. Зокрема, викликає сумніви, чи справді ст. 8 (7) містить зобов'язання щодо надання кредиту (“за”: “Країна-член... дозволяє вирахування”; проти: ст. 3: положення, яке більше захищає національну базу оподаткування. Відсутність кредиту також, імовірно, порушує свободу заснування (freedom of establishment)).

2. **Кіпр** (Справа INFR(2021)2094, офіційне повідомлення від 23.09.2021). Наголошується на неналежному впровадженні правила обмеження вирахування процентів (interest limitation): використовуючи можливість виключення фінансових компаній (exclude financial undertakings), Кіпр передбачає повне відрахування процентних платежів для сек'юритизаційних компаній (securitisation companies). Комісія вважає, що такі компанії не підпадають під жодну з “фінансових компаній” (financial undertakings), вичерпно перелічених у ст. 2 (5) АТАД.

3. **Німеччина** (Справа INFR(2020)0024, обґрунтований висновок від 06.09.2021). Наголошується на неможливості отримати інформацію про всі заходи в частині впровадження правила оподаткування приросту капіталу при виведенні активів (exit taxation) та правила гібридних розбіжностей (anti-hybrid).

Таблиця 1. Імплементация правил ATAD у національне законодавство країн – членів ЄС

Країни-члени ЄС	Правило обмеження вираховування відсотків (Interest Limitation)	Оподаткування приросту капіталу при виведенні активів (Exit Taxation)	Загальне правило протидії ухиленню від сплати податків (GAAR)	Правило щодо контрольованої іноземної компанії (CFC)		Гібридні розбіжності (Anti-hybrid)
				Варіант А	Варіант В	
Австрія	X	X	X	X		X
Бельгія	X	X	X		X	X
Болгарія	X	X	X	X	X	
Греція	X	X	X	X		X
Данія	X	X	X	X		X
Естонія	X	X	X		X	X
Ірландія	X	X	X		X	X
Іспанія	X	X	X	X		X
Італія	X	X	X	X		X
Кіпр	X	X	X		X	X
Латвія	X	X	X		X	X
Литва	X	X	X	X		X
Люксембург	X	X	X		X	X
Мальта	X	X	X		X	X
Нідерланди	X	X	X	X	X	X
Німеччина	X	X	X	X		X
Польща	X	X	X	X		X
Португалія	X	X	X	X		X
Румунія	X	X	X	X		X
Словаччина	X	X	X		X	X
Словенія	Еквівалентне правило	X	X	X		X
Угорщина	X	X	X		X	X
Фінляндія	X	X	X	X	X	
Франція	X	X	X	X	X	
Хорватія	X	X	X	X		X
Чехія	X	X	X	X		X
Швеція	X	X	X	X		X

Джерело: [18].

4. **Ірландія** (Справа INFR(2019)2156, обґрунтований висновок від 27.11.2019). Наголошується, що Ірландія не запровадила правило обмеження вираховування відсотків, вважаючи своє старе національне правило щодо

обмеження відрахування процентів настільки ж ефективним. Комісія не погодилася з цим твердженням. З огляду на це Ірландія поступилася та прийняла правило обмеження процентної ставки 30 % – ЕВІТДА, яке почало діяти з 1 січня 2022 р. Очікується, що справу буде закрито.

5. **Люксембург** (Справа INFR(2020)2183, обґрунтований висновок від 12.02.2021). Наголошується на неналежному впровадженні правила обмеження вирахування відсотків (interest limitation). Зокрема, використовуючи можливість виключення фінансових компаній, Люксембург дозволяє повне відрахування процентних платежів для сек'юритизаційних компаній, котре Комісія не вважає таким, що кваліфікується як “фінансова компанія” у значенні ст. 2(5) АТАД.

6. **Іспанія** (Справа INFR(2019)0040, офіційне повідомлення від 30.01.2019 та Справа INFR(2020)0045, офіційне повідомлення від 06.09.2021). Наразі жодної додаткової інформації щодо цих двох випадків не опубліковано, але їх класифікація в базі даних Комісії вказує на те, що вони пов'язані з відсутністю інформації про впровадження заходів щодо АТАД I та АТАД II відповідно [18].

Крім того, станом на 2023 р. в ЄС запроваджено механізм взаємодії між податковими органами держав-членів у боротьбі з несплатою податків, використанням схем податкової оптимізації, приховуванням доходів тощо, який реалізується за допомогою Директиви 2011/16 [19] та відповідних доповнень до неї, які імплементують положення Плану дій BEPS у законодавство ЄС (а саме Директиви 2015/2376 [20], 2018/822 [21] та 2021/514 [22]).

