

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

МЕЛЬНИК ЮРІЙ ОЛЕГОВИЧ

УДК 346.512:[336.226.12:339.94

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ
МІЖНАРОДНИХ КОРПОРАЦІЙ**

081 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня
доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____Ю. О. Мельник

Науковий керівник
Бакалінська Ольга Олегівна,
доктор юридичних наук,
доцент

Київ – 2019

АНОТАЦІЯ

Мельник Ю.О. Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. Київський національний торговельно-економічний університет, Київ, 2019. Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2019.

У дисертаційній роботі визначено, що до основних передумов розвитку податкового планування міжнародних корпорацій належать: міжнародна податкова конкуренція; поява та поширення податкового консультування; низький рівень витрат для створення схем податкового планування; недосконалість національних систем регулювання податкового планування. Обґрунтовано, що саме з огляду на існування зазначених факторів можна стверджувати, що податкове планування має значні перспективи для динамічного розвитку, оскільки його виникнення та подальше використання є відповіддю на зміну умов здійснення господарської діяльності, коли традиційні методи підвищення ефективності поступаються інноваційним підходам.

Зазначено, що у рамках дослідження правового регулювання податкового планування, з огляду на використання подібних схем зменшення обсягів сплачених податків, усі корпорації, що мають відокремлені структурні підрозділи у інших країнах, незалежно від того, яка управлінська модель покладена в основу їх діяльності, об'єднано терміном «міжнародні корпорації». Податкове планування міжнародних корпорацій пропонується, в свою чергу, визначати як правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків за рахунок використання відмінностей у податкових системах різних

держав, суб'єктами яких є міжнародна корпорація як платник податків, держава та треті особи, що впливають на процес сплати платником податків.

Наголошено на існуванні суттєвої відмінності між поняттями «законне податкове планування» та «агресивне податкове планування», оскільки перше завжди є законною поведінкою платника податків, а друге, натомість, попри здійснення у межах правового поля, може розцінюватися як зловживання платником податків своїми зобов'язаннями.

Зазначено, що податкове планування міжнародних корпорацій уже зараз потребує формування дієвої системи правового регулювання, а у майбутньому, за її відсутності, може стати одним з основних викликів для держав світу. При цьому акцент має робитися саме на системності правового регулювання податкового планування, оскільки дії міжнародних корпорацій спрямовані на мінімізацію бази оподаткування.

Визначено, що на сьогодні система регулювання відносин у сфері оподаткування представлена Конституцією України, Податковим та Митним кодексами, законами України у сфері оподаткування та стягнення митних платежів, а також міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України. Зазначено, що існуючі регуляторні норми достатньо ефективно захищають Україну від можливості використання виплат за користування об'єктами інтелектуальної власності у схемах податкового планування міжнародних корпорацій. За умови вдосконалення законодавства України у контексті визначення у ньому критеріїв визнання нерезидентів бенефеціарними власниками ефективність правового регулювання виплат на користь іноземних компаній буде достатньо високою. Ще одним важливим елементом нормативного забезпечення податкового планування в Україні є впровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній, що мають на меті недопущення переміщення прибутку міжнародних корпорацій в юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням.

Обґрунтовано віднесення до суб'єктів податкового планування міжнародних корпорацій платників податків, держави (в особі як органів, відповідальних за здійснення податкової політики, так і контролюючих); суб'єктів, які впливають на сплату податків платниками. З огляду на те, що фактичні дії міжнародних корпорацій в окремій державі реалізуються через зареєстровані відповідно до чинного законодавства суб'єкти господарювання, аргументовано доцільність віднесення міжнародних корпорацій до учасників відносин у сфері господарювання, визначених у статті 2 Господарського кодексу.

Зазначено, що поряд із виокремленими науковцями формами податкового планування: індивідуальним, корпоративним, поточним та стратегічним – доцільно виділити також самотійне (таке, що здійснюється платником податків без залучення третіх осіб) та делеговане (яке здійснюється із залученням податкових консультантів), що пов'язане зі значною роллю податкових консультантів у процесі розвитку податкового планування. Обґрунтовано необхідність закріплення у статті 14 Податкового кодексу України термінів «самотійне» та «делеговане» податкове планування з виокремленням суб'єктів таких правовідносин.

Акцентовано увагу на тому, що однією з найпростіших схем податкового планування міжнародних корпорацій є вибір місця реєстрації відокремлених структурних підрозділів з огляду на характеристики альтернативних податкових юрисдикцій. Виявлено, що поширеною є схема штучного уникнення статусу постійного представництва у податкових цілях, яка дозволяє материнській компанії, зареєстрованій у низькоподатковій юрисдикції, сплачувати податки за місцем свого податкового резидентства. Досить відомою є схема використання маніпуляцій з бенефіціарним власником, яка полягає у тому, що відповідно до низки міжнародних угод передбачається, що у випадку, якщо отримувачем виплат (роялті, дивіденди) є нерезидент, який також є фактичним бенефіціаром господарської діяльності, може мати місце застосування пільгової ставки податків

або звільнення від оподаткування. Схемою податкового планування, яка також набуває розвитку, є використання трастів з метою податкової мінімізації.

Зазначено, що глобальні масштаби податкового планування у світі пояснюються наразі використанням його з метою максимізації власних вигод міжнародними корпораціями, діяльність яких базується на розміщенні відокремлених структурних підрозділів на території різних країн. Саме тому пошук засобів, які б обмежували використання схем розмивання бази оподаткування, є вкрай складним – необхідна координація зусиль різних країн з метою обмеження негативного впливу цього процесу на світове господарство. Визначено, що на сьогодні засоби, які можуть бути використані державами для протидії агресивному податковому плануванню, можна умовно поділити на 4 групи: моніторинг схем податкового планування; заходи щодо підвищення рівня добросовісності суб'єктів податкового планування; виявлення схем агресивного податкового планування та підвищення відповідальності за нього; заходи щодо вирішення спорів, пов'язаних з податковим плануванням.

Наголошено, що, зважаючи на міжнародний характер податкового планування, ефективне регулювання цього процесу буде неможливим без координації дій світової спільноти. Обґрунтовано, що міжнародне співробітництво у сфері регулювання податкового планування здійснюється нині у напрямі визначення векторів для вжиття окремими державами заходів, що дозволять мінімізувати негативний вплив цього процесу на їх економіку. Осередком міжнародного співробітництва в розглянутій сфері є Організація міжнародного співробітництва і розвитку, дві ініціативи якої – автоматизований обмін інформацією в податкових цілях та План дій щодо протидії розмивання бази оподаткування можна вважати ключовими договорами на міжнародному рівні системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Водночас найбільш прогресивною ініціативою щодо протидії податковому

плануванню наразі є BEPS, що створює передумови для впровадження країнами інструментів протидії податковому плануванню.

Також зазначено, що Європейський Союз, як одне з найбільш успішних інтеграційних об'єднань у світі, є активним учасником процесів протидії розмиванню податкової бази та використання міжнародними корпораціями механізмів податкового планування. Існуюча система правового регулювання податкового планування ЄС є достатньо ефективною, причому має місце її постійне вдосконалення та адаптування до зміни умов середовища та методів, які застосовуються міжнародними компаніями для досягнення податкових цілей. Констатується, що регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в ЄС має комплексний характер і містить не лише законодавчі засоби, але й розвинуту дослідницько-аналітичну базу, яка використовується інституціями ЄС у процесі прийняття рішень щодо впровадження тих чи інших регуляторних норм. Документи у сфері оподаткування забезпечують обґрунтованість податкової політики ЄС та дозволяють зробити її такою, що максимально відповідає вимогам держав співтовариства. На нинішньому етапі на рівні ЄС формується нормативно-правова база регулювання податкового планування, причому, з огляду на значний політичний вплив ЄС у регіоні, створений там формат регулювання береться за основу також східноєвропейськими країнами – партнерами ЄС.

Аргументовано, що українське законодавство щодо регламентації правових засад здійснення податкового планування активно розвивається. При цьому обґрунтовано доцільність закріплення сутності податкового планування у статті 14 Податкового кодексу України з метою внесення цього процесу до регуляторного поля податкового права.

Запропоновано внести до Податкового Кодексу України уточнення, що критерієм віднесення операцій до операцій податкового планування є «обсяг податкової економії», та встановити, що у випадку перевищення обсягу податкової економії 20% від суми платежів, які повинні були бути сплачені

до бюджету, такі операції будуть класифікуватися як незаконні дії у сфері зменшення обсягів сплачених податків.

Обґрунтовано доцільність внесення змін до Податкового кодексу України шляхом додавання нової Глави 5 «Податкове планування», у якій буде надане визначення податкового посередництва (консультування), викладено вимогу щодо ліцензування відповідної діяльності та встановлено обов'язок повідомлення податковим посередником компетентним органам інформації, що стосується використання міжнародними корпораціями схем податкового планування.

Аргументовано, що до заходів, які мають бути реалізовані в Україні для вдосконалення системи правового регулювання податкового планування, належать розробка та впровадження нормативно-правових актів, що регулюватимуть використання гібридних фінансових інструментів, створення схем протидії формуванню збитків міжнародними корпораціями та банками; відстеження та недопущення використання основних схем податкового планування міжнародних корпорацій і посилення відповідальності за їх впровадження.

Обґрунтовано також доцільність правового аналізу міжнародних договорів України про вільну торгівлю у контексті включення до них статей, які регламентують доступ на ринок нових фінансових послуг, що можуть бути використані міжнародними корпораціями у схемах податкового планування.

Ключові слова: податкове планування, міжнародні корпорації, BEPS, правове регулювання, агресивне податкове планування, податкове консультування.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Bakalinska Olga, Melnik Yuriy. Countering aggressive tax planning: the need for international cooperation. European vector of contemporary jurisprudence: the experience of Ukraine and the Republic of Poland : collective monograph. Volume 2. Sandomierz : Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2018. 524 p. P. 1–23. 0,33 друк. арк. *(особистий внесок здобувача: досліджено відмінності податкового планування та інших форм зменшення обсягів сплачених податків; роль ініціатив ОЕСР у формуванні системи податкового планування міжнародних корпорацій – 0,28 друк. арк.)*.
2. Melnik Yuriy. Aggressive tax planning in modern economy: trends and legal regulation. *Ukrainian economy growth imperatives* : monography; edited by Anatolii A. Mazaraki. Prague : Coretex CZ SE, 2018. 310 p. P. 292–303. 0,35 друк. арк.
3. Melnik Yuriy. Regulatory aspects of international capital movement. *Global determinants of the international movement of production factors: economic-legal and institutional context* ; edited by Tetiana Melnyk. Tallin : Scientific Route, 2018. 434 p. P. 357–405. 1,63 друк. арк.
4. Мельник Ю.О. Детермінанти формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2017. № 47. Т. 2. С. 131–135. 0,58 друк. арк.
5. Мельник Ю.О. Правові засади податкового планування міжнародних корпорацій. *Зовнішня торгівля*. Серія. Юридичні науки. 2017. № 5 (94). С. 148–161. 0,61 друк. арк.

6. Мельник Ю.О. Проблеми та перспективи формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право.* 2018. № 48. Т. 1. С. 171–174. 0,54 друк. арк.
7. Мельник Ю.О. Причини та наслідки правових обмежень податкового планування. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція.* 2017. № 26. С. 127–131. 53 друк. арк.
8. Мельник Ю.О. Правові обмеження агресивного податкового планування. *Право і суспільство : зб. наук. праць.* 2017. № 3. Ч. 2. С. 230–235. 0,5 друк. арк.
9. Мельник Ю.О. Міжнародний досвід регулювання податкового планування. *Юридична наука.* 2017. №5(71). С. 15–29. 0,91 друк. арк.
10. Melnik Yuriy. European experience of aggressive tax planning legal regulation. *Economic and law paradigm of modern society.* 2018. № 1. С. 65–68. 0,46 друк. арк.
11. Melnik Yuriy. Post BEPS considerations on international tax planning. *Innovation and Entrepreneurship: collection of scientific articles.* – Montreal : Ajax Publishing, 2019. Р. 87–91. 0,21 друк. арк.
12. Melnik Yuriy. The practice of legal regulation of tax planning of international corporations in foreign countries. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* 2019. № 2. С. 108–111. 0,46 друк. арк.
13. Melnik Yuriy. International cooperation in the field of regulation of aggressive tax planning. *Актуальні проблеми держави і права.* 2019. № 82. С. 128–133. 0,42 друк. арк.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

14. Мельник Ю.О. Податкове планування міжнародних корпорацій як об'єкт правового регулювання. *Актуальні питання теорії та практики застосування сучасного вітчизняного та міжнародного права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Київ, 8–9 червня 2018 р.). Київ, 2018. С. 24–27. 0,25 друк. арк.
15. Мельник Ю.О. Досвід ЄС щодо організації обміну інформацією у податкових цілях. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Львів, 15–16 червня 2018 р.). Львів, 2018. С. 101–103. 0,21 друк. арк.
16. Мельник Ю.О. Досвід ЄС у боротьбі з податковим плануванням міжнародних корпорацій. *Актуальні питання розвитку правової держави в умовах сучасного становлення громадянського суспільства в Україні* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Харків, 15–16 червня 2018 р.). Харків, 2018. С. 33–35. 0,2 друк. арк.
17. Мельник Ю.О. Нормативне забезпечення податкового планування в Україні. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Херсон, 1–2 червня 2018 р.). Херсон, 2018. С. 87–90. 0,2 друк. арк.
18. Мельник Ю.О. Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій як об'єктивний наслідок глобалізаційних процесів. *Актуальні питання економіки, фінансів, управління та права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Полтава, 4 червня 2018). Полтава, 2018. С. 57–59. 0,16 друк. арк.

SUMMARY

Melnik Yu.A. Legal regulation of tax planning of international corporations. – *Qualifying scientific work as a manuscript.*

The thesis is for PhD degree in speciality 081 – Law. Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, 2019. State higher educational institution «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman», Kyiv, 2019.

In the dissertation, it is determined that the main prerequisites for the development of tax planning of international corporations include international tax competition; the emergence and dissemination of tax advice low cost to create tax planning schemes; imperfection of national tax planning regulation systems.

It is noted that in the framework of the study of the legal regulation of tax planning, given the use of similar schemes to reduce the amount of taxes paid, all corporations that have separate structural units in other countries, regardless of which management model is the basis of their activities, are united by the term «international corporations». The tax planning of international corporations is proposed, in turn, to define as legal relations arising in the process of adoption by the taxpayer of actions prohibited by law, aimed at reducing the amount of taxes paid by using differences in the tax systems of different states, the subjects of which are an international corporation as a taxpayer, state and third parties affecting the taxpayer payment process.

It is noted that there is a significant difference between the concepts of «legal tax planning» and «aggressive tax planning», since the first one is always the lawful behavior of the taxpayer, and the second, despite being implemented within the legal framework, can be regarded as abuse of the taxpayer's obligations.

It is determined that today the system of regulation of relations in the field of taxation is represented by the Constitution of Ukraine, the Tax and Customs Codes, the Laws of Ukraine in the field of taxation and collection of customs

payments, as well as international treaties ratified by the Verkhovna Rada of Ukraine. The author justifies that the subjects of the tax planning are taxpayers, the state (represented by both the regulatory bodies and bodies responsible for the implementation of tax policy); entities that affect the payment of taxes by payers. Given the fact that the actual actions of international corporations in a separate state are implemented through business entities registered in accordance with the current legislation, it is proposed to classify international corporations as participants of economic relations defined by Article 2 of the Civil Code.

It is noted that, along with the forms of tax planning identified by scientists – individual, corporate, current and strategic – it is also advisable to distinguish independent (that is carried out by the taxpayer without third parties) and delegated (which is carried out with the help of tax consultants), that is associated with a significant role tax consultants in the process of developing tax planning.

It is noted that one of the simplest tax planning schemes for international corporations is the choice of place of registration of separate structural units, taking into account the characteristics of alternative tax jurisdictions. It was revealed that a common scheme is also an artificial avoidance of the status of a permanent establishment for tax purposes, which allows a parent company registered in low-tax jurisdictions to pay taxes at the place of its tax residency. It is quite common now to use manipulations with the beneficial owner, as in accordance with a number of international agreements it is assumed that if the recipient of payments (royalties, dividends) is a non-resident, who is also the actual beneficiary of economic activity, preferential tax rate or exemption from taxation is applied. The tax planning scheme, which has now been developed, is the use of trusts with the goal of tax minimization.

It is noted that according to the international nature of tax planning, the effective regulation of this process is impossible without coordination of the world community. It is proved that the key initiative in counteracting tax planning is BEPS, which creates the preconditions for countries to implement tools to regulate

tax planning. It is also noted that at the current stages at the EU level, the legal framework for regulating tax planning is being formed, and taking into account the significant political influence of the EU in the region, the regulatory format created there is also taken by the EU's Eastern European partners.

It is argued that the Ukrainian legislation regulating the legal framework for the implementation of tax planning is actively developing. At the same time, it is proved reasonable to determine the tax planning in art. 14 of the Tax Code of Ukraine with the aim of introducing this process into the regulatory fields of tax law.

It is proposed to clarify in Article 14 of the Tax Code of Ukraine that the criterion for classifying operations as tax planning operations is «the amount of tax savings», and establish that in the case it exceeds 20% of the amount of payments that should have been paid to the budget, such operations will be classified as illegal actions in the field of reduction of taxes paid.

The feasibility of amending of the Tax Code of Ukraine by adding Chapter 5 «Tax planning», which will define tax intermediation (consulting), set out the requirement for licensing of relevant activities and establish the obligation for the tax consultant to inform the authorities on the use of tax planning schemes by international corporations is proved.

Keywords: *tax planning, international corporations, BEPS, legal regulation, aggressive tax planning, tax consulting.*

LIST OF PUBLICATIONS ON THE DISSERTATION TOPIC

Scientific papers in which the main scientific results of the dissertation are published:

1. Bakalinska Olga, Melnik Yuriy. Countering aggressive tax planning: the need for international cooperation. *European vector of contemporary jurisprudence: the experience of Ukraine and the Republic of Poland* : collective monograph. Volume 2. Sandomierz : Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2018. 524 p. P. 1–23. 0,33 друк. арк. (*personal contribution: the study of differences between tax planning and other forms of tax reductions; the role of OECD initiatives in shaping the tax planning of international corporation – 0,28 друк. арк.*).
2. Melnik Yuriy. Aggressive tax planning in modern economy: trends and legal regulation. *Ukrainian economy growth imperatives* : monography; edited by Anatolii A. Mazaraki. Prague : Coretex CZ SE, 2018. 310 p. P. 292–303. 0,35 друк. арк.
3. Melnik Yuriy. Regulatory aspects of international capital movement. *Global determinants of the international movement of production factors: economic-legal and institutional context* ; edited by Tetiana Melnyk. Tallin : Scientific Route, 2018. 434 p. P. 357–405. 1,63 друк. арк.
4. Мельник Ю.О. Детермінанти формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2017. № 47. Т. 2. С. 131–135. 0,58 друк. арк.
5. Мельник Ю.О. Правові засади податкового планування міжнародних корпорацій. *Зовнішня торгівля*. Серія. Юридичні науки. 2017. № 5 (94). С. 148–161. 0,61 друк. арк.

6. Мельник Ю.О. Проблеми та перспективи формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2018. № 48. Т. 1. С. 171–174. 0,54 друк. арк.
7. Мельник Ю.О. Причини та наслідки правових обмежень податкового планування. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Юриспруденція. 2017. № 26. С. 127–131. 0,53 друк. арк.
8. Мельник Ю.О. Правові обмеження агресивного податкового планування. *Право і суспільство : зб. наук. праць*. 2017. № 3. Ч. 2. С. 230–235. 0,5 друк. арк.
9. Мельник Ю.О. Міжнародний досвід регулювання податкового планування. *Юридична наука*. 2017. №5(71). С. 15–29. 0,91 друк. арк.
10. Melnik Yuriy. European experience of aggressive tax planning legal regulation. *Economic and law paradigm of modern society*. 2018. №1. – С. 65–68. 0,46 друк. арк.
11. Melnik Yuriy. Post BEPS considerations on international tax planning. *Innovation and Entrepreneurship: collection of scientific articles*. – Montreal : Ajax Publishing, 2019. Р. 87–91. 0,21 друк. арк.
12. Melnik Yuriy. The practice of legal regulation of tax planning of international corporations in foreign countries. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 2. С. 108–111. 0,46 друк. арк.
13. Melnik Yuriy International cooperation in the field of regulation of aggressive tax planning. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. № 82. С. 128–133. 0,42 друк. арк.

Scientific papers certifying the approbation of the dissertation results:

14. Мельник Ю.О. Податкове планування міжнародних корпорацій як об'єкт правового регулювання. *Актуальні питання теорії та практики застосування сучасного вітчизняного та міжнародного права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Київ, 8–9 червня 2018 р.). Київ, 2018. С. 24–27. 0,25 друк. арк.
15. Мельник Ю.О. Досвід ЄС щодо організації обміну інформацією у податкових цілях. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Львів, 15–16 червня 2018 р.). Львів, 2018. С. 101–103. 0,21 друк. арк.
16. Мельник Ю.О. Досвід ЄС у боротьбі з податковим плануванням міжнародних корпорацій. *Актуальні питання розвитку правової держави в умовах сучасного становлення громадянського суспільства в Україні* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Харків, 15–16 червня 2018 р.). Харків, 2018. С. 33–35. 0,2 друк. арк.
17. Мельник Ю.О. Нормативне забезпечення податкового планування в Україні. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Херсон, 1–2 червня 2018 р.). Херсон, 2018. С. 87–90. 0,2 друк. арк.
18. Мельник Ю.О. Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій як об'єктивний наслідок глобалізаційних процесів. *Актуальні питання економіки, фінансів, управління та права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Полтава, 4 червня 2018). Полтава, 2018. С. 57–59. 0,16 друк. арк.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень	18
Вступ	19
Розділ 1. Теоретико-правові засади податкового планування міжнародних корпорацій.....	28
1.1. Передумови виникнення та розвитку податкового планування міжнародних корпорацій	28
1.2. Теоретико-правові засади податкового планування міжнародних корпорацій	47
1.3. Нормативне забезпечення податкового планування міжнародних корпорацій в Україні.....	59
Висновки до розділу 1	76
Розділ 2. Система регулювання податкового планування міжнародних корпорацій	79
2.1. Суб'єкти та елементи податкового планування міжнародних корпорацій	79
2.2. Форми і засоби податкового планування міжнародних корпорацій	91
2.3. Правові засоби запобігання агресивному податковому плануванню	111
Висновки до розділу 2	136
Розділ 3. Зарубіжний досвід регулювання податкового планування міжнародних корпорацій та його застосування в Україні.....	138
3.1. Напрями міжнародного співробітництва у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій	138
3.2. Регулювання податкового планування міжнародних корпорацій у законодавстві ЄС	156
3.3. Удосконалення правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні.....	170
Висновки до розділу 3	181
Висновки	185
Список використаних джерел.....	189
Додатки.....	208

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БВ – бенефіціарний власник

ДФС – Державна фіскальна служба України

КІК – контрольовані іноземні компанії

МСАА – Model Competent Authority Agreement

Нацкомфінпослуг – Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг

НБУ – Національний банк України

НДДКР – науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи

ОАЕ – Об'єднані Арабські Емірати

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ООН – Організація Об'єднаних Націй

ПАР – Південно-Африканська Республіка

ПКУ – Податковий кодекс України

ПП – постійне представництво

ТЦ – трансфертне ціноутворення

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CbC – Country-by-country reporting

CRS – Common Reporting Standard

FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act

GAAR – General Anti-Avoidance Rules

IP BOX – Intellectual Property box

LOB – Limitation on Benefits

MLI – Multilateral Instrument

SAAR – Specific Anti-Avoidance Rules

ВСТУП

Побудова економічно стабільної та соціальної держави в Україні обумовлює необхідність збалансування публічних і приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Держава як гарант задоволення суспільних потреб вимагає значних фінансових ресурсів, переважна частина яких надходить до бюджету у вигляді податків та зборів, що сплачуються платниками податків. Суб'єкти оподаткування прагнуть використати будь-які законні можливості для зменшення бази оподаткування своєї діяльності. У вітчизняних правових наукових джерелах цей феномен отримав назву «податкове планування». Право платника податків на вчинення подібних дій не підлягає сумніву і засноване на конституційних принципах рівності всіх форм власності. Однак подібні дії часто спричиняють негативну реакцію з боку держави в особі її податкових органів, оскільки схеми податкового планування часто мають характер податкової шикани.

Одними з основних учасників правовідносин податкового планування у світі є міжнародні корпорації. Одним з найбільш загрозливих наслідком інтернаціоналізації господарської діяльності є практика податкового планування, яка завдає державам відчутних збитків, оскільки у результаті недоотримання значних обсягів податкових надходжень держави не в змозі на належному рівні здійснювати функції державного управління. За даними Європейської комісії, станом на 2016 р. 72% міжнародних корпорацій, що є платниками податків в ЄС, використовували різноманітні схеми для зменшення бази оподаткування, тим самим держави – члени ЄС недоотримали податкових надходжень на суму 10 трильйонів доларів США [1].

Проблеми правового регулювання правовідносин у сфері оподаткування в Україні та у світі є об'єктом дослідження таких вчених, як Мінаєва О.М., Піддубна Д.В., Саленков А.В., Марченко В.Б., Цимбал Т.Я., Оніщук Ю.В., Пасічна І.О., Воронова Л. К., Гаврилюк Р.О., Гетманцев Д.О., Дмитренко Е.С., Кучерявенко М.П., Пацурківський П.С., Пришва Н.Ю., Савченко Л.А. та

інші. Окремі аспекти зменшення бази оподаткування стали об'єктом наукових досліджень таких вчених, як Позняков С.П., Зоріна О.І., Дудник Л.М., Андрієвський К.В., Свириденко В.М., Коломієць П.В., Лакушева Є.В. Серед закордонних вчених увагу правовідносинам у сфері податкового планування приділяли Бейкер Ф., Панаї К., Терра В., Бовлер І., Свасті С., Тілей Джон., Халлокс Д., Дорадо А. Водночас податкове планування міжнародних корпорацій як об'єкт правового регулювання комплексно не досліджене у науковій літературі. В Україні також не було захищено дисертацій, присвячених правовідносинам у сфері податкового планування, що і обумовило вибір теми дисертаційного дослідження.

Обрана тема дисертаційного дослідження є надзвичайно актуальною також з огляду на динамічний розвиток в Україні процесів регулювання податкового планування, про що свідчать ратифікація Верховною Радою України Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, розробка проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподатковування та виведенню прибутку з-під оподаткування», розроблення та затвердження «Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки».

Водночас залишається актуальною проблема розмежування таких процесів, як податкове планування, податкове планування міжнародних корпорацій, законне податкове планування, уникнення оподаткування та формування системи правового регулювання цих понять. Подальшого вивчення потребує дослідження адміністративно-правових заходів, що використовуються у розвинутих державах для протидії застосуванню податкового планування: правил визнання нерезидента бенефеціарним власником, норм, що регулюють діяльність податкових консультантів, правил розкриття фінансовими установами інформації у податкових цілях.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри міжнародного приватного, комерційного та цивільного права Київського національного торговельно-економічного університету: «Формування національного бренда України у міжнародному середовищі» (номер державної реєстрації 0118U000127), де автором визначено місце правовідносин у сфері податкового планування у процесі формування національного бренда України, обґрунтовано вектори розвитку вітчизняного законодавства у контексті формування транспарентного бізнес-середовища та покращання міжнародного іміджу держави (довідка № 1496/20 від 27.06.2019); «Розвиток міжнародного співробітництва вітчизняних підприємств у форматах контрактних відносин та прямого іноземного інвестування» (номер державної реєстрації 0118U001517), в якій виокремлено місце контрактних відносин та прямого іноземного інвестування у процесі здійснення податкового планування міжнародних корпорацій, запропоновано напрями вдосконалення законодавства України щодо регулювання податкового планування міжнародних корпорацій (довідка № 1495/20 від 27.06.2019); «Експорт-промоушн України в умовах дестабілізації глобальних торговельних регуляторів (номер державної реєстрації 0117U007173), де обґрунтовано місце та роль правового регулювання податкового планування у забезпеченні інвестиційної привабливості держави для експортноорієнтованих міжнародних корпорацій, запропоновано концепцію вдосконалення податкового законодавства України з урахуванням вимог провідних міжнародних організацій (довідка № 1494/20 від 27.06.2019).

Мета та завдання дослідження. Метою дисертації є визначення на основі аналізу чинного законодавства України та прогресивного досвіду розвинутих держав сутності правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій та формування рекомендацій щодо його вдосконалення в Україні.

Об'єктом дисертаційного дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі здійснення податкового планування міжнародних корпорацій.

Предметом дисертаційного дослідження є правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Для досягнення поставленої мети у дисертації сформульовано і вирішено такі завдання:

- з'ясувати передумови виникнення та розвитку податкового планування;
- визначити сутність податкового планування міжнародних корпорацій;
- проаналізувати правове регулювання податкового планування в Україні;
- визначити та охарактеризувати суб'єкти та елементи податкового планування міжнародних корпорацій;
- здійснити аналіз форм і засобів податкового планування міжнародних корпорацій;
- надати характеристику правових засобів запобігання агресивному податковому плануванню міжнародних корпорацій;
- з'ясувати напрями міжнародного співробітництва у сфері регулювання податкового планування;
- проаналізувати регулювання податкового планування міжнародних корпорацій у законодавстві ЄС;
- виокремити шляхи удосконалення адміністративно-правового регулювання податкового планування в Україні.

Методи дослідження. Теоретичним базисом дисертаційної роботи стали надбання світової юридичної науки, дослідження вітчизняних і зарубіжних учених у сфері податкового планування. Під час виконання дисертаційного дослідження застосовано загальнонаукові методи: індукції та дедукції – для дослідження передумов виникнення та розвитку податкового планування (п. 1.1); аналізу та синтезу – для дослідження практики регулювання податкового планування в зарубіжних державах та оцінки досвіду ЄС (п. 2.3, 3.2); системний

метод – у процесі дослідження системної природи процесів регулювання податкового планування міжнародних корпорацій (п. 1.2), а також спеціальні методи наукових досліджень у галузі права: формально-догматичний – під час уточнення критеріїв віднесення дій платника податків до податкового планування (п. 3.3); порівняльно-правовий – для зіставлення існуючих підходів регулювання податкового планування в розвинутих державах і в Україні (п. 2.2); системно-структурний – для дослідження системи законів, які регулюють правовідносини у сфері оподаткування; структурно-логічний – для розкриття адміністративно-правового статусу суб'єктів податкового планування (п. 2.1).

Як інформаційну базу використано державні нормативні акти, міжнародні договори, матеріали судової практики України, статистичні матеріали державних органів, міжнародних організацій, директиви ЄС у сфері регулювання податкового планування, а також робочі документи та програми міжнародних економічних організацій та інституцій – Організації економічного співробітництва та розвитку, Європейської комісії.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що у процесі дослідження одержано ряд принципових наукових результатів, які розкривають наукове значення та характеризують новизну роботи:

у перше:

- визначено сутність поняття «податкове планування міжнародних корпорацій – як правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків за рахунок використання відмінностей у податкових системах різних держав, суб'єктами яких є міжнародна корпорація як платник податків, держава та треті особи, що впливають на процес сплати платником податків;
- з'ясовано засоби податкового планування міжнародних корпорацій, до яких віднесено: вибір місця реєстрації відокремлених структурних підрозділів міжнародних корпорацій, уникнення створення постійного

представництва, маніпуляції з бенефіціарним власником, платежі за використання об'єктів інтелектуальної власності;

- виокремлено особливості податкового планування міжнародних корпорацій, що є наслідком природи їх функціонування. Обґрунтовано, що кожна структурна одиниця міжнародної корпорації є суб'єктом, спроможним використовувати засоби законного податкового планування у тій державі, де вона розміщена, тоді як корпорація загалом, спираючись на відмінності у податкових системах різних держав, може використовувати схеми податкового планування у світових масштабах;
- обґрунтовано шляхи удосконалення положень законодавства України щодо податкового планування міжнародних корпорацій, зокрема Податкового кодексу України, Господарського кодексу України, Законів України «Про ліцензування видів господарської діяльності», «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»;

удосконалено:

- положення про: систему суб'єктів податкового планування міжнародних корпорацій, до яких віднесено платників податків, державу (в особі як органів, відповідальних за здійснення податкової політики, так і контролюючих органів); форми податкового планування міжнародних корпорацій шляхом виокремлення серед них за критерієм залучення суб'єктів самостійного (такого, що здійснюється платником податків без залучення третіх осіб) та делегованого (такого, що здійснюється третіми особами на замовлення та в інтересах платника податків) видів податкового планування;
- критерії віднесення дій підприємства у податкових цілях до податкового планування. Зокрема, обґрунтовано доцільність включення до цього переліку критерію «обсяг податкової економії платника податків», що визначатиметься як сукупна вартість недоотриманих державою податкових

надходжень внаслідок цілеспрямованих дій платника податків щодо зменшення обсягів сплачених податків;

- поняття «податкове планування», «законне податкове планування», «податкове планування міжнародних корпорацій» та «ухилення від сплати податків» шляхом їх аналізу з позиції правових заходів, що використовуються платниками податків;

набуло подальшого розвитку:

- обґрунтування передумов виникнення податкового планування міжнародних корпорацій, зокрема визначення серед ключових причин його розвитку існування міжнародної податкової конкуренції, розвитку податкового консультування та низький, порівняно з обсягами податкової економії, рівень витрат для створення схем податкового планування;
- систематизація критеріїв визнання бенефіціарним власником нерезидента, зокрема віднесення до них: фактору ризику, понесеного нерезидентом з метою отримання доходу, фактична залученість нерезидента до процесу управління підприємством, наявність часового проміжку між отриманням дивідендів нерезидентом та їх розподілом, наявність у нерезидента прямого зобов'язання щодо розподілу доходу між власниками, а також можливість нерезидента не лише розпоряджатися отриманим доходом, але й отримувати економічні вигоди від його використання;
- обґрунтування особливостей регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні, що полягають у необхідності гармонізації вітчизняного законодавства з європейським у контексті підписаної Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Практичне значення отриманих результатів. Сформульовані у дисертаційній роботі висновки та рекомендації можуть бути використані:

- у нормотворчій діяльності – для вдосконалення законодавства України, податкової політики, програм залучення прямих іноземних інвестицій;

- у науково-дослідній діяльності – як підґрунтя для подальших наукових досліджень проблем правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій;
- в освітньому процесі – для удосконалення існуючих та розробки нових програм і планів підготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів юридичного профілю, підготовки відповідних розділів підручників, навчальних посібників, а також у процесі підвищення кваліфікації практичних працівників.

Пропозиції автора щодо законодавчого закріплення податкового посередництва як виду економічної діяльності, що вимагає ліцензування, були використані у процесі підготовки аналітичних звітів, а також матеріалів для робочих зустрічей та переговорів щодо вдосконалення правового регулювання податкового планування в Україні при підготовці проєкту Закону України «Про внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України» (довідка № 6/81889 від 23.01.2019). Правова характеристика схем податкового планування міжнародних корпорацій та окремі пропозиції щодо удосконалення правового регулювання податкового планування в Україні використані у процесі підготовки інформаційних матеріалів для IV Міжнародного форуму ТПП України «Трансфертне ціноутворення та міжнародне податкове планування – 2018» (довідка № 3268/02.071 від 14.11.2018). Окремі результати дослідження та викладені пропозиції використовувалися при підготовці проєктів Законів України у сфері оподаткування (довідка №19-17/2077 від 22.11.2018). Рекомендації щодо удосконалення процедур обміну податковою та фінансовою інформацією, а також запобігання уникненню реєстрації постійного представництва використані при розробці напрямів підвищення ефективності діяльності Державної фіскальної служби України (довідка № 33806/6/99-9918-02-01-15 від 18.07.2019).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, які викладені в дисертаційній роботі та виносяться на захист, отримані автором самостійно.

Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, ідеї та висновки, які є результатом самостійної роботи автора. Особистий внесок здобувача у наукових працях, опублікованих у співавторстві, складає 90%.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертаційного дослідження пройшли апробацію на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, симпозіумах, круглих столах, зокрема на Міжнародній науково-практичній конференції «Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу» (м. Херсон, 1–2 червня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції молодих науковців «Актуальні питання економіки, фінансів, управління та права» (м. Полтава, 6 червня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання теорії та практики застосування сучасного вітчизняного та міжнародного права» (м. Київ, 8–9 червня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку правової держави в умовах сучасного становлення громадянського суспільства в Україні» (м. Харків, 15–16 червня 2018 р.); Міжнародній науково-методичній конференції «Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права» (м. Львів, 15–16 червня 2018 р.).

Публікації. Основні положення роботи опубліковано у 18 наукових працях, із них 8 статей у фахових наукових виданнях, 3 розділи колективних монографій іноземних держав, 2 статті у періодичних наукових виданнях іноземних держав, 5 публікацій за матеріалами міжнародних науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації: Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків та додатків загальним обсягом 173 сторінки, списку використаних джерел із 176 найменувань на 17 сторінках та додатків на 23 сторінках, 1 таблиці, 1 рисунка.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ КОРПОРАЦІЙ

1.1. Передумови виникнення та розвитку податкового планування міжнародних корпорацій

Правовідносини у сфері оподаткування є однією з найбільш досліджуваних сфер суспільного життя, адже протягом усього періоду розвитку цивілізації справляння державою податків було передумовою розвитку їх економік та запорукою забезпечення добробуту життя населення. Податки і збори як складова податкової системи завжди виступали інструментом фінансування суспільних потреб держави. Однак до середніх віків податки розглядалися переважно як економічна категорія, і лише наприкінці XVII століття відбулося їх виділення у правову категорію [2]. Слід зазначити, що в умовах інтенсифікації темпів розширення міждержавних зв'язків роль податків істотно посилилася, так само як і значення законодавства у процесі їх встановлення та справляння.

Україна має достатньо тривалу історію формування податкової системи. Але, незважаючи на наявність письмових свідчень щодо стягнення податків князями Київської Русі, як і в інших державах, на ранніх етапах розвитку цей процес був безсистемним. За часів правління княгині Ольги в Київській Русі з'являються перші узгоджені нормативні тексти, які визначають порядок та умови справляння податків, але законодавством у класичному розумінні цього слова вони не стали [3].

Визначальну роль у процесі правового регулювання справляння податків відіграло Магдебурзьке право: саме його впровадження можна вважати вихідною точкою історії податкового законодавства України. Разом з тим, національна податкова традиція не була повною мірою сформована в Україні через втрату незалежності та впровадження на її території податків Російської імперії.

Формування сучасного податкового законодавства України розпочалося у 1991 р. разом зі здобуттям державою незалежності, при цьому процес його трансформації, спрямований на адаптацію прогресивних світових практик, триває. Обов'язок сплати податків закріплений статтею 67 Конституції України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [4, ст. 67].

Еволюція податкового законодавства пояснюється насамперед змінами умов діяльності платників податків та має на меті усунення правових передумов для вжиття ними заходів щодо зменшення обсягів сплачених податків. Розвиток податкового законодавства, у тому числі у контексті усунення законодавчих колізій та прогалин, є передумовою ефективного функціонування податкової системи, яка залежить від здатності останньої максимально задовольняти інтереси всіх зацікавлених осіб: платників податків, з одного боку, та суспільства, що отримує користь від перерозподілу фондів-коштів державою, – з іншого. При цьому досягти стану рівноваги у сучасних умовах стає надзвичайно складно: платники податків, потребуючи нових джерел фінансування власного розвитку, намагаються зменшити платежі, які перераховуються державі та органам місцевого самоврядування у формі податків, що відбувається через зростання потреби у додаткових ресурсах для фінансування все нових і нових публічних потреб. Посилення дисбалансу між інтересами держави в широкому розумінні та платників податків і обумовило використання суб'єктами господарської діяльності різноманітних форм зменшення податкового навантаження.

Розвитку податкового планування міжнародних корпорацій на міжнародному рівні активно сприяло те, що цей процес дуже складно регулювати. Зусиль окремих держав недостатньо для мінімізації його негативних наслідків, а дії світової спільноти вимагають високого рівня координації та узгодження інтересів усіх учасників, що робить пошук консенсусу вкрай складним.

За таких умов податкове планування міжнародних корпорацій може активно розвиватися, забезпечуючи вдосконалення схем, придатних для застосування з метою зменшення податкового навантаження. Отже, характерною особливістю податкового планування міжнародних корпорацій, що ускладнює його правове регулювання, є саме гнучкість – схеми, з використанням яких суб'єкти зменшують обсяги сплачених податків, постійно змінюються, адаптуючись до норм чинного законодавства.

Проблема врегулювання правовідносин у сфері оподаткування є глобальною: як розвинуті держави, так і держави, що розвиваються однаковою мірою залежать від проблеми невідповідності податкових надходжень реальним суспільним потребам. Ситуація погіршується внаслідок того, що відкритість ринків, притаманна сучасному етапу розвитку міжнародних відносин, дає можливість великим корпораціям, які є основними платниками податків у світі, зменшити обсяги сплачених податків за рахунок використання схем податкового планування.

Податкове планування – категорія, що не має чіткого тлумачення в контексті юридичної науки. Це пояснюється тим, що інтерес науковців та практиків до правового регулювання податкового планування виник лише у середині XX сторіччя, коли масштаби застосування як національними, так і міжнародними компаніями різноманітних схем податкового планування почали істотно збільшуватися. Варто зазначити, що саме тенденції трансформації суспільних відносин та характер господарських зв'язків визначають вектор розвитку законодавства, формуючи вимоги до його вдосконалення.

При цьому, розглядаючи податкове планування як об'єкт правового регулювання, слід зазначити, що це поняття за своєю суттю не є протизаконним: право на податкове планування суб'єктом господарювання пов'язане з правом на свободу підприємницької діяльності, закріпленим статтею 41 Конституції України, а також правом володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності, визначеним

статтею 42 Конституції України [4]. Крім того, як зазначає Мошенок В.В., у сучасній податковій системі України існує принцип презумпції правомірності рішень платника, що має стимулюючо-захисний характер. Він передбачає, що за умови неоднозначного або множинного трактування прав та обов'язків платника податків рішення приймається на користь платника податків [5, с. 188].

В науковій літературі під податковим плануванням розуміють процес використання усіх не заборонених законодавством засобів, способів і прийомів зменшення обсягів сплачених платниками податків [6]. Наведена дефініція точно відображає сутність досліджуваного процесу, акцентуючи увагу на його кінцевій меті. Крім того, ця дефініція чітко визначає, що податкове планування завжди здійснюється в межах чинного законодавства, що істотно ускладнює його правове регулювання, а також базується на використанні різноманітних схем, вичерпний перелік яких неможливо сформулювати.

Як зазначає Воронова Л.К., для з'ясування фінансово-правової норми, що буде застосовуватися на практиці, істотне значення має принцип точності і зрозумілості фінансових законів [7, с. 13]. Це твердження є особливо актуальним у контексті здійснення правового регулювання податкового планування, оскільки саме неоднозначність правових норм або існування правових колізій є передумовою активного розвитку цього явища.

Податкове планування здійснюється за допомогою методу реорганізаційних зв'язків: держава визначає обов'язок щодо сплати податків, платник податків обирає шлях виконання податкового обов'язку. При цьому передумовою податкового планування є самостійне визначення платником податків своїх зобов'язань: щоб виконати обов'язок зі сплати податку, платник, як правило, зобов'язаний спочатку здійснити облік об'єктів оподаткування, обчислити суму податку, узгодити її шляхом надсилання податкової декларації до податкового органу, а потім здійснити сплату суми податку в строки, визначені в законі, які за загальним правилом встановлюються у днях з моменту закінчення

того податкового періоду, в якому виникло зобов'язання [8, с.198]. Проблема загострюється також внаслідок того, що правова культура в Україні наразі розвивається [9, с. 35], у результаті чого платники податків схильні до вжиття заходів, що передбачають зменшення обсягів сплачених податків. На думку Орлюк О.П., формування податкової культури є, відповідно, одним з ключових завдань держави на нинішньому етапі як у контексті формування правового суспільства, так і як засіб розв'язання проблем, спровокованих розвитком податкового планування.

Значна частина податків у світі сплачується міжнародними корпораціями, суттєвий інтерес світової спільноти становить проблема податкового планування у межах групи підприємств, пов'язаних корпоративними зв'язками.

Податкове планування міжнародних корпорацій, будучи за свою економічною природою явищем, подібним до податкового планування, з точки зору юридичної науки має важливу відмінність: воно базується на використанні відмінностей податкового законодавства різних держав з метою зменшення обсягів податкових платежів. Отже, регулювання такої практики вимагає координації зусиль різних держав, інтереси яких можуть бути протилежними.

Відмінності, що існують у податкових системах різних держав, можна назвати основною причиною виникнення податкового планування міжнародних корпорацій. Кожна з держав, встановлюючи систему оподаткування, орієнтується на власні інтереси і потреби, специфіку господарської системи, пріоритетні сфери економіки та вектори подальшого розвитку. Так, стаття 10 Господарського кодексу України визначає, що податкова політика України спрямована на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян при оподаткуванні їх доходів [10, ст. 10]. При цьому інші держави можуть мати певні цілі у сфері оподаткування.

Уніфікація податкових систем усіх держав світу є неможливою, зважаючи на наведені чинники, що підтверджується досвідом Європейського Союзу (далі – ЄС), який навіть в умовах досягнення найвищого рівня інтеграції не зміг розв’язати проблему податкової гармонізації. Показовим можна вважати також приклад Сполучених Штатів Америки (далі – США), де існують відмінності у системі оподаткування окремих штатів.