На тлі активної дискусії, яка точиться в Україні щодо нового режиму КІК, важливо підкреслити, що статтями 7 і 8 Директиви 2016/1164 передбачено два альтернативні методи (моделі) для розрахунку доходу КІК, що ґрунтуються на тому, як визначається податкова база для застосування відповідних правил.

Модель А (Model A: Substance carve-out for CFCs in third countries): виокремлення сутності для КІК у третіх країнах. Згідно з правилами АТАД, країни-члени, що обрали модель А, не повинні застосовувати свої правила КІК, якщо вона провадить істотну економічну діяльність, яка забезпечується персоналом, устаткуванням, активами та приміщеннями, що підтверджується відповідними фактами та обставинами (застереження про виокремлення сутності (substance carve-out)). Проте країни-члени можуть утриматись від застосування положення про виокремлення сутності для КІК, що є резидентами або розташовані в третій країні, котра не є стороною угоди про Європейську економічну зону. Станом на січень 2022 р. означене правило було імплементовано Австрією, Хорватією, Чехією, Данією, Німеччиною, Грецією, Італією, Литвою, Польщею, Португалією, Румунією, Словенією, Іспанією, Швецією (табл. 2).

Стосовно виключень у частині моделі А (exceptions under model A) правилами АТАД визначено: “країни-члени, котрі обрали модель А, можуть прийняти рішення не розглядати юридичну особу або постійне представ-

Таблиця 2. Модель А: виокремлення сутності для КІК у третіх країнах

Країни – члени ЄС	Застосування виокремлення сутності до ситуацій з третіми країнами (Application of substance carve-out to third-country situations)	Відсутність застосування виокремлення сутності до ситуацій з третіми країнами (No application of substance carve-out to third country)	Інформація відсутня (Not applicable)
Австрія	X		
Бельгія			X
Болгарія			X
Велика Британія			X
Греція	X		
Данія	X		
Естонія			X
Ірландія			X
Іспанія		X	
Італія	X		
Кіпр			X
Латвія			X
Литва	X		
Люксембург			X
Мальта			X
Нідерланди	X		
Німеччина	X		
Польща		X	
Португалія	X		
Румунія	X		
Словаччина			X
Словенія	X		
Угорщина			X
Фінляндія			X
Франція			X
Хорватія	X		
Чехія	X		
Швеція	X		

Складено за: [18].

ництво як КІК, якщо одна третина або менше доходу, що отримується суб'єктом чи постійним представництвом, підпадає під певні категорії пасивного доходу, перераховані в моделі А. Крім того, вони можуть прийняти рішення не розглядати фінансову компанію як КІК, якщо одна третина або

менше її доходу від конкретних категорій пасивного доходу, перерахованих у моделі А, надходить від операцій з платником податків або його асоційованих підприємств” (табл. 3).

Таблиця 3. Виключення в частині моделі А

Країни – члени ЄС	Виняток на одну третину та виняток фінансових підприємств (One-third exception and financial undertakings exception)	Виняток лише на одну третину відповідного доходу (One-third qualifying income exception only)	Відсутність винятків ані на одну третину, ані для фінансових підприємств (Neither one-third exception nor financial undertakings exceptions)	Інформація відсутня
Австрія	X			
Бельгія				X
Болгарія				X
Греція		X		
Данія		X		
Естонія				X
Ірландія				X
Іспанія	X			
Італія		X		
Кіпр				X
Латвія				X
Литва		X		
Люксембург				X
Мальта				X
Нідерланди	X			
Німеччина			X	
Польща		X		
Португалія	X			
Румунія	X			
Словаччина				X
Словенія		X		
Угорщина				X
Фінляндія				X
Франція				X
Хорватія		X		
Чехія			X	
Швеція			X	

Складено за: [18].

Модель В (Exceptions under model B) зобов'язує податкові органи доводити, що схему було створено з основною метою отримання податкових переваг. Модель В запроваджено у Бельгії, Кіпрі, Естонії, Угорщині, Ірландії, Латвії, Люксембурзі, Мальті, Словаччині, Великій Британії. Щодо виключень у частині моделі В (Exceptions under model B), то в АТАД передбачено: “У разі вибору моделі В, країни-члени можуть виключати КІК (табл. 4): а) з бухгалтерськими прибутками не більше ніж 750 тис. євро та неторговельним прибутком (non-trading income) не більше ніж 75 тис. євро; б) у яких бухгалтерський прибуток становить не більше ніж 10 % від його операційних витрат за податковий період”.