Податкове планування міжнародних корпорацій почало активно розвиватися у середині XX століття, хоча глобального характеру зазначений процес набув лише протягом останніх десятиліть. Врахування можливостей зниження податкового навантаження є нормою для здійснення господарської діяльності, що, в свою чергу, є логічним наслідком зміни формату бізнес-середовища та умов світового господарства [11].

На наш погляд, існують декілька об’єктивних передумов розвитку податкового планування міжнародних корпорацій. Саме вони обумовлюють стрімкі темпи його розвитку та перетворюють його на глобальний тренд.

Однією з причин розвитку податкового планування міжнародних корпорацій є *недобросовісна податкова конкуренція*. Попри те, що українському законодавству властивий принцип нейтральності оподаткування (тобто – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків [12, ст. 4]), можливість здійснення міжнародними корпораціями господарської діяльності в різних юрисдикціях передбачає можливість отримання конкурентних переваг саме у сфері оподаткування. Впродовж тривалого часу інвестиційні ресурси були рушієм економічного розвитку, базисом для зміцнення національного господарства в умовах браку власних фінансових ресурсів, каталізатором зростання економіки і зміцнення позицій національних підприємств на міжнародній арені. При цьому здатність держав отримувати кошти із зовнішніх джерел зазвичай пов’язувалася з їх інвестиційною привабливістю,

що залежала насамперед від прибутковості проєктів, у які інвестори мали можливість вкласти капітал.

Недобросовісна податкова конкуренція – «негативний вплив практики в оподаткуванні в одній державі на базу оподаткування іншої держави, що повністю або суттєво зменшує базу оподаткування від такої практики в цій державі» [13]. Отже, одна держава, впроваджуючи різноманітні податкові пільги або створюючи сприятливі режими оподаткування, такі як неоподаткування доходу, податкові канікули, знижена чи мінімальна ставка оподаткування, можливість зменшувати базу оподаткування шляхом тих чи інших коригувань, забезпечує приплив капіталу з інших держав. Це, своєю чергою, спричиняє відтік податкових надходжень з бюджету інших держав і, як наслідок, ставить під загрозу такі фундаментальні податкові принципи, як принцип соціальної справедливості та нейтральності оподаткування [12, ст. 4], призводить до неспроможності держав повною мірою фінансувати свої потреби, що в подальшому унеможлиблює її розвиток [14].

З метою уникнення відпливу капіталу та збереження рівня інвестування в національній економіці держави змушені відповідати на зміни національних законодавств держав-сусідів, і, своєю чергою, також зменшувати ставки оподаткування чи впроваджувати схожі податкові пільги. Таким чином, держави шляхом впровадження різноманітних ініціатив зменшують свої податкові надходження, що в подальшому призведе до повної відсутності таких надходжень [15].

Особливу увагу привертають офшорні юрисдикції, такі як Британські Віргінські Острови, Бермудські Острови, Беліз та інші [16], адже, стимулюючи платників податків переміщувати свої технології, ресурси та капітал саме до них у зв'язку з відсутністю податку на прибуток, вони тим самим зменшують або навіть призводять до відсутності бази оподаткування в інших державах. Так, розміри недоотриманих коштів оцінюють по-різному. Зокрема, вартість

активів, що зберігаються на офшорних рахунках по всьому світу, оцінюється в межах від 1,7 трлн до 11,5 трлн доларів, тоді як США оцінюють свої податкові втрати від діяльності офшорних юрисдикцій в 100 млрд доларів щорічно [17].

Незважаючи на те, що офшорні юрисдикції традиційно вважаються флагманом недобросовісної податкової конкуренції, не можна не згадати, що і в країнах Європи, Азії та Америки, таких як Канада, Колумбія, Японія, Люксембург, Швейцарія, Кіпр, Ірландія, Нідерланди, Монако та інших також наявні пільгові режими оподаткування, що негативно впливає на базу оподаткування в інших державах.

Зокрема, Ірландія – найбільш сприятлива держава для акумуляції платежів у формі роялті в рамках групи компаній: для отримання роялті, відмінних від платежів за передані у користування патенти. У державі відсутні як будь-які податки на доходи нерезидентів у більшості угод про уникнення подвійного оподаткування, так і оподаткування на рівні Ірландії як такої. Швейцарія створила найбільш сприятливі умови для розміщення дочірніх підприємств міжнародних корпорацій, адже дивіденди, отримані материнською компанією від дочірніх, не оподатковуються. Нідерланди є сприятливою юрисдикцією для офшорних холдингових, фінансових та лізингових операцій, пов'язаних із отриманням процентів, дивідендів та роялті, а Люксембург – для міжнародних холдингових, фінансових та інвестиційних компаній (податки на доходи нерезидентів, як правило, не справляються у зв'язку з особливостями місцевого законодавства чи наявністю договорів про уникнення подвійного оподаткування) [18].

За оцінками міжнародної організації Tax Justice Network, станом на початок другого десятиліття XXI ст. на території держав, що надають різноманітні пільги, локалізується від 21 трлн до 32 трлн доларів США у формі активів найбільш забезпечених людей планети (від третини до половини сукупного ВВП усіх держав світу). Якщо вважати, що такі активи приносять річний

дохід у розмірі умовної процентної ставки 3%, а податок на приріст капіталу становить 30%, то втрати від податкових надходжень держав, в які відбувається вплив таких активів, становить від 190 млрд до 280 млрд дол. США [19].

Слід зазначити, що використання преференцій держав, які активно беруть участь у недобросовісній податковій конкуренції, також негативно впливає і на самі компанії, що використовують податкове планування. Так, зокрема компанія Starbucks, у зв'язку з використанням пільгових режимів оподаткування роялті в Ірландії для накопичення глобального прибутку компанії втратила близько 20 млн фунтів стерлінгів у 2014 р. у вигляді репутаційних збитків через широкий розголос про участь компанії у податковому плануванні з використанням різноманітних пільг національного законодавства [20].

Оскільки в односторонньому порядку розв'язати проблему недобросовісної конкуренції як однієї з причини податкового планування міжнародних корпорацій неможливо, до усунення цього явища ще у ХХ ст. долучилися міжнародні організації та структури, такі як Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) та компетентні органи ЄС. Зокрема, ще у 1998 р. визначено основні ознаки недобросовісної податкової конкуренції, а саме:

- нульові чи номінальні ставки оподаткування;
- умови суворої секретності і відсутність обміну інформації з податковими органами інших держав;
- недостатня прозорість у діях органів державної влади щодо застосування нормативно-правових актів;
- відсутність будь-яких ознак щодо здійснення діяльності компанії [13].

ОЕСР, як і будь-яка інша міжурядова організація, не має самостійних повноважень на застосування санкцій до держав, винних у недобросовісній податковій конкуренції. Єдиним методом боротьби є рекомендації щодо протидії недобросовісній податковій конкуренції, які поділяються на три основні види:

- рекомендації щодо зміни національного законодавства країн-учасниць ОЕСР;

- рекомендації щодо міжнародних податкових договорів, зокрема про включення до угоди положень щодо недопущення імплементації в національне законодавство норм, які б сприяли податковій конкуренції, про обмін інформацією та взаємодії податкових органів, а також положень, що виключають використання преференцій з офшорними компаніями, та ін.;
- рекомендації щодо розвитку міжнародного співробітництва у цій сфері [21].

На думку багатьох експертів, найбільш ефективним методом боротьби з державами, що задіяні в недобросовісній податковій конкуренції і, як наслідок, сприяють податковому плануванню міжнародних корпорацій, є запропоновані ОЕСР «чорні списки» (списки держав, які, на відміну від держав «сірих списків», не взяли на себе зобов'язань стосовно транспарентності та обміну інформацією), які створюють серйозні репутаційні ризики для національної економіки та інвестиційного клімату таких держав [22]. До «чорних списків» включені такі держави, як Андорра, Ліхтенштейн, Ліберія, Монако, Маршаллові Острови, Республіка Науру та Республіки Вануату тощо [23].

Отже, недобросовісна податкова конкуренція є однією з передумов виникнення і розвитку податкового планування міжнародних корпорацій, що призводить до негативних наслідків як для держави, так і для окремого підприємства. На сьогодні інвестиційна привабливість перестає бути ключовим рушієм для здійснення інвестицій: рентабельність більше не є фактором прийняття інвестиційних рішень, натомість можливість зниження податкового навантаження відіграє головну роль у процесі їх ухвалення, що активізує дії держави у площині реформування податкової системи. Зазначене обумовило необхідність законодавчого закріплення поняття «податкове планування» та формування системи його правового регулювання.

Міжнародна податкова конкуренція трансформує формат залучення іноземних інвестицій, оскільки в епоху цифрової економіки, удосконалення технологій та систем виробництва інші фактори вибору приймаючих міжнародні корпорації держав залишаються поза увагою інвесторів.

Міжнародні корпорації у сучасних умовах мають можливість оптимізувати виробничі процеси, не витрачаючи надмірних ресурсів на оплату праці; значна частина бізнес-процесів є автоматизованою, що знижує значущість фактору вартості робочої сили при прийнятті рішень для локалізації філій. Використання новітньої сировини, енергозберігаючих технологій та нових методів енергозабезпечення також мінімізують значення ресурсів як детермінанти прийняття інвестиційних рішень. Отже, податкове навантаження стає одним з основних чинників вибору тієї чи іншої держави для розміщення дочірніх компаній [24, с. 376].

Досліджуючи податкову конкуренцію як фактор розвитку податкового планування міжнародних корпорацій, слід акцентувати увагу на проблематичності застосування будь-яких заходів для її обмеження. Першою передумовою існування податкової конкуренції є принцип суверенітету держав-учасників міжнародних відносин, і, відповідно, неможливість заборони формування на певній території сприятливих податкових умов для здійснення господарської діяльності.

Формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій має здійснюватися з урахуванням фактору існування у світі юрисдикцій, податкові системи яких побудовані з метою збільшення інвестиційної привабливості територій. У такій ситуації доцільним є формування у державах, які є материнськими для великої кількості міжнародних корпорацій, правових норм, які зумовлять неефективність розміщення підрозділів у низькоподаткових юрисдикціях.

Другою важливою передумовою розвитку податкового планування міжнародних корпорацій є розвиток *податкового консультування*. Традиційно податкове консультування здійснювалося міжнародними аудиторськими компаніями, проте з активізацією податкової конкуренції відокремилося та перетворилося на незалежний напрям господарської діяльності.

Поява значної кількості податкових консультантів обумовлена тим, що податкове планування міжнародних корпорацій є законним процесом.

Для постачальника послуг цей процес є видом управлінської діяльності, що має на меті розробити оптимальний з точки зору обсягів сплачених податків план розвитку корпорації.

На сьогодні податкове консультування перебуває лише на стадії формування та розвитку. Надання послуг податкового консультування не набуло ознак самостійного виду економічної діяльності, і правовстановлюючі норми для суб'єктів, що надають послуги у цій сфері, лише починають формуватися в економічно розвинутих державах. Для решти держав, у тому числі для України, така практика є відносно новою, втім саме виділення податкового консультування у відокремлену складову ринку послуг є одним з основних аргументів на користь доцільності правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Динамічне нарощення обсягів послуг у сфері податкового консультування в Україні є закономірним явищем, зважаючи на складність податкової системи (за даними рейтингу Doing Business, Україна посідає 54 місце за показником «оподаткування», причому порівняно з 2018 р. позиції держави погіршилися) [25]. Все це обумовлює пошук нового формату співпраці податкових органів та платників податків, який полягає у включенні у цю систему незалежних податкових консультантів, що актуалізує питання формування системи правового регулювання їх діяльності.

Попит на послуги податкових консультантів нині є досить високим, що пояснюється низьким розміром витрат для їх залучення. При цьому характерним є те, що переважна частина податкових консультантів в економічно розвинутих державах спеціалізується на наданні послуг міжнародним корпораціям, тоді як фахівці з менш розвинутих регіонів спеціалізуються на наданні послуг національним компаніям.

Тільки на податкових консультаціях компанії «великої четвірки» разом щороку заробляють 2 млрд фунтів стерлінгів у Великобританії та майже 25 млрд дол. США у всьому світі [26]. У зв'язку зі значними матеріальними ресурсами компаній «великої четвірки», досвідом податкових консультантів

цих компаній та неможливості податкових органів компетентно протидіяти податковому плануванню міжнародних корпорацій міжнародна корпорація Starbucks, сплачуючи відсотки на користь офшорної компанії, зменшила свою базу оподаткування на 6,3 млн фунтів у 2009 р. і 2 млн фунтів у 2014 р. [27].

Третьою передумовою виникнення податкового планування міжнародних корпорацій є *недосконалість податкової системи та відсутність комплексного та детального національного законодавства держави*, що ілюструє приклад Гани. Так, здобувши у 1957 р. незалежність і ставши першою самостійною державою в Африці, Гана стрімко і впевнено розвивалася. У 2010 р. державу було визнано одним із лідерів у досягненнях «Цілей розвитку десятиліття» Організації Об'єднаних Націй [28]. Проте, як і більшість держав Африки, Гана потребувала більше податкових надходжень для задоволення потреб держави. У 1933 р. в одному з регіонів Гани – Аккра – відкрито першу броварню. Наразі її власником є мультинаціональна компанія SABMiller, яка, користуючись прогалинами національного законодавства, протягом останніх років не сплачує податки до бюджету і виводить кошти в офшори, тим самим генеруючи прибуток у розмірі 2 млрд дол. США щорічно [29].

Незважаючи на те, що представники компанії SABMiller зазначають, що дотримання законів є основою діяльності компанії, а саме: підприємство активно співпрацює з податковими органами і є повністю відкритим та прозорим [30], податковими органами Гани відповідно до національного податкового законодавства встановлено, що компанія використовує 4 основні схеми для зменшення бази оподаткування.

Так, усі нематеріальні активи компанії, що знаходяться в Гані, є власністю компанії в Нідерландах. Компанія SABMiller International BV в Роттердамі володіє такими брендами, як Castle, Stone and Chibuku, і, використовуючи пільги законодавства Нідерландів, не сплачує жодних податкових платежів від отриманих роялті. Це дало змогу компанії зекономити десятки мільйонів доларів США. Бюджет Гани недоотримав 10 млн фунтів стерлінгів [31].

Другою схемою є сплата платежів за адміністративні послуги в компанію Швейцарії, де ставка оподаткування практично дорівнює нулю. Фактично компанія збільшує витрати на території Гани, зменшуючи тим самим базу оподаткування. Виплати за такими платежами становлять близько 47 млн фунтів стерлінгів щороку. Хоча податковим органам Гани відомо про такі маніпулювання з витратами за адміністративні послуги, за словами очільника податкових органів Гани, «адміністративні послуги широко використовуються міжнародними корпораціями у схемах податкового планування, проте у зв'язку з лобізмом інтересів і неможливістю визначити відповідності між якістю послуги і винагороди за неї, ми не в змозі ефективно боротися з такою схемою». Таким чином, держава втрачає близько 10 млн фунтів стерлінгів щороку [32].

Третя схема – виробництво товарів в Аккрі, фактичним власником яких є компанія в офшорній зоні – на острові Маврикій. Це дало можливість компанії зменшити ставку оподаткування з 25 до 3%. Як наслідок, бюджет Гани втрачає близько 670 000 фунтів стерлінгів щороку. У зв'язку з відсутністю правил тонкої капіталізації (тобто правил, що запобігають наданню пов'язаним особам кредитів за високою відсотковою ставкою) [33] четвертою схемою є боргове фінансування пивоварні в Аккрі і подальша виплата значних процентів, що зменшують фінансовий результат до оподаткування на 100 000 фунтів стерлінгів щороку.

Варто зазначити, що пошук ресурсів всередині держави, що розвивається є надзвичайно важливим для впровадження ефективної податкової політики держави. За даними Звіту Addis Ababa Accord, основоположним аспектом розвитку держави є її внутрішня самостійність та незалежність від зовнішнього фінансування [34]. Цього можна досягти за допомогою посилення податкової політики держави, покращання механізмів справляння податків, ефективного використання бюджетних надходжень та послідовної податкової політики, що в подальшому сприятиме залученню іноземних інвестицій.

Отже, прогалини національного законодавства, відсутність досвіду та належного рівня компетенції податкових органів для протидії податковому

плануванню міжнародних корпорацій є вагомою передумовою виникнення податкового планування як явища. Усунення цих прогалин є першочерговим завданням як для держав, що розвиваються, так і для всього світового співтовариства загалом. Проте слід також зазначити, що податкові органи роблять усе для виявлення схем податкового планування і підтвердження цьому є гучні податкові скандали з компаніями Google, Starbucks та ін.

Наступною ключовою передумовою виникнення та розвитку податкового планування міжнародних корпорацій є *внутрішньогрупова політика власне суб'єкта господарювання*.

У 2007 р. дослідники Центру з податку на прибуток в Оксфорді провели опитування членів правління дев'яти великих міжнародних корпорацій у Великобританії щодо співвідношення внутрішньогрупової політики групи компаній та податкового планування міжнародних корпорацій [35]. Тільки двоє з опитаних зазначили, що корпоративна відповідальність відіграє значну роль у податковому плануванні їх компанії. Водночас як інші зазначили, що «податки не мають нічого спільного з мораллю». Нерозуміння топменеджментом компаній можливих наслідків податкового планування міжнародних корпорацій та відсутність зовнішнього виявлення такого розуміння у вигляді обов'язкових для подання звітів та корпоративних політик призводить до викривлень у податковому плануванні міжнародних корпорацій.

На думку Actionaid, ця позиція не є виправданою, адже відсутність внутрішньогрупової політики суб'єкта господарювання має значний вплив у короткостроковій та довгостроковій перспективах безпосередньо на суб'єкта господарювання [36].

Зокрема, це проявляється у вигляді репутаційних ризиків для компанії. У 2004 р. 97% опитаних компанією PwC представників великого бізнесу стверджували, що широкий розголос у пресі про їхню податкову політику зашкодить веденню бізнесу, а 40% із зазначених стверджували, що внутрішньогрупова політика відіграє значну роль у визначенні кількості сплачених

податків у майбутньому [37]. На думку Financial Times, «платники податків досить уважно досліджують, чи можуть податкові органи оспорювати їхні позиції і які будуть репутаційні наслідки від таких спорів» [38]. Ці дані підтверджуються практикою: у 2010 р. на території Великобританії та США спалахнули акції протесту проти таких всесвітньо відомих брендів, як Vodafone, Boots, Barclays, GE, Google у зв'язку з їх активною участю у схемах податкового планування міжнародних корпорацій [39].

Репутаційні ризики призводять до фінансових втрат, адже компанії змушені витрачати значні кошти на відновлення своєї позиції на ринку. Наприклад, компанія Vodafone зазнала збитків на суму 3 млрд фунтів стерлінгів у зв'язку з використанням схем податкового планування міжнародних корпорацій. Цього можна було б уникнути, якби компанія розробила і дотримувалася внутрішньогрупової політики щодо податкового планування міжнародних корпорацій [40].

Крім того, репутаційні ризики разом із фінансовими негативно впливають на становище акціонерів компанії, що в подальшому може призвести до зміни директорів компанії. У зв'язку зі зростаючим суспільним резонансом щодо схем податкового планування міжнародних корпорацій зацікавленість акціонерів компанії у цьому буде невпинно зростати.

Отже, відсутність прозорості з боку міжнародних корпорацій першочергово впливає на суб'єкт господарювання. Проте не можна не зазначити, що негативного впливу також зазнає і держава безпосередньо. Зокрема, у січні 2011 р. робочою групою Британського парламенту проведено розслідування щодо кількості сплачених податків одним із найбільших банків Великобританії – Барклейс. Генеральний директор банку зазначав, що банк сплатив приблизно 2 млрд фунтів стерлінгів за 2009 р. Як виявилось, в подальшому переважну частину цієї суми становив податок на доходи фізичних осіб, а податок на прибуток банку – лише 113 млн фунтів стерлінгів. Ефективна ставка оподаткування складала 1%. Як наслідок, банк зазнав суттєвих збитків, які можна було б попередити шляхом ведення ефективної внутрішньогрупової політики банку

у всьому світі, спрямованої на уникнення участі у схемах податкового планування міжнародних корпорацій [41].

Таким чином, внутрішньогрупова політика власне суб'єкта господарювання є ключовою передумовою податкового планування міжнародних корпорацій, адже у зв'язку з відсутністю політики компанії щодо ведення бізнесу, а також контролю з боку акціонерів та держави міжнародні корпорації активно братимуть участь у схемах податкового планування. Протидіяти цьому можна шляхом комплексу заходів, серед яких безпосередньо є формально визначена політика міжнародної корпорації щодо участі у схемах податкового планування.

Ще однією передумовою динамічного розвитку податкового планування міжнародних корпорацій у глобальному масштабі є *багато-суб'єктність регуляторного процесу*, спрямованого на зменшення його негативних наслідків. На національному рівні переважна більшість держав, за наявності відповідної ініціативи, може досить швидко змінити нормативно-правову базу, що унеможливить поведінку підприємств, яка спричиняє економічні збитки державі [42, с. 133].

На міжнародному рівні, де відбувається податкове планування міжнародних корпорацій, процес проведення переговорів та формування спільної позиції всіх зацікавлених сторін може тривати роками. Крім цього, навіть після вироблення спільної позиції існує часовий проміжок між набуттям нею чинності та відповідними змінами у кожній конкретній державі. Оскільки процес переговорів та прийняття рішень має публічний характер, існування часового розриву дає можливість суб'єктам господарської діяльності адаптуватися до нових реалій, що суттєво знижує ефективність регуляторного процесу.

Передумовою розвитку податкового планування міжнародних корпорацій, що має економічну сутність, можна вважати *невисокий рівень початкових витрат для створення схем податкового планування*. Порівняно з іншими сферами, у яких можуть бути використані інновації, податкове планування міжнародних корпорацій є дешевшим, оскільки не вимагає закупівлі високо-

вартісного устаткування чи значних витрат на перепідготовку кадрів і тестування продукції. Такий процес привабливий для компаній, що передбачають динамічний розвиток, є чинником його швидкого поступу.

Отже, недобросовісна податкова конкуренція між державами світу, розвиток податкового консультування, стан податкової системи та національного законодавства тієї чи іншої держави світу, внутрішньогрупова політика безпосередньо суб'єкта господарювання, багатосуб'єктність регуляторного процесу та ефективна робота податкових органів щодо виявлення схем податкового планування та впровадження ефективних ініціатив для змін законодавства є основними передумовами розвитку податкового планування міжнародних корпорацій. Чим раніше світове співтовариство зможе знайти компроміс щодо усунення цих передумов, тим швидше податкове планування міжнародних корпорацій як явище і його негативний вплив на базу оподаткування буде усунено.

Використання податкового планування міжнародних корпорацій є об'єктивним процесом, що випливає з права кожного із суб'єктів вживати будь-яких заходів для зменшення бази оподаткування, якщо такі заходи не заборонені законом. Попри те, що деякі з дій, що можуть бути вчинені міжнародними корпораціями, можуть виглядати як протиправні, за формальними ознаками вони повністю відповідають вимогам законодавства тих держав та територій, на яких зареєстровано та/або функціонують підприємства групи.

Крім того, потрібно зважати на те, що навіть за умови суттєвої трансформації правового поля вже у короткостроковій перспективі з'являться нові схеми, які будуть адаптовані до нових реалій і відповідатимуть чинному законодавству. Фактично правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, зважаючи на його природу, становить циклічний процес, метою якого має бути не викорінення досліджуваного явища, а пошук можливостей для максимально ефективного збалансування інтересів усіх суб'єктів суспільних відносин, які виникають щодо цього.

Можна зробити висновок, що податкове планування міжнародних корпорацій як процес навіть за умов посилення інтересу до нього з боку податкових органів держав світу та міжнародних організацій має значні перспективи для динамічного розвитку. Це пов'язано з тим, що його виникнення та подальше використання є відповіддю на зміну умов господарської діяльності, коли традиційні методи підвищення ефективності поступаються інноваційним підходам, причому здебільшого у невиробничій сфері.

Запровадження норм, які заборонятимуть ті чи інші їхні дії, не призведе до зменшення схем податкового планування міжнародних корпорацій, а лише обмежить кількість уже існуючих і зумовить створення нових. Оскільки за своєю правовою суттю податкове планування міжнародних корпорацій базується на чинному законодавстві, правове регулювання цього явища може здійснюватися на основі обмеження отримання податкових вигод для суб'єктів, які беруть участь у такому плануванні. Обмеження повинно здійснюватися на основі заздалегідь визначених критеріїв, зважаючи на практику податкового планування міжнародних корпорацій, найбільш поширену в державі, а також на цілі, які кожна держава має досягти у процесі регулювання цього явища [43, с. 129].

На наш погляд, необхідним є зміна підходу до правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Попри те, що для багатьох підприємств, які працюють як на споживчому, так й інших ринках, репутаційні ризики цього процесу є надзвичайно високими, говорити про поступовий відхід корпорацій від такої практики не доводиться. Можна прогнозувати, що внаслідок подальшого посилення диспропорцій у світовому господарстві розрив між обсягами податків, які мають бути сплачені великими корпораціями та рештою підприємств, буде надалі посилюватися, і це лише загострюватиме проблему пошуку можливостей зменшення обсягів сплачених податків.

1.2. Теоретико-правові засади податкового планування міжнародних корпорацій

Нами було висвітлено передумови розвитку податкового планування міжнародних корпорацій, хоча сутність таких правовідносин не досліджено докладно. Проте саме виявлення характерних ознак, що роблять ці правовідносини відмінними від інших правовідносин, що виникають у процесі сплати податків, є базисом забезпечення ефективності їх регулювання.

Досліджуючи правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, насамперед доцільно розглянути критерії віднесення платників податків до міжнародних корпорацій.

Відповідно до Господарського кодексу України корпорацією визнається договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації [10, ст. 120]. Як випливає з визначення, характерною рисою корпорації є централізоване управління діяльністю корпорації, тобто наявність спільного центру, спроможного впливати на дії всіх учасників об'єднання. Отже, в Україні корпорація відповідно до норм закону розглядається як об'єднання підприємств, управління якими здійснюється централізовано, а не як форма господарського товариства.

Корпорації як об'єднання підприємств з чітко вираженою структурою власності, на чолі якої материнська компанія групи, є активними учасниками міжнародних економічних відносин. При цьому, як склалося історично, об'єднання підприємств різних держав, що діяли з метою досягнення спільної мети та підпорядковувалися єдиному центру управління, мали назву «транснаціональні корпорації». У документі ООН 1983 р. «Draft United Nations Code of Conduct on Transnational Corporations» транснаціональна корпорація визначена як підприємство, що має структурні підрозділи у двох або

більше державах, незалежно від юридичної форми та виду їх діяльності, що діють в рамках єдиної системи прийняття рішень, дозволяючи проведення узгодженої політики і загальної стратегії через один або кілька центрів прийняття рішень [44].

З посиленням глобалізаційних процесів форми взаємодії структурних одиниць у межах транснаціональної корпорації еволюціонували. З появою міжгалузевої конкуренції до складу транснаціональних корпорацій почали входити підприємства, які працювали в абсолютно різних сферах господарювання, що унеможливило існування єдиного центру прийняття управлінських рішень та обумовило збільшення рівня автономії структурних підрозділів корпорації. У результаті у системі управління корпорацією, враховуючи рівень автономії її структурних підрозділів, в економічній літературі виокремлюють 4 типи корпорацій, які мають структурні підрозділи у двох чи більше державах: мультинаціональна, інтернаціональна, транснаціональна та глобальна [45].

На підставі такого підходу вважаємо неможливим використання у цьому дослідженні поняття «транснаціональна корпорація» для позначення суб'єкта господарської діяльності, що має структурні одиниці в одній або декількох державах, адже воно обмежене і входить до складу поняття «корпорація». Крім того, базуючись на визначенні корпорації, наведеному у чинному законодавстві України, пропонуємо у межах цього дослідження використовувати узагальнюючий термін «міжнародна корпорація», який визначається як об'єднання розміщених у різних державах підприємств з переданням ними тих чи інших повноважень централізованого управління керівним органам материнської компанії.

Для визначення сутності податкового планування міжнародних корпорацій пропонуємо з'ясувати сутність понять, схожих за змістом: «ухилення від сплати податків», «законне податкове планування» та «уникнення сплати податків».

Ухилення від сплати податків – це сукупність дій платника податків, що суперечить законодавству тієї чи іншої держави і є передумовою виникнення кримінальної відповідальності [46]. При вчиненні дій, які класифікуються як ухилення від сплати податків, суб'єкт оподаткування порушує закон, що веде до виникнення негативних кримінальних санкцій. Інший термін – «податкове шахрайство», що часто використовується як синонім ухилення від сплати податків, повною мірою відображає сутність цього поняття, акцентуючи увагу на незаконності подібних заходів.

Преамбула Модельної Конвенції ОЕСР [47] та план дій BEPS 2015 [48] визначають необхідність протидії ухиленню від сплати податків як на міжнародному, так і національному рівнях. Зокрема, у національному законодавстві багатьох держав закріплено необхідність протидіяти ухиленню від сплати податків. Україна не є винятком. Так у ст. 212 Кримінального кодексу України визначено, що «умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах» є протиправною діяльністю платника податків [49, ст. 212].

На відміну від терміна «ухилення від сплати податків», доктринальна і правова позиція щодо законного податкового планування, уникнення сплати податків та податкового планування міжнародних корпорацій не є однозначною.

Платник податків має право вчиняти ті чи інші правочини, не заборонені законом, з метою сплати якомога менше податків. Така діяльність платника податків спрямована на зниження податкового зобов'язання способами і методами, які не суперечать закону і є законним податковим плануванням [50].

Операції платника податків, спрямовані на зменшення бази оподаткування, не тільки відповідають положенням національного законодавства, але і є звичайною діловою практикою, визначеною в плані дій BEPS 6 [51].

Законне податкове планування можна характеризувати як форму зменшення обсягів сплачених податків, яка не суперечить законодавству і повністю підтримується законодавцем. У Звіті ОЕСР 1987 р. щодо уникнення та ухилення від сплати податків у частині законного податкового планування зазначено: «нічого не стримує платника податків, щоб зменшити базу оподаткування законними способами, які не суперечать законодавству, такими як податковими пільгами тощо, адже така діяльність платника податків відповідає політиці держави, і стимулюється нею». [52]

Отже, законне податкове планування є одним із видів податкового планування, що не суперечить законодавству і є частиною податкової чи фінансової політики держави.

Термін «уникнення сплати податків» використовується у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, проте в Україні на законодавчому рівні його не визначено. Крістіана Панаї стосовно доктрини податкового права зазначає, що ухилення від сплати податків відрізняється від законного податкового планування, але той детермінаційний фактор в їх відмінності відрізняється у кожній окремій ситуації [53]. Терра і Ваттел наголошують, що ключова характеристика уникнення сплати податків полягає у невідповідності форми і змісту тієї чи іншої господарської операції. Так, за формою господарська операція може відповідати закону, але за своїм змістом суперечити йому [54]. Така позиція також була прийнята Європейським судом справедливості у справі Халіфакс [55] щодо непрямих податків і Кадбері Швепс [56] щодо прямих податків. У Звіті ОЕСР 1987 р. зазначено, що проблема ухилення від сплати податків потребує значної уваги законотворців, адже це явище не відповідає принципам справедливості, рівності перед законом та має значні негативні наслідки для податкових надходжень у

національні бюджети. Крім того, у Звіті ОЕСР 1987 р. наголошено, що уникнення сплати податків:

- суперечить духу законодавства;
- має на меті отримання податкової вигоди;
- сукупність дій, спрямованих на отримання податкової вигоди, не відповідає звичаям ділової практики.

Отже, основна відмінність між законним податковим плануванням та уникненням сплати податків полягає в тому, що ухилення відповідає духу закону і є частиною податкової чи фінансової політики держави, або принаймні не суперечить їй. Уникнення сплати податків хоча і не є незаконною діяльністю платника податків, але суперечить духу законодавства і має на меті отримання податкової вигоди, яка не була передбачена законодавцем.

Визначаючи сутність податкового планування міжнародних корпорацій, слід зауважити, що вітчизняні науковці та практики, а також міжнародні організації, що працюють над подоланням наслідків цього феномену, не дають чіткого тлумачення досліджуваного процесу. Однак існує низка підходів до суті податкового планування в сучасній науковій літературі, що уможлиблює на основі їх узагальнення визначення ознак, характерних для такої діяльності.

Досліджуючи податкове планування міжнародних корпорацій, слід брати до уваги природу їх функціонування. Кожна структурна одиниця міжнародної корпорації є суб'єктом, спроможним використовувати засоби законного податкового планування у тій державі, де вона розміщена, тоді як корпорація загалом, спираючись на відмінності у податкових системах різних держав, може використовувати схеми податкового планування у світових масштабах, що у світовій практиці отримало назву «агресивного податкового планування» [57]. У межах дисертаційної роботи оперуватимемо поняттям «податкове планування міжнародних корпорацій», прирівнюючи його до поняття «агресивне податкове планування», що набуло поширення у

зарубіжній практиці [57]. При цьому зазначимо, що податкове планування як процес не визначене у законодавстві України, хоча, зважаючи на обґрунтовану раніше доцільність його правового регулювання, на наш погляд, це поняття слід закріпити на законодавчому рівні шляхом внесення відповідних змін у Податковий кодекс України.

Вважаємо доцільним зробити акцент саме на розмежуванні понять «законне» та «агресивне податкове планування» з огляду на різні підходи до їх правового регулювання. Узагальнюючи викладене, можна зробити висновок, що законне податкове планування завжди відповідає чинному законодавству та за своєю суттю є правомірною поведінкою платника податків. Агресивне податкове планування, своєю чергою, хоча і здійснюється в межах чинного законодавства, може розцінюватися як податкова шикана, тобто зловживання платником податків своїми зобов'язаннями [58, с. 73], що завдає шкоди економіці приймаючих держав.

Загалом саме податкове планування міжнародних корпорацій створює значні загрози для світового господарства як системи, що обумовлює суттєвий інтерес до його дослідження та пошук засобів для правового регулювання як на національному, так і на міжнародному рівнях [59, с. 26].

Перша згадка про поняття «податкове планування міжнародних корпорацій» («агресивне податкове планування» – aggressive tax planning) зустрічається в Сеульській декларації ОЕСР, проте у цьому документі не було представлено його точного визначення. Вперше це поняття трактується у Звіті посередників ОЕСР як «планування податкового положення, яке є законним, але має неочікувані наслідки щодо податкових надходжень. (...) Прийняття податкового положення, яке є сприятливим для платника податків, без розкриття неточностей чи важливих суперечностей у податкових деклараціях» [60]. У цьому документі зазначено, що ОЕСР стурбована схемами та заходами, які дають можливість міжнародним корпораціям досягати результатів,

не очікуваних законодавцями. На наш погляд, саме Сеульську декларацію ОЕСР можна вважати першим основоположним документом для процесу правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Недоліком цього визначення є те, що за наведеного підходу неможливо виокремити різницю між податковим плануванням міжнародних корпорацій та уникненням сплати податків, оскільки основну увагу у податковому плануванні міжнародних корпорацій приділено невідповідності між формою та суттю того чи іншого правочину, так само як і в податковому плануванні міжнародних корпорацій.

Акцент щодо цілеспрямованості використання різноманітних схем з метою зменшення обсягів сплачених податків було поставлено також у визначенні податкового планування міжнародних корпорацій, запропонованому у 2012 р. Європейською комісією (далі – Комісія). Так, податкове планування міжнародних корпорацій тлумачилося як процес, що «базується на використанні штучних операцій або структур, а також розбіжностей різних податкових юрисдикцій та систем оподаткування з ефектом підриву правил оподаткування держав-членів і втратою податкових надходжень» [61].

Зауважимо, що таке визначення сутності податкового планування міжнародних корпорацій не збігається з позицією Європейського суду справедливості і його доктриною про «зловживання правом» [62]. Відповідно до цієї доктрини платник податків може брати участь у різних операціях і структурах, щоб отримати вигоду від більш сприятливого податкового режиму і зниження його податкових зобов'язань.

У робочих документах ОЕСР податкове планування міжнародних корпорацій (агресивне податкове планування) розглядається як комплекс заходів щодо переведення прибутку до держав з нижчими податковими ставками, що базується на використанні розбіжностей між системами оподаткування різних юрисдикцій, а також існуванні пільгового оподаткування окремих видів діяльності [63].

У рекомендації ОЕСР податкове планування міжнародних корпорацій визначено як процес використання переваг технічних аспектів податкової системи або розбіжності між двома та більше податковими системами для цілей зменшення податкових зобов'язань [63].

Поряд з підходами, представленими міжнародними організаціями та міжурядовими інституціями, протягом останніх років податкове планування міжнародних корпорацій викликає інтерес також у вітчизняних та зарубіжних вчених. При цьому варто наголосити, що за умов відсутності підходу, який був би офіційно закріпленим чи принаймні мав рекомендаційний характер, тлумачення, запропоновані в науковій літературі, істотно відрізняються.

Так, Брехов С. С., Проскура К. П. та Сушкова О. Є. під терміном «податкове планування міжнародних корпорацій» розуміють такий вид податкового планування, метою якого є здобуття різноманітних податкових переваг шляхом використання недоліків однієї або декількох податкових систем [64].

Коротун В. В. визначає податкове планування міжнародних корпорацій (використовуючи термін «агресивне податкове планування») як такий вид податкового планування, що реалізується платником податків шляхом прийняття рішень у сфері оподаткування, що можуть призвести до наслідків, відмінних від закріплених податковим законодавством, з огляду на невизначеність або багатоваріантне тлумачення останнього [65].

Дубко А. досліджує податкове планування міжнародних корпорацій як діяльність платника з використання характеристик окремих податкових систем (зокрема у транскордонному масштабі) для його податкової вигоди, яка є необґрунтованою [66]. Автор також пропонує більш широке визначення цього поняття: агресивне податкове планування – процес організації податкової політики корпорації, що має бути спрямований на таке ведення фінансово-господарської діяльності, яке б дозволило легально отримати

можливість зменшити суми власних податкових зобов'язань при сприятливому фінансовому результаті [67].

Отже, узагальнюючи існуючі підходи, доходимо висновку, що податкове планування міжнародних корпорацій – це поняття, що об'єднує різноманітні схеми зменшення обсягів сплачених податків, побудовані з урахуванням розбіжностей податкових законодавств, що є передумовою для формування спільної регуляторної політики світового співтовариства, в рамках якої реалізуватимуться координаційні дії щодо усунення невідповідностей і прогалин у національних податкових системах [68].

Відповідно до вищезазначених підходів можна виявити низку критеріїв, за допомогою яких класифікують дії міжнародних корпорацій як податкове планування:

- критерій законності – дотримання чинного законодавства всіх держав та адміністративних територій, залучених у процес податкового планування;
- критерій використання відмінностей та неузгодженостей у податковому законодавстві різних держав та територій;
- критерій цільового характеру дій – передбачає зумисне вжиття заходів для досягнення цілей податкової оптимізації.

Розглянуті критерії будуть справедливими як для податкового планування міжнародних корпорацій, так і для уникнення сплати податків. Відмінність полягатиме у тому, що при податковому плануванні міжнародних корпорацій платник податків використовує відмінності системи оподаткування різних держав, а при уникненні сплати податків – у використанні окремими структурними підрозділами неузгодженостей конкретного національного законодавства.

На наш погляд, виокремлення зазначених характеристик дає змогу повною мірою осягнути сутність процесу податкового планування міжнародних корпорацій. Узагальнюючи існуючі підходи, пропонуємо розглядати *податкове*

планування міжнародних корпорацій як правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків за рахунок використання відмінностей у податкових системах різних держав, суб'єктами яких є міжнародна корпорація як платник податків, держава та треті особи, що впливають на процес сплати податків платником.

Важливим питанням при дослідженні податкового планування міжнародних корпорацій як об'єкта правового регулювання є визначення суб'єктів правовідносин, а також об'єкта, стосовно якого вони виникають.

Суб'єктами правовідносин, які виникають у процесі податкового планування, є міжнародні корпорації, з одного боку, та держави, на території яких розміщені материнська та дочірні підприємства міжнародної корпорації (через їх податкові або інші компетентні органи) – з іншого. Зазначені суб'єкти мають взаємні права та обов'язки, що знаходяться у тісному взаємозв'язку. У той час як міжнародна корпорація як платник податків повинна сплачувати визначені законом податки, маючи при цьому право використовувати всі законні засоби для зменшення обсягів таких платежів, податкові органи зобов'язані утримуватися від будь-яких дій, які перешкоджатимуть платникам податків використовувати їх право на здійснення господарської діяльності не забороненими законом способами для досягнення поставленої мети [66].

Об'єктом правовідносин у сфері податкового планування міжнародних корпорацій є конкретні дії щодо досягнення цілей податкового планування, а предметом – засоби, які використовуються для вчинення таких дій [66]. При цьому важливою ознакою податкового планування є те, що ні об'єкт, ні предмет правовідносин не є забороненими законом. За умови використання хоча б одного засобу чи вчинення будь-якої дії, що визнані нормативно-правовими актами держави, на території якої вони були використані як протизаконні, правовідносини можуть бути класифіковані як ухилення від сплати податків.

Проаналізувавши достатню кількість наукової літератури, можна зробити висновок, що відмінності між уникненням сплати податків, ухиленням від сплати податків, законним податковим плануванням та податковим плануванням міжнародних корпорацій, безумовно, існують. Ці відмінності підкріплюються формою і змістом конкретної угоди, правовими очікуваннями уповноважених осіб, конкретним наміром платника податків та економічною обґрунтованістю конкретної угоди або її відсутністю.

Суть концепції податкового планування міжнародних корпорацій стосується легітимності стандартів, в яких вона здійснюється. В одній юрисдикції ці стандарти можуть сприйматися як законні, в іншій – певна діяльність платника податків буде розглядатися як ухилення від сплати податків. На сьогодні законність існуючих схем у сфері оподаткування – це справа кожної держави, хоча міжнародне співтовариство прагне створити єдину основу для цього. Концепція податкового планування міжнародних корпорацій має право на існування, особливо у контексті протидії невідповідностям між системами оподаткування, але необхідним є подальше уточнення понять та розробки спільних підходів до протидії на міжнародному рівні. Відмінність між поняттями «ухилення від сплати податків», «уникнення сплати податків», «податкове планування міжнародних корпорацій» та «законне податкове планування» наведено на рис. 1.1.

Можна констатувати, що у сучасних умовах застосування схем податкового планування (як національними підприємствами, так і міжнародними корпораціями) є досить поширеним напрямом діяльності суб'єктів господарювання. Використання схем, які дозволили б зменшити податкові зобов'язання і які при цьому відповідали б чинному законодавству, призводить до значних фінансових втрат, особливо в економічно розвинутих державах з високими ставками податків. Це, своєю чергою, стало причиною для розгляду проблеми податкового планування міжнародних корпорацій як однієї з ключових у забезпеченні сталого розвитку національних економік [69, с. 58].

Ухилення від сплати податків	Уникнення сплати податків	Податкове планування міжнародних корпорацій	Законне податкове планування
		Ставлення до схем податкового планування міжнародних корпорацій зміщується з розгляду їх як уникнення сплати податків	
		←	
Кримінальна відповідальність, податкова відповідальність		Податкова відповідальність може виникнути або ні залежно від юрисдикції. Через проєкт «Розмивання податкової бази та переміщення прибутку» (BEPS) вірогідність негативних наслідків для платника податків є вищою	Відсутність відповідальності

Рис. 1.1. Правова сутність понять «ухилення від сплати податків», «уникнення сплати податків», «податкове планування міжнародних корпорацій» та «законне податкове планування»

Джерело: розроблено автором.

Протягом останніх років податкове планування як явище еволюціонувало у глобальний феномен, наслідки якого стають все більш відчутними в умовах активного залучення у цей процес міжнародних корпорацій.

Отже, однією з проблем застосування схем податкового планування міжнародних корпорацій є те, що зазвичай воно асоціюється з нелегальними схемами та порушенням закону. Втім цей процес за своєю природою відмінний від поняття «ухилення від сплати податків» та має на меті використання не заборонених законом методів зменшення податкового навантаження міжнародних корпорацій.

1.3. Нормативне забезпечення податкового планування міжнародних корпорацій в Україні

Наразі до нормативно-правових актів, на основі яких здійснюється регулювання відносин у сфері оподаткування, належать Конституція України, Податковий та Митний кодекси, закони України у сфері оподаткування та стягнення митних платежів, а також міжнародні договори, ратифіковані Верховною Радою України (передусім – двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування). Відповідні нормативно-правові акти формують також нормативне забезпечення податкового планування міжнародних корпорацій.

Проблеми податкового планування тісно пов'язані із податковим законодавством. При цьому податкове планування транснаціональних корпорацій здебільшого регламентується міжнародними ініціативами, у той час як індивідуальне податкове планування регулюється національним законодавством.

Як зазначалося, обов'язок сплати податків закріплений у статті 67 Конституції України, а право платників податків на податкове планування пов'язане із закріпленою у Конституції свободою економічної діяльності. У свою чергу, основою системи регулювання правових відносин у сфері оподаткування є Податковий кодекс [12]. Цей документ регулює усі процеси, пов'язані зі стягненням податків та зборів, визначає перелік податків та зборів, які застосовуються в Україні, усі права та обов'язки платників податків та органів, що займаються їх стягненням. Окрім цього, тут визначено компетенцію органів, що здійснюють регулювання відносин у сфері оподаткування, а також відповідальність посадових осіб та платників податків за порушення чинного законодавства.