Таблиця 4. Виключення в частині моделі В

Країни – члени ЄС	Обидва винятки для бухгалтерського прибутку	Бухгалтерський прибуток <750 тис. євро	Без винятків	Інформація відсутня
Австрія				X
Бельгія			X	
Болгарія				X
Велика Британія	X			
Греція				X
Данія				X
Естонія		X		
Ірландія	X			
Іспанія				X
Італія				X
Кіпр	X			
Латвія		X		
Литва				X
Люксембург	X			
Мальта	X			
Нідерланди			X	
Німеччина				X
Польща				X
Португалія				X
Румунія				X
Словаччина			X	
Словенія				X
Угорщина	X			
Фінляндія				X
Франція				X
Хорватія				X

Закінчення табл. 4

Чехія				X
Швеція				X

Складено за: [18].

Водночас ані модель А, ані модель В не було імплементовано Болгарією, Фінляндією, Францією. Зокрема, остання станом на 1 січня 2022 р. не змінила національне положення про КІК, яке в певних аспектах відрізняється від вимог АТАД (наприклад, не охоплює суб'єктів господарювання, щодо яких французька материнська компанія має лише право на більш як 50 % прибутку, не володіючи ні більшістю її капіталу, ні правами голосу. Нідерланди обрали підхід щодо комбінації двох методів.

З огляду на курс України на набуття повноправного членства у ЄС, важливим аспектом у частині імплементатії положень Плану дій BEPS є врахування досвіду країн-членів. Станом на 2023 р. Україна: приєдналась до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР та взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири кроки (заходи) із 15 запропонованих (кроки (заходи) 5, 6, 13, 14) (з 1 січня 2017 р.); підписала багатосторонню Конвенцію MLI (Multilateral Instrument), що стало підґрунтям для запровадження кроків (заходів) 6, 14 (23 липня 2018 р.); прийняла Закон від 16.01.2020 № 466-IX, що став підґрунтям для впровадження норм кроків (заходів) 3, 4, 6, 13 та 14, і, відповідно, внесла зміни до Податкового кодексу України (16 січня 2020 р.) (табл. 5).

Отже, пакет національного Плану дій BEPS є більшим за мінімальний та охоплює:

- *Крок 3* – запровадження правил КІК (розкриття фізичними особами – резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній);
- *Крок 4* – удосконалення обмеження витрат за фінансовими операціями;
- *Крок 6* – запобігання наданню пільг, передбачених конвенціями, за невідповідних обставин (запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування);
- *Крок 7* – вдосконалення правил оподаткування постійних представництв (запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва);
- *Кроки 8–10* – удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням;
- *Крок 13* – запровадження звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній;
- *Крок 14* – підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів.

Реалізація зазначених кроків дає змогу заявити про те, що Україна визнає та дотримується загальноприйнятих стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням. Згадане зумовлює актуальність компара-

Таблиця 5. Імплементация Плану дій BEPS до національного податкового законодавства та Директив ЄС

Крок BEPS	Директива ЄС	Норми ПКУ	Коментарі
Крок 2 “Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем”	Директива Ради ЄС 2016/1164: ст. 9 “Гібридні розбіжності”; ст. 9b “Розбіжності податково-го резидентства”	–	Не імплементовані
Крок 3 “Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній (КІК)”	Директива Ради ЄС 2016/1164: ст. 7 “Правило щодо контрольованої іноземної компанії”; ст. 8 “Розрахунок доходу контрольованої іноземної компанії”	Стаття 39 ² “Контрольовані іноземні компанії”	Частково враховані. Водночас чинні правила щодо КІК м’якші порівняно з європейським стандартом. Правила КІК повинні бути приведені у відповідність із ATAD
Крок 4 “Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат”	Директива Ради ЄС 2016/1164 ст. 4 “Правило обмеження вирахування відсотків”	Пункти 140.1–140.3 ст. 140 Податкового кодексу України (правила “тонкої капіталізації”);	Частково враховані. Водночас чинні правила “тонкої капіталізації” є м’якшими порівняно з європейським і загальносвітовим стандартом. Правила “тонкої капіталізації” повинні бути приведені у відповідність із ATAD
	Директива Ради ЄС 2016/1164 ст. 5 “Оподаткування приросту капіталу при виведенні активів”		Не імплементовані

Складено за: [1; 3].