Правові відносини у сфері оподаткування ґрунтуються на таких принципах:

— загальність оподаткування, який свідчить про те, що навіть за умови отримання суб'єктом оподаткування певних пільг, він не позбавляється статусу платника податків;

- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що передбачає забезпечення однакового підходу до всіх платників податків та є базовим для ефективного функціонування податкової системи і створення однакових умов як для національних підприємств, так і міжнародних корпорацій;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, що акцентує увагу на тому, що несплата податків передбачає санкції, які обов'язково будуть застосовані для кожного суб'єкта, що порушує податкове законодавство;
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів. Цей принцип безпосередньо створює передумови для податкового планування, оскільки вказує на те, що будь-які розбіжності та колізії в законодавстві будуть трактуватися на користь платника податків;
- фіскальна достатність вказує на те, що рівень оподаткування в державі має бути обґрунтованим та збалансовувати інтереси держави та платників податків;
- соціальна справедливість, що є доповненням попереднього, оскільки обсяги отриманих податкових надходжень повинні дозволяти державі виконувати її функції та бути посильними для платників податків;
- економічність оподаткування — установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [12, ст.4];
- нейтральність оподаткування, який вказує на те, що стягнення податків із суб'єктів господарської діяльності не повинне спотворювати конкурентне середовище та впливати на позиції підприємств на ринку;

- стабільність, який передбачає, що податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
- рівномірність та зручність сплати — установлення строків сплати податків та зборів з огляду на необхідність забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів, який фіксує визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку [12, ст. 4].

Загалом можна констатувати, що принципи податкових правовідносин в Україні створюють належне підґрунтя для ефективного функціонування податкової системи та відповідають найкращим практикам розвинутих держав.

Система регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, як зазначалося, передбачає існування взаємопов’язаних міжнародного, регіонального та національного рівнів, вагоме значення у нормативному забезпечення цього процесу в Україні мають не лише національні нормативно-правові акти, але й міжнародні та двосторонні договори України.

Діяльність міжнародних корпорацій щодо зменшення податків має місце у декількох податкових юрисдикціях, тому важливу роль у регулюванні цього процесу відіграє обмін інформацією між фіскальними органами держав. Отже, одним з ключових елементів нормативного забезпечення податкового планування міжнародних корпорацій в Україні є стандарт автоматичного обміну інформацією між фіскальними органами, до якого приєдналася Україна.

У Верховній Раді України зареєстровано законопроект № 6503 від 25.05.2017 «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)», метою якого є створення законодавчих умов для зміцнення міжнародного співробітництва з податкових питань, що дасть можливість максимально використовувати сучасні міжнародно-правові засоби для боротьби з ухиленням від сплати податків [70].

Законопроект передбачає зміну Податкового кодексу України і включення нової глави 10 «Міжнародне співробітництво щодо автоматичного обміну інформацією з податкових питань», зміст якої передбачатиме регламентацію процесів обміну податковою інформацією на періодичній основі.

У новій главі 10 буде закріплено поняття міжнародного автоматичного обміну з податкових питань, визначено перелік установ, які будуть зобов'язані надавати відповідну інформацію компетентному органу.

Також у законопроекті запропоновано закріпити вимоги до інформації, яка має передаватися в межах згаданого міжнародного обміну. Важливим є також закріплення гарантій щодо її передачі та використання виключно з метою унеможливлення ухилення від сплати податків та захисту податкової системи.

У тексті законопроекту також міститься пропозиція щодо віднесення до підстав проведення документальної позапланової перевірки ситуацію, коли платником податків не подано або подано з порушенням вимог інформацію в межах міжнародного автоматичного обміну інформацією.

Проект закону передбачає відповідальність за порушення фінансовою установою порядку встановлення податкового резидентського статусу осіб, а також за неподання або подання інформації з порушенням порядку, обсягу або строків надання [70].

Кабінет Міністрів України прогнозує, що перший обмін податковою інформацією відбудеться за результатами 2019 р., а зараз здійснюється експертиза законопроекту у Верховній Раді України – станом на 28.02.2018 було засвідчено, що документ не суперечить положенням Конституції України, на 04.04.2018 – що відповідає вимогам антикорупційного законодавства [71].

Окремо від міжнародного договору про обмін інформацією слід розглядати Міжурядову угоду для покращання виконання податкових правил і застосування положень закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act), підписання якої відбулося

7 лютого 2017 року. FATCA – законодавчий акт США, що встановлює нормативні вимоги для іноземних фінансових інститутів щодо надання інформації про наявні у них рахунки громадян США. FATCA передбачає два формати інформаційної взаємодії з податковими органами США: безпосередня взаємодія фінансової установи з податковим управлінням США або централізоване подання інформації від усіх фінансових установ держави через її компетентний орган.

З метою формування нормативного забезпечення для імплементації FATCA в Україні зареєстровано проєкт Закону від 23.03.2018 № 8189 «Про внесення змін до деяких законів України у зв’язку із ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)» [72] та від 23.03.2018 № 8190 «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв’язку із ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)» [73]. Розроблення зазначених документів є наслідком підписання 07.02.2017 Угоди між урядом України та урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act)». Характерною рисою зазначених законопроектів є зміни у регулюванні поняття «банківська таємниця» – після набуття чинності угоди фінансові установи будуть зобов’язані надавати податковим органам інформацію про своїх клієнтів у податкових цілях.

За умови ратифікації зазначеної угоди, крім звітності, банкам потрібно буде адаптувати внутрішні процедури з ідентифікації клієнтів та моніторингу операцій за рахунками, щоб встановлювати підзвітні рахунки та перевіряти, чи контрагенти клієнтів в інших державах мають серед контролерів американських осіб.

На наш погляд, незважаючи на зміни, які матимуть місце у діяльності фінансових установ щодо регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, автоматичний обмін інформацією як з США, так і з іншими державами-партнерами є необхідним для протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій.

Негативним при цьому є те, що Україна, укладаючи угоду зі США, не узгодила надання американськими фінансовими установами інформації про рахунки вітчизняних резидентів. Попри те, що таку можливість передбачено FATCA, Україна не використала її, що, на наш погляд, має бути виправлено шляхом внесення змін до укладеної Угоди [74].

Розглядаючи зміни до Податкового кодексу України, які, за умови їх затвердження, матимуть позитивний вплив на регулювання податкового планування в Україні, варто звернути увагу на проєкт Закону України від 05.07.2018 №8557 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал». Так, законопроєкт передбачає зміну податку на прибуток на податок на виведений капітал (дод. Г).

При цьому об'єктом оподаткування буде визначатися вартість операцій з виведення капіталу (виплата дивідендів, частини прибутку, повернення внесків власнику корпоративних прав) та операцій, прирівняних до останніх (виплата процентів нерезиденту, виплати в межах договорів страхування або перестрахування, фінансова допомога, грошові перекази за кордон, контрольовані господарські операції (які визнані такими за правилами трансфертного ціноутворення), якщо умови їх здійснення не відповідають принципу «витягнутої руки» тощо) [75].

Важливу роль обмін інформацією матиме, на наш погляд, також у контексті мінімізації можливості використання в Україні розглянутих у першій частині роботи схем податкового планування міжнародних корпорацій з маніпуляціями з БВ.

За період з 2015 р. в Україні розглянуто понад 40 справ, у яких податкові органи оскаржували застосування пільгового оподаткування при виплаті доходів нерезидентам на підставі того, що вони не були БВ. При цьому понад 40% таких справ стосувалися компаній, зареєстрованих на Кіпрі [76].

До випадків судової практики, що характеризуються неформальним підходом до встановлення статусу бенефіціарного власника, можна віднести справу №804/3765/16, що стосувалася виплати у 2013–2014 рр. ПАТ КБ «Приватбанк» процентів за кредитами компанії UK SPV Credit Finance PLC, зареєстрованій у Великобританії.

У ході справи виявлено, що весь обсяг витрат UK SPV Credit Finance PLC складається з витрат за облігаціями, випущеними з метою фінансування кредитів ПАТ КБ «Приватбанк», а весь обсяг доходів компанії – з процентних доходів, отриманих, відповідно, від українського банку. На основі цього зроблено висновок, що британська компанія лише здійснює транзит процентних доходів на користь власників облігацій, за рахунок яких фінансувалися кредити ПАТ КБ «Приватбанк», які і є бенефіціарами. Отже, використання ПАТ КБ «Приватбанк» ставки податку у розмірі 0% від суми сплачених процентів на основі Конвенції між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування є необґрунтованим [77].

У справі № 816/795/17, навпаки, попри подібність фабули до розглянутої вище, суд виніс рішення, яким підтвердив бенефіціарний статус британської компанії FERREXPO FINANCE PLC, яка отримувала відсотки за кредитами від ПАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».

За результатами перевірки фіскальними органами виявлено, що 85% отриманих відсоткових доходів компанії FERREXPO FINANCE PLC перераховано третім особам, що вважалося доказом того, що компанія є фінансовим посередником. Проте факт того, що компанія FERREXPO

FINANCE PLC несла справжні комерційні ризики (зокрема оплачувала власні видатки без права їх відшкодування за внутрішньогруповими кредитами, а також несла ризики податкової ставки, ризик рефінансування відповідно до різних строків погашення внутрішньогрупових кредитів, ризик невиконання зобов'язань за внутрішньогруповими кредитами, ризик, пов'язаний із внесенням змін у валютне законодавство), а також включала сплачувані ПАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» проценти до прибутку компанії, що є підставою для визнання її бенефіціарним власником отриманих коштів [77].

Узагальнення судової практики дає змогу визначити, що для визнання особи такою, що визначає подальшу економічну долю доходу, необхідним є доведення її права на самостійний розподіл отриманих виплат. З цією метою здійснюється перевірка наявності в особи зобов'язань щодо передачі отриманого доходу, а також часовий лаг між отриманням дивідендів від дочірньої компанії та виплатою дивідендів своїм власникам. Судова практика свідчить, що значна кількість позовів в Україні нині стосується виплати роялті та процентів, що обумовлює значний інтерес також до дослідження нормативного регулювання їх виплати.

У ПКУ роялті визначається як будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності [12, пп.14.1225, п.14.1, ст. 14]. До об'єктів права інтелектуальної власності належать, зокрема:

- твори літератури, мистецтва або науки (у тому числі комп'ютерні програми та будь-які інші записи на носіях інформації, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі організацій мовлення, інші аудіовізуальні твори);
- будь-які права, які охороняються патентом;
- зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги);
- права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес;

- права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [12, пп.14.1225, п.14.1, ст. 14].

Водночас роялті не вважаються платежі, отримані за умови використання об'єкта інтелектуальної власності кінцевим споживачам. У Податковому кодексі, зокрема, визначено, що роялті не є винагородою за використання комп'ютерної програми, придбання примірника літературного твору, носія, на якому міститься об'єкт інтелектуальної власності [12, пп.14.1225, п.14.1, ст. 14]

У законодавстві також визначено, що роялті не є платою за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності на умовах надання право-отримувачу права продати або здійснити в інший спосіб їх відчуження або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), крім випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України [12, пп.14.1.225, п. 14.1, ст. 14].

В Україні існують обмеження щодо виплати роялті на користь нерезидентів, що ускладнює їх використання у схемах податкового планування міжнародних корпорацій. Так, фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму, рівну сумі витрат з нарахування роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному, а для банків – в обсязі, що перевищує 4% доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному [12, пп 140.5.6, п. 140.5, ст. 140].

Загалом чинні регуляторні норми достатньо ефективно захищають Україну від можливості використання виплат за користування об'єктами інтелектуальної власності у схемах податкового планування міжнародних корпорацій. Ще одним важливим елементом нормативного забезпечення

податкового планування міжнародних корпорацій в Україні є впровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (далі – КІК), що мають на меті недопущення переміщення прибутку міжнародних корпорацій в юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням [78, с. 152].

З метою імплементації в національне законодавство правил КІК в Україні розроблено проєкт Закону від 11.05.2016 № 4636 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запобігання розмиванню бази оподаткування та перенесенню прибутку в офшорні зони» [79].

Відповідно до цього законопроєкту запропоновано внести такі зміни до законодавства України:

- визначити контрольовані іноземні компанії як юридичні особи – нерезиденти або іноземні структури без створення юридичної особи, зареєстровані в іноземній державі (території), що надає пільговий режим оподаткування (офшорні зони), контролюючою особою якої є резидент України. Контролююча особа, відповідно, має бути визначена як резидент України – юридична або фізична особа, яка безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами контрольованої іноземної компанії у розмірі 50 і більше відсотків; або частка такої участі в контрольованій іноземній компанії перевищує 10%, якщо частка участі всіх резидентів України в цій контрольованій іноземній компанії становить 50 і більше відсотків;
- доповнити ПКУ нормою, яка передбачає кваліфікуючі ознаки для визначення держави, що має пільговий режим оподаткування, як офшорної зони;
- доповнити ПКУ новим розділом III-I «Особливості оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній», у якому буде зафіксовано, що контролюючі особи-резиденти України зобов'язані до 01.03 наступного за звітним року надавати компетентним контролюючим органам довідки про КІК, а також фінансову звітність та аудиторські висновки відповідно до норм міжнародної фінансової звітності [79].

Загалом за умови прийняття проекту Закону можна буде констатувати, що система правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні набуває сучасних рис та відповідає прогресивним міжнародним практикам. При цьому перевагою вітчизняного законодавства можна назвати існування комплексного документа – ПКУ, який регулює переважну частину правовідносин у сфері оподаткування.

Достатньо прогресивними є регуляторні норми, які стосуються діяльності постійних представництв, що, як зазначалося, досить часто використовуються у схемах податкового планування міжнародних корпорацій. При цьому законодавством України визначено, що за умови, якщо джерелом походження доходів постійних представництв нерезидентів є Україна або якщо постійні представництва виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно нерезидентів (засновників), то такі суб'єкти є платниками податку на прибуток.

Відповідно до вимог чинного законодавства до початку своєї господарської діяльності постійне представництво має стати на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Якщо постійним представництвом розпочато діяльність до здійснення реєстрації, вважається, що має місце ухилення від сплати податків [12, ст. 133].

Водночас прибутки нерезидентів, які здійснюють операції на території України через постійні представництва, оподатковуються в загальному порядку, саме постійне представництво з метою оподаткування прирівнюється до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

У тому випадку, якщо нерезидент, здійснюючи операції як в Україні, так і за кордоном, не визначає прибуток від діяльності через постійне

представництво на території держави, для розрахунку прибутку до оподаткування в Україні постійним представництвом складається та погоджується з контролюючим органом за місцезнаходженням окремий баланс фінансово-господарської діяльності. У разі неможливості визначити обсяги прибутків з джерелом походження в Україні методом прямого розрахунку контролюючий орган розраховує їх як різницю між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7 [12, ст. 141].

За використання прямого методу зобов'язання з податку на прибуток обчислюються на основі чистого прибутку до оподаткування згідно з обліковими записами (згідно з українськими стандартами бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності) та скориговані для податкових різниць виникають внаслідок знецінення / амортизації непоточних / поточних активів; при визнанні резервів / запасів; у результаті фінансових операцій). При цьому фінансування, отримане ПП від міжнародної корпорації, повинно бути визнане як дохід, коли відбуваються витрати, пов'язані з таким фінансуванням (це уможливорює ситуацію, коли оподатковуваний прибуток для ПП може бути рівним нулю в будь-яких періодах).

Крім цього, прямий метод передбачає відсутність можливості відраховувати витрати, понесені материнською компанією, враховуючи, що суми таких витрат не можуть відображатися в бухгалтерських записах ПП відповідно до українських стандартів бухгалтерського обліку (хоча передбачено окремими договорами про уникнення подвійного оподаткування).

При цьому як ПКУ, так і договір про уникнення подвійного оподаткування містять вимоги щодо визнання ПП свого оподаткованого прибутку в Україні, який воно могло б одержати, якби було окремим та самостійним підприємством, зайнятим такою самою або аналогічною діяльністю в таких самих або аналогічних умовах, і діяло в повній незалежності.

Метод спільного балансу, який також може застосовуватися ПП, передбачає відокремлення частини доходу ПП від загального доходу материнської компанії на основі спеціального залишку, що підлягає затвердженню податковими органами. Це стосується суб'єктів-нерезидентів, які працюють як в Україні, так і в інших державах, що не визначають прибуток від діяльності, здійснюваної через ПП в Україні.

За цим методом оподатковуваний дохід ПП розраховується як сукупний дохід материнської компанії, помножений на просту середню частку ПП у загальних витратах, кількість працівників та основних засобів у відповідних показниках материнської компанії (при цьому для розрахунку середньої частки кількість працівників та вартість основних засобів повинні бути середньозваженими показниками за відповідний період). Оподатковуваний дохід може бути зменшений за рахунок будь-яких витрат, безпосередньо понесених ПП.

Для застосування цього методу компанія-нерезидент має подати до податкових органів України зазначену вище інформацію, засвідчену податковими органами держави, у якій така компанія перебуває, апостильовану та перекладену українською мовою. При цьому, якщо податковий звітний період у державі перебування материнської компанії відрізняється від податкового звітного періоду в Україні, податкова звітність має бути засвідчена аудитором.

Третій метод, що може використовуватися ПП, є умовним, який передбачає застосування номінальної ставки податку на прибуток у розмірі 30% від доходу, отриманого від провадження діяльності в Україні, без урахування будь-яких витрат, що може понести ПП під час провадження своєї діяльності.

Відповідно до цього методу податок має розраховуватися на основі величини доходу, отриманого ПП за звітний податковий період. Проте, починаючи з 1 січня 2015 р., ПКУ не містить спеціальної концепції розрахування доходу для цілей оподаткування податком на прибуток, а посилається на правила бухгалтерського обліку щодо розрахування бази оподаткування.

Отже, хоча цей метод є найпростішим з точки зору адміністрування та дотримання вимог податкового законодавства, фактично він може виявитися, за певних обставин, найбільш неефективним з точки зору оподаткування. Це пов'язано з тим, що застосування методу не дозволяє здійснювати розрахування будь-яких понесених витрат вище ліміту 70% від оподатковуваного доходу. Витрати, понесені на рівні материнської компанії, заборонено включати до складу витрат в Україні [80].

Щодо дослідження правового регулювання міжнародних корпорацій в Україні, не можна залишити поза увагою зміни, які відбулися у регулюванні операцій з валютними цінностями відповідно до Закону України від 21.06.2018 № 2473-VIII «Про валюту і валютні операції» [81].

Зокрема, з 07.02.2019, після набуття чинності постановами Правління Національного банку України від 02.01.2019 (№1–8), скасовано перешкоди для вільного руху капіталу (можливе інвестування в цінні папери за кордоном, а за наявності валютних ліцензій НБУ для резидентів можливою є торгівля валютою, у тому числі і за кордоном). Крім цього, для операцій, обсяг яких менший за 150 тис. грн, скасовано валютний нагляд [82].

Загалом можна констатувати, що прийняття закону, як одна з вимог Угоди про асоціацію, матиме позитивний вплив на бізнес-клімат в Україні та приведе українську нормативну базу у відповідність до європейських практик.

Отже, Україна робить значні кроки у сфері вдосконалення регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. При цьому, на наш погляд, найбільш ефективним стане використання прогресивного підходу до реагування на здійснення міжнародними корпораціями податкового планування, за якого обсяги штрафів зростатимуть зі збільшенням суми недоотриманих державою платежів.

Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій значною мірою ускладнює відсутність у ньому терміна «міжнародна корпорація»

та її правових ознак. З огляду на те, що на території України господарську діяльність здійснює не міжнародна корпорація загалом, а її відокремлені підрозділи, зареєстровані відповідно до чинного законодавства, внесення до правового поля терміна «міжнародна корпорація» дасть можливість розглядати діяльність кожного з її підрозділів у контексті взаємозв'язків з материнською компанією та іншими підрозділами. Це дозволить уникнути вжиття відокремленими структурними підрозділами корпорацій, зареєстрованими в Україні як постійні представництва або товариства, заходів, спрямованих на погіршення фінансових результатів в Україні з метою максимізації позитивного ефекту для корпорації загалом [83, с. 173].

Ще одним терміном, який має бути визначений у законодавстві, зокрема, у статті 14 ПКУ, є власне «податкове планування». В Україні, як і в більшості держав світу, впровадження нових правових норм здійснюється, коли проблема, яка є об'єктом регулювання, завдає значної шкоди господарству. Наразі в Україні відчутні наслідки використання міжнародними корпораціями податкового планування, у результаті чого впроваджуються окремі норми, які перешкоджають використанню конкретних схем, а не розвитку податкового планування міжнародних корпорацій як явища. Проте необхідним є визначення у законодавстві України самого поняття «податкове планування» як правовідносин, що виникають у процесі вжиття платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків.

У правовому регулюванні податкового планування міжнародних корпорацій важливим є також законодавче закріплення статтею 140.2 ПКУ сутності тонкої капіталізації. Так, за умови, якщо сума боргових зобов'язань за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – у 10 разів) більша за власний капітал підприємства, його фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у

бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, над 50 % суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

При цьому для розрахунку використовується середньорічне значення суми боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами та власного капіталу [12, с.140].

Важливе значення для формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій має також визначення відповідальності суб'єктів за розмивання бази оподаткування.

Значним кроком у процесі правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є розробка Кабінетом Міністрів України дорожньої карти з реалізації плану дій BEPS [84], що передбачає імплементацію мінімального стандарту угоди до кінця 2019 р.

Дорожня карта забезпечує впровадження в Україні мінімальних стандартів щодо протидії шкідливим податковим практикам, порушенням угоди, а також адаптацію до міжнародних вимог механізмів урегулювання спорів. Крім того, передбачається уніфікації з міжнародними нормами таких понять, як гібридні податкові схеми та можливість утримання відсоткових витрат, що сприятиме конвергенції національних практик.

Для ліквідації подвійного оподаткування та припинення зловживань до кінця 2019 р. необхідний перехід до міжнародних стандартів регулювання функціонування ПП. Важливим для України є долучення до передових практик (правил щодо підконтрольних іноземних компаній та правил щодо обов'язкового розкриття), оскільки обсяги контрольованих операцій у зовнішній торгівлі України протягом останніх років мали тенденцію до

зростання (дод. Б, В). Впровадження передбачених дорожньою картою заходів дасть змогу Україні інтегруватися в існуючу систему правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій та зменшити негативний вплив цього процесу на вітчизняну економіку.

Отже, на наш погляд, до заходів, які повинні бути здійснені в Україні задля формування ефективної системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, насамперед належить закріплення цього процесу у законодавстві як об'єкта правового регулювання. Це пояснюється тим, що наслідки такої діяльності чинять негативний вплив на національне господарство, хоча вона і не є протиправною. Це, відповідно, обумовлює необхідність визначення правових меж поведінки міжнародних корпорацій при формуванні системи податкового менеджменту [85, с. 295].

На законодавчому рівні слід також закріпити перелік усіх суб'єктів податкового планування, виокремивши материнські компанії та відокремлені підрозділи міжнародних корпорацій. Вважаємо за доцільне також включення до переліку пов'язаних осіб ліцензіатів та ліцензіарів.

Надані пропозиції мають стати основою для створення комплексної системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, тоді як після формування дієвої системи базових норм доцільною буде імплементація в українське законодавство провідних практик зарубіжних держав. Як свідчить досвід розвинутих держав, міждержавний характер схем, що використовуються міжнародними компаніями для розмивання бази оподаткування, важливою є координація зусиль усіх держав світу для зменшення обсягів та мінімізації негативних наслідків цього процесу. Актуальним на нинішньому етапі є вжиття заходів щодо прийняття проєктів законів, які нададуть змогу імплементувати зміни, пов'язані з участю України у міжнародних ініціативах у сфері протидії зменшенню бази оподаткування.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Правовідносини у сфері оподаткування є одним з ключових інститутів права для кожної з держав, оскільки саме достатність фінансових ресурсів, що надходять до бюджету держави у вигляді податків, значною мірою визначає її можливості виконувати свої функції щодо захисту суспільних інтересів та задоволення соціальних потреб. При цьому інтереси суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування зазвичай є протилежними: якщо платники податків зацікавлені у сплаті меншого обсягу податків за отримання максимальних вигод від держави, то держава – у справлянні якомога більшої кількості податків для перерозподілу у пріоритетні сфери, часто відмінні від тих, з яких надходять найбільші обсяги податкових платежів. Це стало причиною виникнення феномену податкового планування, що в умовах глобалізації міжнародних економічних відносин трансформувався у глобальне явище.

Можна виявити такі ключові передумови динамічного розвитку податкового планування: недобросовісна податкова конкуренція; розвиток податкового консультування; недосконалість податкової системи та відсутність національного законодавства; низький рівень витрат для створення схем податкового планування.

Важливою передумовою виникнення податкового планування є податкова конкуренція, що становить процес конкурентної боротьби держав за інвестиційні ресурси шляхом навмисної лібералізації податкових систем, посилює розрив між рівнем оподаткування різних держав та обумовлює поступове поширення практики використання податкового планування у світі.

Розвиток податкового планування стимулює також поступ податкового консультування, що популяризує та робить доступними для міжнародних корпорацій використання засобів зниження податкових платежів. В умовах нерозвинутості регуляторних засобів на національному та міжнародному рівнях поява кваліфікованих фахівців, спроможних сформулювати оптимальну для певного підприємства схему, істотно підвищує вірогідність використання міжнародними корпораціями податкового планування.

Ще одним фактором, який впливає на розвиток податкового планування, є внутрішньогрупова політика міжнародної корпорації. У сучасних умовах істотно змінюються етичні норми ведення бізнесу, що сприяє використанню міжнародними корпораціями тих схем, які раніше були неприйнятними. Отже, за умови прагнення корпорації зменшити податкові платежі, вона має можливості для досягнення такої мети найбільш прийнятними для неї методами.

Відмінності у законодавстві різних держав також сприяють розвитку податкового планування, оскільки саме на існуючих колізіях базується переважна частина схем, які використовуються міжнародними корпораціями. Активне залучення у процес податкового планування міжнародних корпорацій найменш розвинутих держав, на території яких витрати на реєстрацію відокремлених підрозділів будуть незначними, також сприяє збільшенню масштабів податкового планування, оскільки порівняно з вигодами, отриманими у результаті, початкові витрати корпорацій є незначними.

Можна прогнозувати, що протягом наступних років жодна із зазначених передумов не втратить актуальності, а, отже, існує об'єктивна необхідність переходу до регулювання процесу податкового планування правовими засобами.

Під час дослідження підходів вітчизняних та зарубіжних вчених до тлумачення сутності податкового планування міжнародних корпорацій, виявлено, що єдиного підходу на сьогодні не існує. Незважаючи на те, що досить часто податкове планування розглядається як аналог понять «ухилення від сплати податків» та «уникнення оподаткування», аналіз наявних джерел дав змогу виявити суттєві відмінності між цими категоріями, а також запропонувати авторське трактування поняття «податкове планування міжнародних корпорацій». Так, пропонуємо визначити *податкове планування міжнародних корпорацій* як правовідносини, що виникають у процесі застосування платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягів сплачених податків за рахунок використання відмінностей у податкових системах різних

держав, суб'єктами яких є міжнародна корпорація як платник податків, держава та треті особи, що впливають на процес сплати платником податків.

Нами було визначено критерії, які дають змогу класифікувати дії міжнародних корпорацій як податкове планування: законність, використання відмінностей та неузгодженостей у податковому законодавстві різних держав та територій і цільовий характер.

Особливий інтерес становить правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, оскільки передбачає здійснення операцій на території двох та більше держав, що достатньо складно контролювати. Отже, основна увага міжнародних організацій приділяється сьогодні саме дослідженню схем податкового планування міжнародних корпорацій.

Крім того, розглянуто ключові схеми податкового планування міжнародних корпорацій, що використовувалися міжнародними корпораціями протягом останніх років. Виявлено, що на сьогодні використання більшості з них унеможливлене через сформовану нормативно-правову базу; вони можуть бути покладені в основу зменшення бази оподаткування міжнародними корпораціями, особливо за умов виникнення нових фінансових інструментів, використання яких як в окремих державах, так і в міжнародній площині є неврегульованим. Все це вказує на необхідність формування нових підходів до правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, які не лише унеможливлять використання окремих схем податкового планування, але й зменшать негативні наслідки цього процесу для економіки загалом.

В Україні система податкового планування міжнародних корпорацій нині перебуває на стадії формування. Здійснений аналіз засвідчив, що вона має фрагментарний характер і значною мірою обумовлюється відсутністю якісної термінологічної бази. Преважна більшість термінів та понять, пов'язаних з процесом податкового планування, законодавчо не закріплені, що ускладнює розуміння норм, внесених до вітчизняного законодавства з метою протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій.

РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ КОРПОРАЦІЙ

2.1. Суб'єкти та елементи податкового планування міжнародних корпорацій

У процесі дослідження податкового планування міжнародних корпорацій як правової категорії слід звернути увагу на визначення суб'єктів цього процесу.

При визначення суб'єктів правовідносин у сфері податкового планування за основу нами було взято підходи до ідентифікації суб'єктів податкових правовідносин, запропоновані вітчизняними вченими. Так, Р.А. Сидорук вважає, що суб'єктами податкових правовідносин є контролюючі органи (податкові та митні) та платники податків [86]. На наш погляд, представлений перелік не можна вважати вичерпним, оскільки, з одного боку, податки встановлюються державою (через органи, які мають відповідні права), а не контролюючими органами, а з іншого – платники податків сплачують їх до бюджету, а не на рахунок контролюючого органу. Отже, суб'єктом податкових правовідносин є також держава.

Такої думки дотримується переважна більшість вчених. Так, Орлюк О.П., О.О. Дмитрик, О.М. Бандурка виокремлюють три групи таких суб'єктів: державу (в особі органів, відповідальних за податкову політику держави та прийняття нормативно-правових актів у сфері оподаткування), податкові органи та платників податків [87, 88, 89].

Бризгалін А.В. також вказує на три групи суб'єктів податкових правовідносин, проте в іншій декомпозиції: держава (в особі органів державного управління); платники податків; особи, які сприяють сплаті податків. На наш погляд, зазначена класифікація суб'єктів найбільшою мірою стосується податкового планування, оскільки поряд з платником податків та державою значну роль у цьому процесі протягом останніх років відіграють податкові консультанти [90].

Перепелиця М.О. дотримується подібного підходу до класифікації суб'єктів податкових правовідносин, розділяючи при цьому державу та податкові органи [91]. Крім того, Сулим В.М. доповнює цей перелік такою групою, як органи місцевого самоврядування – виокремлення якої пояснюється тим, що органи місцевого самоврядування мають право самостійно встановлювати місцеві податки і збори [92]. Зважаючи на логічність такого обґрунтування, на наш погляд, виокремлення органів місцевого самоврядування в окрему групу суб'єктів є недоцільним, оскільки їх діяльність регулюється чинним законодавством (що розробляється уповноваженими органами державного управління).

Отже, узагальнивши підходи, представлені у науковій літературі, вважаємо, що можна виділити три групи суб'єктів податкового планування: платники податків, держава (в особі як органів, відповідальних за здійснення податкової політики, так і контролюючих органів); суб'єкти, які впливають на сплату податків платниками.

У статті 15 Податкового кодексу України платників податків визначено як фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом [12].

З огляду на предмет дисертаційної роботи, увагу слід приділити насамперед дослідженню юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, шляхом створення яких функціонують в Україні міжнародні корпорації.

Як зазначалося раніше, поняття «міжнародна корпорація» не закріплене на рівні законодавства. Це, зокрема, пояснюється тим, що на території окремої держави господарську діяльність здійснюють лише певні підприємства, які входять до складу міжнародної корпорації, і потреби у закріпленні у законодавстві

такої організаційно-правової форми не виникало. Водночас у контексті здійснення правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є доцільним введення в правовий обіг такого поняття.

На наш погляд, міжнародні корпорації доцільно віднести до учасників відносин у сфері господарювання, визначених ст. 2 Господарського кодексу України, зазначивши, що міжнародні корпорації, поряд з громадянами, громадськими та іншими організаціями, можуть виступати засновниками суб'єктів господарювання чи здійснювати щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності. Фактичні дії міжнародної корпорації в окремій держав здійснюються через зареєстрований відповідно до чинного законодавства суб'єкт господарювання, хоча суб'єктом відносин є міжнародна корпорація.

Використання у законодавстві поняття «міжнародна корпорація» дозволить взяти за основу наведене у Господарському кодексі визначення корпорації з поправкою на розміщення підприємств, які входять до її складу, у різних державах. При цьому за такого підходу до міжнародних корпорацій належатимуть усі міжнародні об'єднання підприємств незалежно від того, яку стратегію управління вони обрали.

Отже, міжнародні корпорації на нинішньому етапі є суб'єктом податкового планування, оскільки через суб'єкти господарювання, створені на території окремих держав, є платниками податків.

Наступний суб'єкт податкового планування – це держава в особі контролюючих органів та органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування.

Стаття 41 Податкового кодексу України визначає, що контролюючими органами в Україні є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, а також його територіальні органи [12].

Центральним органом виконавчої влади, що реалізує податкову політику, є Державна фіскальна служба України, основні завдання якої – реалізація державної податкової політики, а також політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджету податків та зборів [93]. На особливу увагу у цьому контексті заслуговує завдання, спрямоване на боротьбу з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства: фактично таке формулювання свідчить, що саме Державна фіскальна служба України має повноваження, які дозволяють надавати на розгляд уповноважених органів пропозиції щодо формування в Україні системи правового регулювання податкового планування.

Державна фіскальна служба України як суб'єкт правовідносин у сфері податкового планування також має функцію узагальнення практики застосування законодавства та розробки проєктів законів України та інших нормативно-правових актів, що належать до сфери діяльності ДФС; здійснення адміністрування податків; контроль за дотриманням законодавства та своєчасністю подання звітності й нарахування і сплати податків та інших платежів тощо [93]. Все це свідчить, що Державна фіскальна служба України є одним з ключових суб'єктів правовідносин у сфері податкового планування, зважаючи на широкий спектр можливостей впливу на умови здійснення цього процесу.

Серед інших державних органів особливу увагу варто приділити Міністерству фінансів України, одним з принципів роботи якого є забезпечення фіскальних потреб бюджету одночасно зі створенням сприятливого бізнес-середовища [94]. Міністерство фінансів України відповідає за розробку та впровадження політики України у сфері державного фінансового контролю, недопущення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та забезпечує формування єдиної державної податкової політики. Оскільки до функцій Міністерства фінансів України належить розробка законопроєктів

з питань, які входять до його компетенції, а також погодження нормативно-правових актів, розроблених іншими центральними органами виконавчої влади, цю інституцію також можна віднести до суб'єктів правовідносин у сфері податкового планування, зважаючи на її націленість на забезпечення необхідних обсягів податкових надходжень до бюджету та створення привабливих умов для здійснення господарської діяльності в Україні, у тому числі і міжнародними корпораціями.

Важливу роль у регулюванні правовідносин у сфері податкового планування відіграє Національний банк України. З огляду на те, що метою цієї інституції є забезпечення макроекономічної стабільності, її значення у процесі створення сприятливих умов для розвитку бізнесу в Україні беззаперечне. Окрім цього, Національний банк України здійснює регулювання ринку фінансових послуг, формуючи відповідну нормативну базу, чим визначає можливості використання в Україні правових засобів, які застосовуються міжнародними корпораціями у схемах податкового планування.

Національний банк України також відповідає за імплементацію у законодавство України директив Європейського Союзу, у тому числі у сфері недопущення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, а також у сфері функціонування платіжних систем [95]. Наразі від якості виконання регулятором його функцій значною мірою залежить готовність держави впроваджувати BEPS, а також можливість використання фінансових послуг у процесі податкового планування міжнародних корпорацій.

До органів, які можна також віднести до суб'єктів податкового планування, належить також Державна казначейська служба України [96]. Роль цього органу у процесі регулювання податкового планування міжнародних корпорацій пов'язана з тим, що на нього покладено функцію здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, а також перерахування компенсації частини суми штрафних санкцій за порушення платниками податків

законодавства у сфері оподаткування. Водночас Державна казначейська служба має право розробляти пропозиції щодо вдосконалення законодавства України з питань, що належать до її компетенції, у тому числі щодо правовідносин у сфері оподаткування. Таким чином, зазначений орган є безпосереднім учасником процесу правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Суб'єктом процесу правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є також Рахункова палата України [97], основна функція якої – здійснення фінансового аудиту з метою контролю за надходженням та використанням коштів бюджету України. Рахункова палата України перевіряє діяльність органів, відповідальних за адміністрування податкових надходжень, таким чином забезпечуючи контроль інших учасників правовідносин у сфері оподаткування. Також до функцій Рахункової палати України належить аналіз ефективності використання підприємствами податкових пільг, які є одним з елементів системи податкового планування. Можна зробити висновок, що через виконання покладених на неї функцій Рахункова палата України здійснює оцінку ефективності заходів, які реалізуються в країні у сфері правового регулювання податкового планування, а результати такої оцінки є підґрунтям для вжиття іншими державними органами коригуючих заходів у цій сфері.

Ще одним учасником правовідносин у сфері податкового планування є платники податку. На нашу думку, саме платники податків та держава в особі відповідних органів є основними суб'єктами правовідносин у сфері податкового планування, оскільки саме дії платників податків у межах правового поля, сформованого державою, щодо зменшення обсягів сплачених податків і складають сутність таких правовідносин.

Як зазначалося вище, частина науковців до переліку учасників правовідносин у сфері податкового планування відносить також суб'єкти, які

впливають на сплату податків платниками. Як свідчить практичний досвід розвинутих держав, це стосується податкових консультантів.

Як і більшість понять, пов'язаних зі сферою податкового планування, поняття «податкове консультування» (tax consulting) не визначене вітчизняним законодавством, хоча ще у 2008 р. спроба законодавчо закріпити його сутність була здійснена шляхом подання проєкту Закону України «Про податкове консультування в Україні» від 10.07.2008 № 2745. При цьому сама діяльність у сфері податкового консультування в Україні на сьогодні здійснюється та за своєю суттю полягає у наданні консультаційних послуг щодо оподаткування операцій та/або діяльності підприємства згідно з вимогами українського або міжнародного законодавства [98].

Включення податкових консультантів до переліку суб'єктів правовідносин у сфері податкового планування пов'язане з тим, що саме їх висновки та пропозиції покладено в основу рішень платників податків щодо використання тих чи інших шляхів зниження податкового навантаження. Отже, важливим є не лише визначення правових меж поведінки платників податків, а й регулювання дій податкових консультантів для досягнення цілей правового регулювання податкового планування.

Регулювання податкового планування міжнародних корпорацій – достатньо складне завдання, зважаючи на те, що учасниками цього процесу є одразу кілька держав. Значна увага цьому питанню приділяється тільки в останні десятиліття, коли світова спільнота зіштовхнулася з проблемою збільшення обсягів втрат внаслідок застосування міжнародними корпораціями схем, спрямованих на зменшення бази оподаткування. На регіональному та національному рівнях почали створюватися засоби протидії подібній практиці, втім, зважаючи на гнучкість та динамічність процесу податкового планування міжнародних корпорацій, поточний стан розвитку регуляторних інститутів можна назвати зародковим, оскільки засобів, які б дозволили

оперативно реагувати на нові схеми зменшення обсягів сплачених податків, ними ще не створено.

Правове регулювання податкового планування міжнародних компаній має включати дії не лише національних господарств чи міжнародних організації, а й комплексні заходи, що одночасно реалізовуватимуться для досягнення найвищих результатів. На наш погляд, у системі правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій існує три рівні, що відіграють важливу роль у процесі протидії використанню відмінностей у податкових системах держав для зменшення обсягів сплачених міжнародними корпораціями податків.

Зважаючи на міжнародний характер податкового планування, якісне регулювання цього процесу буде вкрай складним без узгодження поведінки ключових представників світового співтовариства. Саме на міжнародному рівні повинні визначатися вектори регуляторного процесу, проводитися аналітичні заходи та прикладні дослідження, що будуть покладені в основу регулювання на регіональному та національному рівнях. Ще одним важливим питанням, пов'язаним з дослідженням податкового планування міжнародних корпорацій як об'єкта правового регулювання, є визначення його принципів та елементів [99, с. 233].

Податкове планування здійснюється на підприємстві на основі загальних та спеціальних принципів. До загальних належать принципи системності, участі, безперервності, гнучкості та точності [100, с. 67]. Серед спеціальних принципів податкового планування – принципи законності, комплексності, оптимального співвідношення ризику та вигод, перспективності, альтернативності.

Принцип системності полягає у врахуванні податкових планів окремих підрозділів при розробці податкового плану підприємства. Податковий план має бути не відокремленим документом, але створеним на основі аналізу можливостей та завдань підприємства та узгодженим з його бюджетами різних рівнів.

Принцип участі передбачає залучення до процесу податкового планування всіх працівників підприємства, які беруть участь у здійсненні операцій, що можуть бути використані для зменшення бази оподаткування.

Принцип безперервності пов'язаний з необхідністю постійного здійснення податкового планування та адаптації існуючих податкових планів до зміни зовнішнього середовища, зокрема законодавства.

Принцип гнучкості взаємодіє з попереднім та полягає у формуванні податкових планів таким чином, щоб їх можна було змінити у випадку зміни факторів, що впливають на діяльність підприємства.

Принцип точності передбачає детальне визначення у податковому плані всіх заходів, які мають бути реалізовані підприємством, з розрахунком можливих ризиків і можливих переваг для підприємства.

Принцип законності податкового планування полягає у використанні підприємством виключно тих інструментів, які не заборонені законодавством.

Принцип комплексності передбачає застосування різних методів та інструментів податкового планування у комплексі, з урахуванням їх взаємозв'язку та можливого впливу.

Принцип перспективності полягає у врахуванні при розробці податкових планів майбутніх змін законодавства.

Принцип альтернативності – це розробка одночасно декількох альтернатив оптимізації оподаткування та вибір найкращої для суб'єкта господарської діяльності [100, с. 67].

Отже, податкове планування є складним процесом вибору та застосування не заборонених законом заходів для оптимізації обсягів сплачених податків. Цей процес здійснюється з використанням широкої номенклатури методів та інструментів та базується на низці принципів, основними серед яких є принцип законності та комплексності [101, с. 88].

У науковій літературі існують суперечливі підходи до визначення поняття «елементи податкового планування». Зокрема, Глинов А.В. ототожнює їх з елементами податкового обов'язку і, відповідно, визначає як: суб'єкт податку, об'єкт податку, предмет податку, метод обліку бази оподаткування, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, звітний період, строки сплати податків, спосіб та порядок сплати податку [102].

Відповідно до статті 7 Податкового кодексу України елементами податків є: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [12]. При цьому, зважаючи на те, що зазначені елементи взаємопов'язані, а їх характеристики визначені Податковим кодексом України, у роботі особливу увагу приділено тим елементам, які мають специфіку для правовідносин у сфері податкового планування міжнародних корпорацій.

Незважаючи на те, що передумовою податкового планування міжнародних корпорацій є розбіжності податкового законодавства різних держав, що робить таку декомпозицію елементів досить складною для використання, необхідним, на нашу думку, є дотримання наведеного переліку.

Здійснюючи аналіз елементів податкового планування міжнародних корпорацій, за основу візьмемо два податки, які є об'єктом цього процесу: податок на прибуток та податок на доходи нерезидентів.

Стаття 133 Податкового кодексу України визначає, що платниками податку на прибуток є резиденти – суб'єкти господарської діяльності, нерезиденти – юридичні особи, а також постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерелом походження в Україні. Це свідчить, що міжнародні корпорації або шляхом створення в Україні юридичної особи, або заснуванням постійного представництва є платниками податку на прибуток відповідно до чинного законодавства.

Об'єктом оподаткування згідно зі статтею 134 Податкового кодексу України є прибуток із джерелом походження з України та за її межами. Таке формулювання повною мірою відповідає вимогам регулювання правовідносин у сфері податкового планування міжнародних корпорацій, оскільки чітко окреслює обов'язок платника податків сплати податок на прибуток в Україні незалежно від місця його виникнення.

Базою оподаткування податком на прибуток відповідно до статті 135 Податкового кодексу України є грошове вираження об'єкта оподаткування, а безпосередньо оподаткування здійснюється за базовою ставкою 18% [12, ст. 136] та нараховується самостійно платником, який і несе відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування його до бюджету [12, ст. 137].

Стаття 137 Податкового кодексу України також визначає, що звітними періодами для податку на прибуток є календарні квартал, півріччя, три квартали, рік (з розрахунком наростаючим підсумком).

Назва другого податку, щодо якого здійснюється податкове планування міжнародних корпорацій, впливає з контексту пункту 4 статті 141 Податкового кодексу України.

Об'єктом оподаткування цим податком є доходи, отримані нерезидентом із джерелом походження з України, визначені параграфом 1 пункту 4 статті 141 Податкового кодексу України. Зазначений перелік охоплює значну кількість операцій у різних сферах господарської діяльності, що повною мірою відповідає реаліям діяльності міжнародних корпорацій. Отже, податком на дохід нерезидентів можуть оподатковуватися будь-які операції, що сприяють отриманню доходу, джерело походження якого знаходиться в Україні.

Законодавством України визначено різні ставки оподаткування доходу нерезидентів, що залежать від джерела та сфери його отримання. Так, за ставкою 0% оподатковуються доходи за договорами:

- з обов'язкових видів страхування, страхові відшкодування за якими виплачуються фізичним особам – нерезидентам, в межах системи міжнародних

договорів «Зелена карта», страхування пасажирських перевезень цивільної авіації [12, ст.141];

- страхування або перестрахування ризику у нерезидентів за умови, що рейтинг фінансової стабільності страховика (перестраховика) відповідає встановленим Нацкомфінпослуг вимогам;
- перестрахування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту [12, ст.141].