тивного аналізу змісту кроків Плану дій BEPS задля порівняння підходів до їх імплементации в ЄС та Україні (див. табл. 5).

Висновки. Прийняття директив ATAD стало визначною віхою в зусиллях, спрямованих на боротьбу з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутку в контексті реалізації Плану дій BEPS в ЄС. За допомогою ATAD упроваджено п’ять правил, серед яких чотири (правило обмеження вирахування відсотків (interest limitation rule), загальне правило протидії ухиленню від сплати податків (GAAR), правило щодо КІК та гібридні розбіжності великою мірою відповідають рекомендаціям ОЕСР щодо Плану дій BEPS (кроки (заходи) 2, 3, 4 та 6).

Компаративний аналіз вітчизняного податкового законодавства та директивних вимог ЄС у контексті імплементации Плану дій BEPS в Україні показав, що до національного законодавства внесено норми, котрими він реалізується, та сформовано належне нормативно-правове забезпечення. Водночас отримання Україною статусу країни-кандидата у члени ЄС зумовлює необхідність не тільки приведення національного законодавства у відповідність до рекомендацій Плану дій BEPS, а і його адаптації до стандартів ЄС.

Список використаних джерел

1. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. OECD Publishing, 2023. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 17.12.2020 № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256.
4. Олійник Я. В., Чижикова О. В. Інституціональне забезпечення трансфертного ціноутворення: глобальний контекст і перспективи для України. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 99–110. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.099>.
5. Криштопа І. В., Ніколенко Л. А. Звітування в розрізі країн: забезпечення конфіденційності та захисту інформації міжнародних груп компаній. *Фінанси України*. 2021. № 8. С. 113–124. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.08.113>.
6. Олійник Я. В. Реалізація кроку 13 Плану дій BEPS у контексті запровадження автоматичного обміну інформацією в податкових цілях. *Фінанси України*. 2021. № 10. С. 41–47. URL: doi.org/10.33763/finukr2021.10.041.
7. Федорченко О. Є., Сташенко Ю. В. План дій BEPS: ключові напрями імплементації. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 4. С. 119–130. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2020.04.119>.
8. Федорченко О. Є. Особливості складання документації з трансфертного ціноутворення згідно з вимогами міжнародного та українського законодавства. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 4. С. 143–159. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.04.143>.
9. Федорченко О. Є. Стандарти складання глобальної документації з трансфертного ціноутворення в міжнародному та українському законодавстві. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 3. С. 104–122. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.03.104>.
10. Воробей С. І., Олійник Я. В., Федорченко О. Є. Переваги та загрози імплементації міжнародних ініціатив з питань подолання викликів, які виникають у сфері оподаткування внаслідок диджиталізації. *Наукові праці НДФІ*. 2022. № 4. С. 5–18. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2022.04.005>.
11. Олійник Я. В., Криштопа І. І., Ніколенко Л. А., Воробей С. І. Реалізація заходів ОЕСР з питань боротьби з ухиленням від сплати податків: досвід ЄС. *Економіка та підприємництво*. 2023. № 1. С. 92–104.
12. Aloys R. Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. *European Taxation*. 2016. No. 11. P. 497–505. URL: <https://www.ibfd.org/shop/journal/anti-tax-avoidance-directive-20161164-new-eu-policy-horizons>.
13. Balco T. ATAD 2: Anti-Tax Avoidance Directive. *European Taxation*. 2017. P. 127–136. URL: <https://doi.org/10.59403/2d91d39>.
14. Cordewener A. Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? *EC Tax Review*. 2017. Vol. 26, No. 2. P. 60–66. URL: <https://www.europeansources.info/record/anti-abuse-measures-in-the-area-of-direct-taxation-towards-converging-standards-under-treaty-freedoms-and-eu-directives/>.
15. Graaf A., Klaas-jan V. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax Review*. 2016. Vol. 25, Iss. 4. P. 199–210. URL: <http://hdl.handle.net/1765/107792>.
16. Gutmann D., Andreas P., Emmanuel R. The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey”. *European Taxation*. 2017. Vol. 57, No. 1. P. 1– 20. URL: <https://www.ibfd.org/shop/journal/impact-atad-domestic-systems-comparative-survey>.
17. 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. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>.