За ставкою у 4% здійснюється оподаткування доходів, отриманих за договорами страхування ризиків поза територією України, якщо страхові відшкодування сплачуються нерезидентам (базою оподаткування у цьому випадку є сума, що перераховується за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми). За ставкою 6% оподатковується сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договором фрахту. За ставкою 12% оподатковуються доходи за будь-якими іншими договорами страхування або перестрахування ризиків включно з договорами страхування життя, коли виплата здійснюється нерезидентам. За ставкою 15% оподатковуються будь-які виплати резидента або постійного представництва нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи з доходу від здійснення господарських операцій нерезидентом, джерелом походження якого є Україна. За ставкою 20% оподатковуються виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами [12, стаття 141].

На нашу погляд, існування різних ставок податків залежно від сфери отримання доходів нерезидентів є обґрунтованим, а встановлення податків за виробництво та розповсюдження реклами на рівні вищому за ставку податку на прибуток є ефективним інструментом запобігання її використання як засобу збільшення витрат і, відповідно, зменшення прибутку до оподаткування.

Загалом можна зробити висновок, що правовідносини у сфері податкового планування міжнародних корпорацій є складним явищем, суб'єктивна сторона якого характеризується виною, а об'єктивна – протиправністю та завданням шкоди публічним інтересам.

Так, з метою настання відповідальності платника податків за вчинення дій, що належать до податкового планування, його вина повинна бути доведена. При цьому має бути встановлено факт протиправного діяння (дії або бездіяльності), факт виникнення суспільної шкоди та існування причинно-наслідкового зв'язку між ними.

Податкове планування міжнародних корпорацій як об'єкт правового регулювання є досить складною системою. Через відсутність у законодавстві України окремих понять, які є надзвичайно важливими для комплексного регулювання цього процесу, існуючі норми права створюють якісне підґрунтя для подальшого розвитку правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Форми і засоби податкового планування міжнародних корпорацій

Однією з ключових характеристик податкового планування міжнародних корпорацій є його гнучкість. У світовій практиці нараховується понад 400 різноманітних схем, які використовуються для зменшення обсягів сплачених податків міжнародними корпораціями. При цьому їх кількість постійно зростає, оскільки в умовах протидії таким схемам на нормативному рівні суб'єкти господарювання вимушені знаходити усе нові можливості, які дадуть можливість зменшити базу оподаткування та відповідатимуть вимогам законодавства [103].

Можна прогнозувати, що надалі з'являтиметься все більша кількість схем, які матимуть ускладнений характер, причому їх поява також буде прискорюватися. Таке припущення ґрунтується на підвищенні темпів розвитку

міжнародних корпорацій та враховує динаміку розвитку податкового консультування як одного із самостійних напрямів господарської діяльності.

На сьогодні міжнародні організації та інституції ЄС досліджують існуючі схеми податкового планування міжнародних корпорацій з метою виокремлення притаманних більшості з них загальних ознак, правове регулювання яких унеможливить їх легальне використання. При цьому аналітична діяльність у сфері податкового планування міжнародних корпорацій має виключно констатуючий характер: науковці та практики спроможні досліджувати лише наявні схеми, що використовуються корпораціями, тоді як формування нових схем зменшення бази оподаткування лишається прерогативою міжнародних корпорацій та податкових консультантів.

Досліджуючи форми податкового планування, слід зазначити, що науковці пропонують розподіляти його на індивідуальне, корпоративне [104], поточне, стратегічне [100, с. 114].

Індивідуальне податкове планування виникає на рівні одного суб'єкта господарської діяльності. Зазвичай заходи у межах індивідуального податкового планування здійснюються на території однієї держави у межах її чинного законодавства. Характерним є те, що до індивідуального податкового планування можуть вдаватися також суб'єкти господарської діяльності, які входять до складу міжнародних корпорацій, у випадку, коли їх дії не передбачають включення до схеми інших пов'язаних підприємств.

Корпоративне податкове планування передбачає залучення до процесу декількох пов'язаних підприємств. При цьому залежно від того, який саме підхід до податкового планування використовується, зазначені суб'єкти можуть розміщуватися як в одній, так і в різних державах. У тому випадку, коли йдеться про податкове планування міжнародних корпорацій, суб'єкти податкового планування є резидентами різних держав. Варто також зазначити, що особливістю корпоративного податкового планування є те, що воно базується на

використанні правових колізій та відмінностей у законодавстві різних держав, що робить його складним об'єктом з точки зору правового регулювання.

Необхідно зауважити, що регулювання індивідуального та корпоративного податкового планування здійснюється з дотриманням різних підходів. Для зменшення обсягів індивідуального податкового планування достатнім є усунення правових колізій у національному законодавстві держави, на території якої така діяльність реалізується. Водночас регулювання корпоративного податкового планування вимагає співробітництва компетентних органів різних держав, що значно розширює часові рамки цього процесу та ускладнює його.

Стратегічне податкове планування пов'язане з рішеннями, що впливають на порядок стягнення податків з підприємства впродовж усього періоду його діяльності. Йдеться, зокрема, про вибір організаційно-правової форми, виду діяльності, місця реєстрації чи юрисдикції. Зазначені аспекти визначають умови, на яких будуть стягуватися податки з підприємства, і приймаються зазвичай на етапі його створення. Саме стратегічне податкове планування визначає можливості підприємства використовувати ті чи інші інструменти поточного податкового планування.

Стратегічне податкове планування є основою заходів, які вживаються міжнародними корпораціями для зменшення обсягів сплачених податків. Здійснюючи вибір приймаючої держави, органи управління міжнародних корпорацій фактично застосовують засоби стратегічного податкового планування, керуючись при цьому своїм правом вільного здійснення господарської діяльності.

Поточне податкове планування – це комплекс заходів, що вживаються підприємством на різних етапах його функціонування для зменшення обсягів податків, які воно сплачує. До інструментів поточного податкового планування належать поточний фінансовий контроль, метод попередньої податкової експертизи, метод варіаційно-порівняльного аналізу нових проєктів, метод

використання облікової ставки (елементами якого є метод заміни відносин, метод поділу відносин, метод прямого скорочення об'єкта оподаткування, метод відстрочення податкового платежу), метод делегування податків підприємству-сателіту, метод офшору [100, с. 116].

Залежно від того, який тип (або типи) податкового планування використовує підприємство, регулювання цього процесу може бути здійснене із застосуванням різних законодавчих актів. При цьому зазначимо, що принцип законності є одним із базових для податкового планування, оскільки будь-які інструменти, заборонені законом, не можуть бути використані у цьому процесі.

Податкове планування широко застосовується підприємствами різних організаційних форм та форм власності незалежно від їх фінансового стану та сфери діяльності. При цьому застосування податкового планування не може саме по собі бути інструментом покращання фінансового стану підприємства, проте при проведенні обґрунтованої політики може суттєво збільшити обсяг фінансових ресурсів, які лишаються у розпорядженні підприємства та можуть бути використані для його подальшого розвитку.

З огляду на те, що податкове планування почало розглядатися як об'єкт наукового аналізу не так давно, наразі дослідниками визначено невелику кількість класифікаційних ознак цього явища. Для забезпечення ефективного правового регулювання цього процесу розширення підходів до його аналізу є вкрай важливим, що обумовлює необхідність подальшого дослідження його форм.

На нашу думку, зважаючи на значну роль у розвитку податкового планування податкових консультантів, доцільно доповнити існуючу класифікацію також такими формами податкового планування, як самостійне (тобто таке, що здійснюється платником податків без залучення третіх осіб) та делеговане (яке здійснюється із залученням податкових консультантів).

Відповідні форми податкового планування пропонуємо закріпити у статті 14 ПКУ, визначивши, що самостійне податкове планування – правовідносини, що

виникають у процесі вжиття платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків, суб'єктами яких є платник податків та держава (в особі органів державного управління), а делеговане податкове планування – правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків, суб'єктами яких є платник податків, держава (в особі органів державного управління) та треті особи, що впливають на процес сплати платником податків.

Введення такої класифікаційної ознаки, як самостійність прийняття рішень суб'єктом правовідносин при здійсненні податкового планування є обґрунтованим з наукової точки зору, оскільки її використання надасть змогу акцентувати на ролі податкових консультантів у розвитку досліджуваного процесу.

З точки зору регулювання податкового планування міжнародних корпорацій введення такої класифікації уможливить більш обґрунтований підхід до визначення суб'єктів цього процесу при аналізі кожного конкретного прояву такої поведінки платника податків, що може класифікуватися як податкове планування.

Аналіз практики податкового планування міжнародних корпорацій дав змогу виявити основні засоби, які використовуються у практичній діяльності міжнародних корпорацій. До них належать:

- вибір місця реєстрацій відокремлених структурних підрозділів міжнародної корпорації;
- уникнення створення постійного представництва (далі – ПП);
- маніпуляції з бенефіціарним власником (далі – БВ);
- платежі за використання об'єктів інтелектуальної власності.

Одним з найпростіших засобів податкового планування міжнародних корпорацій є *вибір місця реєстрації відокремлених структурних підрозділів на підставі характеристики альтернативних податкових юрисдикцій*.

До основних критеріїв вибору юрисдикції належать оподаткування прибутків, наявність пільгових або спеціальних режимів для здійснення торговельної діяльності, правила трансфертного ціноутворення, оподаткування виплат на користь материнської компанії, зокрема дивідендів та відсотків, правила стягнення ПДВ, приєднання до автоматизованого обміну податковою інформацією, застосування концепції «достатньої присутності», імплементація плану BEPS, легкість ведення бізнесу, обов'язковість щорічного аудиту, наявність валютних обмежень, вимоги щодо обов'язкового відкриття банківського рахунку, орієнтовна вартість створення компанії, мінімальний статутний капітал, приблизна вартість утримання підприємства тощо [105]. Для аналізу цих критеріїв на практиці нами було порівняно податкові режими трьох держав – Естонії, Болгарії та Об'єднаних Арабських Еміратів (далі – ОАЕ).

При оподаткуванні прибутків та наявності пільгових або спеціальних режимів щодо такого оподаткування слід зазначити, що у процесі порівняння оподаткування прибутку в контексті вибору юрисдикції для реєстрації відокремленого підрозділу міжнародної корпорації до уваги береться не лише ставка податку, але й те, на якому етапі такий податок стягується (на етапі отримання чи розподілу прибутку).

Зокрема, в Естонії прибуток від торговельної діяльності не підлягає оподаткуванню на етапі його отримання, адже в державі діє податок на виведений капітал. Податок на виведений капітал за ставкою 20% застосовується тільки в момент розподілу прибутку. З 2018 р. ставка податку знижена до 14%, однак ця ставка застосовуватиметься поетапно. Право на застосування ставки в розмірі 14% будуть мати тільки компанії, що розподіляють прибуток протягом -х останніх років. Починаючи з 2019 р. і протягом 3-х наступних років, ставка 14% буде застосовуватися до 1/3 частини розподіленого прибутку. Знижена ставка 14% може бути застосована до всієї суми розподіленого прибутку не раніше 2021 р. Під розподілом прибутку мають на увазі виплати дивідендів,

доходи від викупу акцій, доходи, що виникли в результаті зменшення капіталу, коригування, пов'язані з трансфертним ціноутворенням, та інші доходи, не пов'язані з господарською діяльністю. При цьому видача кредиту не прирівнюється до розподілу прибутку, а отже, не обкладається податками.

У Болгарії прибуток компанії обкладається за стандартною ставкою 10%. В ОАЕ податок на прибуток відсутній, за винятком права обкладати окремих еміратів податком на прибуток з таких видів діяльності, як банківська та торгівля нафтою і нафтопродуктами [105].

Отже, Естонія як держава, що уніфікувала податок на виведений капітал, може обиратися платниками податків для цілей податкового структурування у випадку ведення активної торговельної діяльності, адже прибутки від такої діяльності не будуть оподатковуватися. Для холдингових компаній міжнародних корпорацій, які беруть активну участь у розподілі прибутку, Естонія є не найвигіднішим місцем для створення відокремленого підрозділу. Натомість холдингову компанію будуть більше цікавити Болгарія чи ОАЕ.

Іншим чинником для вибору місця реєстрації відокремлених структурних підрозділів міжнародної корпорації є порівняння юрисдикцій за критерієм наявності пільгових режимів оподаткування, якщо такі існують. До уваги беруться також вимоги щодо отримання ліцензії на певний вид господарської діяльності, а також спеціальні умови для реєстрації підприємств, якщо такі існують. В Естонії та Болгарії такі режими відсутні, проте в ОАЕ нормативно-правова база дозволяє створювати підприємства, у структурі власності яких немає резидентів ОАЕ, тільки у спеціальних зонах вільної торгівлі [105].

Особливого значення при виборі юрисдикції для реєстрації відокремленого підрозділу міжнародної корпорації набуває застосування на цій території регуляторних норм у сфері трансфертного ціноутворення (далі – ТЦ). За своїм змістом трансфертне ціноутворення становить використання в операціях між структурними підрозділами міжнародних корпорацій цін, що відрізняються

від ринкових, з метою досягнення податкових цілей. Використання міжнародними корпораціями трансфертного ціноутворення є одним з основних викликів збалансованому розвитку світового господарства, що обумовило активізацію зусиль світової спільноти для протидії зазначеному явищу. Як наслідок, ОЕСР розроблено «Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб» (далі – ТЦ Рекомендації) практиці використання трансфертного ціноутворення при здійсненні операцій у межах міжнародної корпорації.

Що стосується ТЦ в законодавстві Естонії, слід зазначити, що ця держава є членом ОЕСР і тому дотримується ТЦ Рекомендацій. Згідно з законодавством Естонії компанія повинна скоригувати свої податкові зобов'язання, якщо вона здійснює будь-які операції з пов'язаними особами та не дотримується принципу витягнутої руки». Такі коригування визнаються розподілом прибутку і оподатковуються за ставкою 20%. Вимоги щодо обов'язкової підготовки документації з ТЦ розповсюджуються, якщо виконується хоча б одна з наведених умов: обсяг продажів компанії перевищує 50 млн євро за рік; дохід компанії перевищує 43 млн євро за рік; в компанії працює більше як 250 співробітників; є операції з пов'язаними особами в низькоподаткових юрисдикціях (список таких юрисдикцій містить понад 20 держав і складається переважно з держав з низькою ставкою податку та, зокрема, включає такі держави, як Британські Віргінські Острови та Беліз). Естонія 15 березня 2017 р. приєдналася до системи збору та обміну звітами між державами (Country-by-Country Reporting). Міжнародні групи із загальним обігом не менше 750 млн євро повинні були подати такий звіт за 2016 фінансовий рік не пізніше 31 грудня 2017 р. [106].

Болгарія, своєю чергою, не є членом ОЕСР, проте також дотримується ТЦ Рекомендацій. У Болгарії немає спеціальних вимог щодо підготовки ТЦ документації до певної дати. Однак податкові органи цієї країни активно проводять

перевірки платників податків з питань ТЦ. У разі виникнення питань до платників податків податкові органи можуть запросити у ТЦ документацію, яку зазвичай потрібно надати протягом 30 днів. З 4 серпня 2017 р. Болгарія також

В ОАЕ правила ТЦ відсутні. Проте при виборі юрисдикції важливу роль відіграє дотримання державою місцезнаходження відокремленого підрозділу міжнародної корпорації рекомендацій ОЕСР, оскільки інші держави, в яких провадить свою діяльність міжнародна корпорація, можуть звертати увагу, в яких ще державах діє міжнародна корпорація [106].

Для українських підприємств наявність у державі норм у сфері ТЦ набуває особливого значення, з огляду на те, що в Україні наразі зазначеному питанню приділяють значну увагу. Протягом 2019 р. у Верховному Суді України розглянуто два рішення стосовно застосування підприємствами трансфертного ціноутворення. 14 вересня 2019 року набрала чинності Постанова Верховного Суду у справі № 808/411/18, 5 березня 2019 року винесено рішення у справі № 815/3424/17), при цьому в обох випадках рішення винесені на користь платників податків. На наш погляд, позитивним є формування в Україні судової практики щодо використання підприємствами трансфертного ціноутворення, оскільки подібна ситуація дозволить забезпечити належний захист тим підприємствам, які можуть обґрунтувати встановлення цін при здійсненні операцій.

Важливим критерієм вибору юрисдикції для реєстрації відокремленого підрозділу є також оподаткування виплат на користь материнської компанії. До уваги у цьому випадку береться те, чи є різниця між оподаткуванням платежів на користь резидентів та нерезидентів, особливо тих, що розміщені у низькоподаткових юрисдикціях.

При оцінці потенційних приймаючих держав за критерієм податку на додану вартість зважають не лише на його ставку, але й умови стягнення, наявність диференційованої шкали для різних видів товарів та послуг, можливість відшкодування тощо.

у

т

Надзвичайно важливим при виборі юрисдикції для розміщення відокремленого підрозділу є застосування на її території концепції достатньої присутності, яка повинна відрізняти компанії, що здійснюють реальні бізнес-операції, від компаній, створених виключно з метою отримання податкових вигод.

Проблемою податкового законодавства більшості держав є незакріпленість критеріїв «достатньої присутності». При цьому у світовій практиці сформувався перелік основних індикаторів достатньої присутності, до яких належать, зокрема, але не виключно, такі критерії:

- місце прийняття управлінських рішень – такі рішення мають прийматися в офісі компанії і бути юридично закріплені;
- вимоги до управлінського персоналу (директора чи ради директорів) – директор має бути кваліфікованою особою з необхідною освітою і досвідом;
- наявність офісного приміщення – повинен бути об'єкт (приміщення власне чи орендоване), де персонал зміг би виконувати поставлені завдання;
- функціональний профіль – відповідність функцій, ризиків та активів компанії її профілю та рівню доходів;
- персонал – кількість та кваліфікація персоналу мають задовольняти цілі та завдання, для яких створено підприємство, і мотивовані на отримання доходу;
- джерела доходу – має братися до уваги рівень диверсифікації доходу та відповідність отриманого доходу профілю діяльності компанії [106].

За умови, якщо у державі застосовуються вимоги щодо достатньої присутності, рівень її привабливості для міжнародних корпорацій щодо використання у схемах податкового планування є невисоким.

Крім критеріїв, що характеризують сприятливість законодавства держави для зменшення податкового навантаження, при виборі юрисдикції до уваги також береться економічне та інституційне середовище. Так, предметом аналізу є міжнародні рейтинги, які дають змогу оцінити ефективність оподаткування, легкість реєстрації підприємств, наявність перешкод для здійснення міжнародних

операцій тощо. Значну увагу у процесі аналізу приділено валютним обмеженням, які визначають умови виплати зарубіжним інвесторам дивідендів.

Важливим критерієм вибору юрисдикції є обсяг витрат на реєстрацію та утримання компанії. На цьому етапі здійснюється не лише порівняння витрат у різних державах, але й зіставлення їх з потенційними вигодами від розміщення відокремленого підрозділу на певній території. Залежно від того, які саме цілі переслідує міжнародна корпорація, на основі розглянутих критеріїв здійснюється вибір приймаючої держави. Так, наприклад, вартість створення компанії в Естонії становить близько 2 000 – 3 000 тис. євро, в Болгарії – 8 000 – с. євро, ОАЕ – 17 000 – 25 000 тис. дол. США [106].

Отже, вибір місця реєстрації відокремлених підрозділів міжнародної корпорації є досить важливим кроком для цілей оподаткування. При цьому слід враховувати характер діяльності такого відокремленого підрозділу, подальші способи його фінансування та цілі, для яких воно створюється. До того ж варто зазначити, що вибір місця реєстрації відокремлених підрозділів міжнародної корпорації можна розглядати і як самостійну схему податкового планування, і як підготовчий етап для реалізації більш складних і комплексних заходів щодо зменшення обсягів сплачених міжнародними корпораціями податків.

Ще одним засобом, що використовується міжнародними корпораціями у процесі податкового планування, є *штучне уникнення статусу постійного представництва у податкових цілях*. Можливість застосування такої схеми пояснюється існуванням між державами двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, які здебільшого передбачають, що прибуток, отриманий резидентом однієї держави від підприємницької діяльності в іншій договірній державі, підлягає оподаткуванню в юрисдикції податкового резидентства такої особи, за винятком операцій, здійснених через ПП. Такий підхід до оподаткування доходів від підприємницької діяльності, отриманих у результаті здійснення господарської діяльності за кордоном,

пояснюється тим, що переважна частина угод про уникнення подвійного оподаткування базується на Модельній податковій конвенції ОЕСР щодо доходів і капіталу (Model Tax Convention on Income and on Capital) [107], яка становить набір стандартних положень для угод про уникнення подвійного оподаткування статей, у яких викладені положення справедливого розподілу оподаткування в операціях, де задіяні дві договірні держави і їх податкові резиденти.

Недопущення статусу ПП за умови існування угоди про уникнення подвійного оподаткування між державами дає можливість материнській компанії, зареєстрованій у низькоподатковій юрисдикції, сплачувати податки за місцем свого податкового резидентства, фактично здійснюючи діяльність на території держав з менш сприятливим податковим середовищем.

Законодавство більшості держав світу нині формується з урахуванням високих ризиків використання міжнародними корпораціями схеми уникнення статусу ПП, надаючи достатньо широкий перелік критеріїв віднесення операцій до таких, що здійснюються через ПП. Зокрема, відповідно до Модельної конвенції ОЕСР є декілька тестів для визначення ПП. Слід зазначити, що визначення ПП, передбачене ПКУ, досить близьке до запропонованого ОЕСР і з метою подальшого аналізу ми використаємо саме його.

Так, зокрема, відповідно до Податкового кодексу України ПП визначається як постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління, філія, офіс, фабрика тощо (тест постійного місця діяльності) [12, ст. 14].

У ПКУ також зазначено, що з метою оподаткування термін «постійне представництво» включає будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкти чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців (тест специфічного об'єкта).

Також ПП містить надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників або інший

персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більше як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді (тест надання послуг).

ППІ також виникне у випадку наявності резидентів, які мають повноваження: діяти від імені виключно такого нерезидента (проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів (контрактів) від імені цього нерезидента), що приводить до виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків тощо (тест залежного агента).

Існують також правила, за яких ППІ відсутнє. Зокрема, ППІ не є використання будівель або споруд лише з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу; утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер (тест підготовчої чи допоміжної діяльності).

Міжнародні корпорації використовують прогалини національних законодавств та договорів про уникнення подвійного оподаткування в частині ППІ щодо відсутності передумов для його виникнення. Так, зокрема, за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. За такої схеми міжнародна корпорація може продавати свою продукцію в державі без створеного ППІ у частині тесту залежного агента. Як наслідок, продаж товарів через такого комісіонера не

буде вважатися ПП і держава не зможе стягнути податок на прибуток. Оскільки комісіонер, який здійснює такий продаж, не володіє товарами, які він продає, то в нього не буде виникати дохід від продажу такого товару і, як наслідок, він також не буде оподатковуватися податком на прибуток. Комісіонер може сплачувати лише податки з доходу, які він отримав у вигляді заробітної плати/комісії за надання таких послуг. У зв'язку з тим, що визначення ПП як і у багатьох договорах про уникнення подвійного оподаткування, так і в національних законодавствах не регулюють це питання, держави втрачають колосальні доходи від неоподаткування такої діяльності.