18. Haslehner W., Pantazatou K. Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6). European Parliament, 2022. URL: <https://data.europa.eu/doi/10.2861/602609>.

19. Council Directive (EU) 2011/16 of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0016>.

20. Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32015L2376>.

21. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>.

22. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>.

23. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>.

24. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>.

References

1. OECD. (2023). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

2. Verkhovna Rada of Ukraine. (2020). *On making changes to the Tax Code of Ukraine regarding the improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation* (Act No. 1117-IX, December 17). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].

3. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256> [in Ukrainian].

4. Oliynyk, Ya., & Chyzhykova, O. (2019). Institutional implementation of transfer pricing: global context and prospects for Ukraine. *Finance of Ukraine*, 2, 99–110. DOI: 10.33763/finukr2019.02.099 [in Ukrainian].

5. Kryshchop, I., & Nikolenko, L. (2021). Country-by-country reporting: ensuring confidentiality and protection of information of multinational groups of companies. *Finance of Ukraine*, 8, 113–124. DOI: 10.33763/finukr2021.08.113 [in Ukrainian].

6. Oliynyk, Ya. (2021). Implementation of step 13 of the BEPS Action Plan in the context of introducing automatic exchange of information for tax purposes. *Finance of Ukraine*, 10, 41–47. DOI: 10.33763/finukr2021.10.041 [in Ukrainian].

7. Fedorchenko, O., & Stashenko, Yu. (2020). BEPS Action Plan: key directions of implementation. *RFI Scientific Papers*, 4, 119–130. DOI: 10.33763/npndfi2020.04.119 [in Ukrainian].

8. Fedorchenko, O. (2021). Peculiarities of preparation of documentation on transfer pricing in accordance with the requirements of international and Ukrainian legislation. *RFI Scientific Papers*, 4, 143–159. DOI: 10.33763/npndfi2021.04.143 [in Ukrainian].

9. Fedorchenko, O. (2021). Standards for compiling global documentation on transfer pricing in international and Ukrainian law. *RFI Scientific Papers*, 3, 104–122. DOI: 10.33763/npndfi2021.03.104 [in Ukrainian].

10. Vorobei, S., Oliynyk, Ya., & Fedorchenko, O. (2022). Advantages and threats of the implementation of international initiatives on overcoming the challenges that arise in the

field of taxation as a result of digitalization. *RFI Scientific Papers*, 4, 5–18. DOI: 10.33763/npndfi2022.04.005 [in Ukrainian].

11. Oliynyk, Ya., Kryshtopa, Ya., Nikolenko, L., & Vorobei, S. (2023). Implementation of OECD measures to combat tax evasion: EU experience. *Economy and entrepreneurship*, 1, 92–104 [in Ukrainian].

12. Aloys, R. (2016). Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. *European Taxation*, 11, 497–505. Retrieved from <https://www.ibfd.org/shop/journal/anti-tax-avoidance-directive-20161164-new-eu-policy-horizons>.

13. Balco, T. (2017). ATAD 2: Anti-Tax Avoidance Directive. *European Taxation*, 127–136. DOI: 10.59403/2d91d39.

14. Cordewener, A. (2017). Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? *EC Tax Review*, 26 (2), 60–66. Retrieved from <https://www.europeansources.info/record/anti-abuse-measures-in-the-area-of-direct-taxation-towards-converging-standards-under-treaty-freedoms-and-eu-directives/>.

15. Graaf, A., & Klaas-jan, V. (2016). ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax Review*, 25 (4), 199–210. Retrieved from <http://hdl.handle.net/1765/107792>.

16. Gutmann, D., Andreas, P., & Emmanuel, R. (2017). The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey”. *European Taxation*, 57 (1), 1– 20. Retrieved from <https://www.ibfd.org/shop/journal/impact-atad-domestic-systems-comparative-survey>.

17. EU Council. (2016, July 12). *Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>.

18. Haslehner, W., & Pantazatou, K. (2022). *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*. European Parliament. Retrieved from <https://data.europa.eu/doi/10.2861/602609>.

19. EU Council. (2011, February 15). *Directive (EU) 2011/16 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0016>.

20. EU Council. (2015, December 8). *Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32015L2376>.

21. EU Council. (2018, May 25). *Directive (EU) 2018/822 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>.

22. EU Council. (2021, March 22). *Directive (EU) 2021/514 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>.

23. EU Council. (2016, May 25). *Directive (EU) 2016/881 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>.

24. EU Council. (2017, October 10). *Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>.