Інша схема, що передбачає відсутність створення ПП у частині тесту залежного агента, стосується ситуацій, коли договори, які формально узгоджуються в одній державі, в ній не укладаються, оскільки підписуються за кордоном. Це призводить до ситуацій, коли міжнародні корпорації роблять усе, щоб фактично визначити суттєві умови договорів в одній державі, але підписати договір в іншій. Як наслідок, держави втрачають значні доходи від неоподаткування такої діяльності, хоча досить дієві засоби протидії таким схемам відсутні.

Виникають ситуації, коли особа, яка зазвичай укладає договори, є номінальним «незалежним агентом», що веде до відсутності створення ПП, проте насправді вона тісно пов'язана з міжнародною корпорацією, від імені якої діє.

До того ж зустрічаються ситуації, коли компанії зловживають тестом підготовчої чи допоміжної діяльності. Залежно від обставин діяльність, яка раніше вважалася підготовчою або допоміжною за своїм характером, на сьогодні може належати до основної діяльності компанії. І як наслідок, діяльність, яка раніше вважалася допоміжною чи підготовчою, може стати основною для компанії.

Ще одним із способів уникнення ПП є «фрагментація діяльності» з метою недосягнення строків, передбачених національним законодавством, з настанням яких виникає ПП у тій чи іншій державі. Зважаючи на легкість, з якою міжнародні корпорації можуть змінювати свої структури для отримання

податкових пільг, досить важливим є створення практики, яка б унеможлиблювала уникнення створення ПП шляхом «фрагментації діяльності» існуючої господарської діяльності на невеликі операції, аби стверджувати, що кожний фрагмент такої діяльності є підготовчим чи допоміжним щодо основної діяльності.

У законодавстві більшості держав світу виникає також проблема у визначенні безпосередньо прибутку ПП, адже фактично таке ПП є частиною міжнародної корпорації і виокремити прибуток ПП з економічної точки зору досить проблематично. Міжнародні корпорації беруть до уваги таку обмеженість у визначенні прибутку ПП як критерій для провадження діяльності в такій юрисдикції.

В умовах диджиталізації платники податків можуть провадити свою діяльність у будь-якій частині світу без фактичного перебування в цій державі. Як наслідок, держава не зможе оподатковувати прибуток такого платника податків, адже ПП буде відсутнє на її території.

Наступним засобом, що використовується міжнародними корпораціями з метою зменшення обсягів сплачених податків, є *використання маніпуляцій з бенефіціарним власником*.

Така схема відповідно до низки міжнародних угод передбачає, що у випадку, якщо отримувачем виплат (роялті, дивідендів) є нерезидент, який також є фактичним БВ господарської діяльності, може мати місце застосування пільгової ставки податків або звільнення від оподаткування.

Вперше обмеження щодо бенефіціарної власності з'явилися у 1966 р. у протоколі до Конвенції про уникнення подвійного оподаткування 1945 р. між Великою Британією та США. Натомість термін «бенефіціарна власність» було введено у 1967 році на пропозицію Великої Британії у Конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Великою Британією та Нідерландами. У документах ОЕСР термін вперше використано у 1977 р. [108].

У 2011 р. до документів ОЕСР запропоновано внести зміни, які стосувалися визнання бенефіціарним власником лише тих осіб, які мають повне право

використовувати та розпоряджатися дивідендами. При цьому уточнюється, що за умови, якщо отримувач дивідендів не пов'язаний зобов'язаннями їх сплатити іншій особі (хоча і не зможе використовувати ці кошти з огляду, наприклад, на необхідність використати їх для погашення кредиторської заборгованості), то він все ще визнається бенефіціарним власником.

Загалом схему податкового планування міжнародних корпорацій на основі махінацій з БВ можна подати у такому вигляді: з метою отримання податкових пільг на території держави, з якою у материнської держави укладено договір у податковій сфері, що передбачає пільгове оподаткування доходів за умови нерезидентів, міжнародною корпорацією може бути створено юридичну особу, яка отримає статус БВ і, відповідно, право на пільгове оподаткування виплат.

Для унеможливлення застосування такої схеми у законодавстві більшості держав, і України в тому числі, впроваджуються обмеження щодо того, хто саме може виступати БВ. Так, відповідно до українського законодавства БВ не може бути агент, посередник або фіктивні холдингові компанії (*conduit*). Крім того, відповідно до діючої в Україні судової практики при прийнятті рішення щодо пільгового оподаткування доходів БВ-нерезидента, до уваги беруть також ризики, які були ним понесені у процесі отримання доходу, та фактична залученість до процесу його отримання, а також те, чи є БВ лише отримувачем доходу, чи має право у результаті розподіляти його та отримувати економічні вигоди від його використання.

Спираючись на світовий досвід, зауважимо, що можна знайти велику кількість матеріалів щодо визначення бенефіціарного власника. Так, під час розгляду справи *Royal Dutch* було визнано, що бенефіціарним власником може бути особа, яка не є власником акцій, на які виплачуються ці дивіденди. Рішенням Швейцарського федерального суду 2006 р. також підтверджено, що бенефіціарним власником може визнаватися підприємство, яке сплачує

дивіденди невідомій особі у третій державі. Показовим є також випадок рішення Канадського суду у справі *Prevost Car*, відповідно до якого підприємство, зареєстроване у Нідерландах, було визнане бенефіціарним власником навіть попри зобов'язання виплатити дивіденди акціонерам у Швеції та Великій Британії [108].

При цьому трапляються також випадки надмірного зловживання правом: так, Вищий адміністративний суд Франції у справі Шотландського банку не визнав бенефіціарним власником за угодою банк, який здійснював платежі для набуття прав на отримання майбутніх вигод [108].

Аналіз судової практики доводить, що критерії визнання особи бенефіціарним власником потребують подальшого уточнення, уніфікації та законодавчого закріплення для підвищення рівня об'єктивності судової практики та унеможливлення використання розглянутої схеми у податкових цілях.

Міжнародні корпорації з метою приховання БВ досить часто у своїй практичній діяльності використовують трасти.

Відповідно до чинного законодавства траст — це юридична особа — нерезидент, яка провадить свою діяльність на основі довірчої власності, де повірений діє за рахунок і в інтересах довірителя, а також зобов'язується за винагороду виконувати певні юридичні дії [109]. Використання трастів дає змогу довірителям зменшити базу оподаткування за рахунок передачі активів, які підлягають оподаткуванню, у трастовий фонд, оскільки внаслідок створення трасту власник майна фактично позбавляється юридичного права власності на нього.

У світовій практиці найбільшого поширення набули два види трастів: дискреційний та фіксований. При цьому у схемі податкового планування оптимальним є використання дискреційного трасту, відповідно до умов функціонування якого управитель трасту може самостійно приймати рішення щодо виплати прибутків або капіталу трасту на користь осіб, зазначених у трастовому документі, а також послідовності виплат. Така гнучкість робить дискреційний траст ефективним засобом уникнення розголошення інформації про БВ [110].

Ще одним засобом є *використання роялті з об'єктів інтелектуальної власності*.

Можливість отримання платежів за використання об'єктів інтелектуальної власності пов'язане з існуванням спеціальних податкових режимів, що отримали назву IP BOX (Intellectual Property box). Метою такого податкового режиму є стимулювання інновацій, що є трендом господарської політики багатьох держав світу [111].

За умови використання міжнародними корпораціями схем, які базуються на існуванні у певній державі сприятливого податкового режиму для підприємств, що здійснюють інноваційну діяльність, міжнародною корпорацією у такій юрисдикції створюється стовідсоткова дочірня компанія, якій як внесок у статутний капітал передаються всі існуючі права інтелектуальної власності, а також права на всі майбутні дослідження і розробки.

Зазначена компанія ліцензує права інтелектуальної власності на іншу компанію, розміщену за кордоном, і, відповідно, отримує роялті, яке внаслідок існування режиму IP BOX підлягає пільговому оподаткуванню. При цьому материнська компанія отримує дивіденди.

Наприклад, у 2013 р. у Великобританії був юридично закріплений режим «ай-пі бокс». Відповідно до цього режиму у разі дотримання кваліфікаційних умов режим «ай-пі бокс» забезпечує ефективну ставку оподаткування на прибуток у розмірі 10%, що пов'язана з певними патентами та іншими визначеними правами на інтелектуальну власність. Це, своєю чергою, може знизити ефективну ставку податку для міжнародної корпорації загалом. Режим «ай-пі бокс» поширюється на патенти, що надаються Управлінням інтелектуальної власності Великобританії згідно з Європейською патентною конвенцією та державами – членами ЄС. Компанія також може використовувати режим «ай-пі бокс», якщо вона має ексклюзивну ліцензію на використання таких прав. Пільги від патентного боксу починають виникати уже тоді, коли подано заявку на реєстрацію патенту. Отже, дохід, що передусь реєстрації

патенту, буде оподатковуватися за пільговою ставкою.

Цей режим зазнав серйозної критики серед держав ЄС, а особливо Німеччини, адже значна кількість компаній, раніше зареєстрованих в тій чи іншій державі, у зв'язку з пільговою ставкою оподаткування перемістилися до Великобританії. У 2014 р. Британія була змушена змінити «ай-пі бокс» режим. Так, згідно з новими правилами для існуючих компаній використання пільгової ставки оподаткування буде дозволене лише тоді, коли суттєві витрати на розробку об'єкта інтелектуальної власності понесені у Великобританії. У випадку, коли пов'язані сторони беруть на себе витрати на аутсорсинг або придбання (які не будуть кваліфікаційними витратами для розрахунку частки кваліфікаційного доходу), платникам податків слід дозволити максимально збільшити їхні кваліфікаційні витрати на 30% за умови обмеження загальних. Починаючи з 2021 р., режим «ай-пі бокс» буде скасовано [111].

Досліджувана схема використання податкового планування міжнародних корпорацій є надзвичайно актуальною, оскільки на сьогодні інноваційна діяльність один із ключових трендів розвитку бізнесу. При цьому велика кількість держав, що розвиваються мають сприятливе оподаткування для компаній, що працюють у сфері ІТ та продукують інновації, що робить їх економіки вразливими для застосування досліджуваного підходу до податкового планування. Зазначимо, що саме диджиталізація економіки є одним із ключових факторів для розвитку податкового планування, а в умовах додаткових преференцій для компаній, що здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (далі – НДДКР), масштаби здійснення податкового планування міжнародними компаніями-інноваторами будуть зростати.

Ще однією схемою, що може використовуватися у податковому плануванні міжнародних корпорацій, є створення компаній в офшорних юрисдикціях. Сама по собі реєстрація відокремленого підрозділу на території держав, що мають сприятливе податкове законодавство і допускають реєстрацію на своїй території компаній, діяльність яких не буде пов'язана із державою, не є

схемою податкового планування, а може лише створювати підґрунтя для використання розглянутих вище підходів для здійснення податкового планування.

Переваги офшорного оподаткування використовуються, зокрема, міжнародними корпораціями, які мають у своїй структурі головну холдингову компанію та її дочірні компанії, представництва й філії, розташовані поза юрисдикцією базування материнської компанії [112]. При цьому ключовими засобами корпоративного міжнародного планування є: перерозподіл (диверсифікація) прибутку шляхом концентрації глобального прибутку транснаціональних компаній у державах з переважно низьким рівнем оподаткування; зниження прибутку шляхом віднесення частини витрат, платежів, відсотків, дивідендів, роялті на фінансові результати офшорних підрозділів; створення прибутку – фактичне винесення всіх операцій у офшорні юрисдикції.

До поширених схем використання офшорних територій у процесі податкового планування належать: створення офшорного клірингового центру, функцією якого є здійснення взаєморозрахунків на основі спеціально розробленої системи; міжнародний лізинг; створення офшорної страхової компанії; здійснення експортно-імпортних операцій через підконтрольні офшорні компанії [113].

Розглянуті засоби найбільш застосовувалися міжнародними корпораціями впродовж десятиліть, однак протягом останніх років у законодавстві держав, залучених до процесів транснаціоналізації міжнародного бізнесу, з'явилося нормативно-правове регулювання, яке обмежує можливість їх використання. При цьому у майбутньому суб'єкти оподаткування можуть повернутися до здійснення операцій за подібними схемами, використовуючи замість заборонених нові схеми. Так, наприклад, у зв'язку з активним розвитком сфери фінансових послуг виникають нові фінансові інструменти, використання яких є неврегульованим, і, відповідно, існує можливість їх застосування з метою зменшення бази оподаткування.

2.3. Правові засоби запобігання агресивному податковому плануванню

Дослідження сутності податкового планування міжнародних корпорацій, причин його виникнення та розвитку дають можливість зробити висновок, що цей процес уже зараз потребує формування дієвої системи правового регулювання, а у майбутньому, за її відсутності, може перетворитися на один з основних викликів системі міжнародних економічних відносин. При цьому акцент має ставитися саме на системності правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, оскільки міжнародні корпорації, дії яких спрямовані на зменшення бази оподаткування, є найбільш загрозливими для національних економік, використовують у своїх схемах відмінності оподаткування різних держав, і, відповідно, самостійні кроки окремих держав не зможуть створити якісні умови для регулювання досліджуваного процесу.

Під час дослідження правових засобів протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій необхідно зазначити, що основу правового регулювання цього явища становить метод владних розпоряджень, який характеризується застосуванням імперативних норм. При цьому дослідники, зокрема Гаврилук Р.О., Дерещ В.А., вважають, що правовідносини у сфері оподаткування і, відповідно, податкового планування мають реординаційні зв'язки між учасниками, які усі (за винятком держави) однаково чиним обмежені у самостійності [114, 115]. Суттєвим також є те, що правовідносини у сфері податкового планування характеризуються не підпорядкуванням одного учасника правовідносин іншому, а підпорядкуванням усіх учасників законодавству у сфері оподаткування.

Взаємодія світової спільноти дасть змогу розглядати питання регулювання податкового планування міжнародних корпорацій у комплексі. Проблемою окремих держав є те, що вони здебільшого не мають можливості оцінити вплив податкового планування міжнародних корпорацій на світове господарство, концентруючись лише на його наслідках для національної економіки. Крім цього, володіючи обмеженою інформацією про діяльність міжнародних

корпорацій, податкові органи однієї держави не можуть зрозуміти логіку процесу податкового планування міжнародних корпорацій і, відповідно, сформувати ефективну нормативно-правову базу.

Нагальною проблемою для всіх учасників процесу правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є відсутність єдиної інформаційної бази, яка дає можливість податковим органам різних держав не здійснювати заходи наосліп. На практиці існує часовий проміжок між фактичним правочином, здійсненим з метою зменшення сплати податків, та отриманням органами зацікавлених держав інформації про такий правочин. Отже, держави втрачають можливість попередити використання міжнародними корпораціями тих чи інших схем та у короткостроковій перспективі мінімізувати їх негативні наслідки.

На нинішньому етапі головною міжнародною організацією, що здійснює заходи у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, є ОЕСР. Зацікавленість ОЕСР цим процесом пояснюється тим, що її членами є економічно розвинуті держави, які як материнські держави для міжнародних корпорацій найбільшим чином потерпають від негативних наслідків податкового планування міжнародних корпорацій.

Однією з найвагоміших ініціатив ОЕСР, що сприяє формуванню системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, є обмін фінансовими даними з податковою метою. Цю ініціативу започатковано у 2014 р. створенням Спільного стандарту звітності (Common Reporting Standard) [116], відомого також як Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. Приєднання до ініціативи вимагає від держав здійснювати збір інформації від своїх фінансових установ з метою автоматичного або за запитом обміну нею з іншими юрисдикціями на щорічній основі. У договорі викладено дані про фінансові рахунки, інформація щодо яких підлягає обміну, критерії для визначення фінансових установ, про діяльність яких слід

надавати інформацію, а також загальні процедури забезпечення належної сумлінності (due diligence), яких повинні дотримуватися фінансові установи.

Стандарт складається з чотирьох ключових частин: модельна угода про компетентні органи, що забезпечують міжнародну правову базу для автоматичного обміну інформацією, спільний стандарт звітності, коментарі до попередніх документів та керівництво користувача схеми CRS XML Schema, що використовується для уніфікації формату, у якому подається інформація [116]. На сьогодні вже понад 100 держав світу взяли на себе зобов'язання виконувати вимоги Спільного стандарту звітності і їх кількість щороку зростає, що свідчить про дієвість розглянутого засобу регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Слід зазначити, що угода щодо автоматичного обміну інформацією сама по собі не є регуляторним засобом, а, ймовірно, становить підґрунтя для формування системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Водночас план роботи BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [117], основною цінністю якого є визначення напрямів спільних дій усіх учасників світогосподарських процесів у сфері протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій, можна назвати міжнародним актом у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

BEPS не є універсальним засобом регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, навпаки, він вимагає імплементації низки законодавчих змін у кожній з держав – учасників ініціативи з метою досягнення її власних цілей. При цьому документ повною мірою визначає, які саме заходи може реалізувати держава для протидії використанню податкового планування міжнародних корпорацій в умовах диджиталізації економіки, при використанні гібридних фінансових інструментів або маніпуляцій з ТЦ. Сильною стороною BEPS є те, що ці документи відображають сучасні реалії розвитку міжнародного бізнесу: враховують останні тренди глобалізованої системи світогосподарських зв'язків, концентруючись не лише на існуючих загрозах, але й на потенційних

викликах, виникнення яких пов'язане з інноваційною стадією суспільного розвитку. При цьому документи визначають також заходи, які мають бути впроваджені у державах, що лише починають розглядати податкове планування міжнародних корпорацій як об'єкт правового регулювання (таких як Україна). У такому випадку першочерговими визнаються заходи, що сприятимуть підвищенню прозорості діяльності міжнародних корпорацій, зокрема приєднання до автоматичного обміну фінансовою інформацією, вдосконалення правил оподаткування контрольованих іноземних компаній, запровадження додаткової звітності трансфертного ціноутворення, вдосконалення правил обмежень витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами, запобігання зловживанням у зв'язку з використанням договорів про усунення подвійного оподаткування тощо [118].

На наш погляд, міжнародний рівень дійсно має бути ключовим для розв'язання проблеми податкового планування міжнародних корпорацій, оскільки лише орієнтація всіх держав на єдині норми та правила, дотримання чітко визначених принципів та обмін адекватною інформацією про дії міжнародних корпорацій у різних державах може забезпечити підґрунтя для поступового контролю над застосуванням схем податкового планування міжнародних корпорацій [119, с. 89].

Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, крім міжнародного рівня, має здійснюватися й на регіональному. Це пояснюється розвитком процесів регіональної інтеграції та необхідністю зменшення вірогідності використання схем податкового планування міжнародних корпорацій у межах інтеграційних об'єднань.

Регіональна інтеграція у нинішніх умовах є одним з найбільш прогресивних трендів розвитку світового господарства, що значною мірою пояснюється діяльністю міжнародних корпорацій та їх потребою у доступі до нових ринків збуту. При цьому міжнародні корпорації активно використовують

неузгодженості, що існують у законодавстві держав – учасників інтеграційного процесу, для досягнення цілей податкового планування міжнародних корпорацій.

Таким чином, гармонізація податкового законодавства учасників інтеграційних об'єднань є важливим завданням як щодо досягнення їх інтеграційних цілей, так і з метою нівелювання негативного впливу податкового планування міжнародних корпорацій на світове господарство загалом. Досягти консенсусу за умови участі у процесі обмеженої кількості держав, зазвичай близьких за рівнем економічного розвитку та пов'язаних спільними інтересами, простіше, ніж узгодити позиції незалежних учасників процесу співпраці, і отже, регулювання процесу податкового планування міжнародних корпорацій можна вважати проміжною ланкою, існування якої сприяє полегшенню переговорного процесу на міжнародному рівні.

У сучасних умовах активну позицію у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій займає ЄС, головний виконавчий орган якого – Комісія, що здійснює формування нормативної бази для зменшення можливостей для міжнародних корпорацій застосовувати схеми податкового планування міжнародних корпорацій. Робочі документи Комісії визначають основні схеми, які використовувалися європейськими компаніями для розмивання бази оподаткування, а також можливості протидії їх застосуванню.

ЄС активно здійснює регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, що можна пояснити рядом причин.

По-перше, відмінності, що існують у податковому законодавстві держав-членів, створюють передумови для використання схем податкового планування міжнародних корпорацій на теренах інтеграційного об'єднання.

По-друге, держави ЄС є материнськими для значної кількості міжнародних корпорацій, що робить їх надзвичайно вразливими до загроз, пов'язаних із подальшим вдосконаленням схем податкового планування міжнародних корпорацій.

По-третє, держави-лідери Співтовариства мають стабільні розвинуті економіки, для яких застосування гібридних фінансових інструментів та інноваційних

технологій є нормою, а не перспективою: зазначені засоби широко використовуються у схемах податкового планування міжнародних корпорацій – все це обумовлює необхідність формування в ЄС якісних та ефективних регуляторних засобів їх використання в контексті розмивання бази оподаткування.

Між національним та регіональним рівнем регулювання податкового планування міжнародних корпорацій можна виокремити також підрівень, пов'язаний з існуванням двосторонніх договорів між певними державами. Такі договори можуть бути пов'язані як безпосередньо з проблемами податкового планування міжнародних корпорацій (на прикладі Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act)) [120], так і бути більш широкими та виявляти окремі аспекти, які можуть вплинути на процес регулювання податкового планування міжнародних корпорацій (йдеться, зокрема, про договори про вільну торгівлю між державами або про угоди про асоціацію, підписані ЄС з окремими державами).

Беручи до уваги виключну роль міжнародного та регіонального рівнів, ефективне регулювання податкового планування міжнародних корпорацій не може бути здійснене без вжиття заходів у цій сфері на національному рівні. Кожна держава на сьогодні тією чи іншою мірою інтегрована у систему міжнародного бізнесу, а отже, може стати учасником існуючих схем податкового планування міжнародних корпорацій. Навіть ті держави, податкова система яких не створює для міжнародних корпорацій додаткових переваг, можуть бути використані для концентрації збитків корпорації, що не відповідає стратегічним інтересам жодної з держав. Отже, засоби протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій мають розроблятися і на національному рівні, хоча напрям системи регулювання повинен відповідати вектору міжнародних організацій.

Національний рівень є надзвичайно важливим, оскільки заходи, визначені як необхідні на міжнародному рівні, повинні бути імплементовані

в національне законодавство. Моніторинг дотримання цих норм також має здійснюватися на рівні окремих держав. Можна стверджувати, що національний рівень є виконавчим у процесі правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, що робить його найважливішим та обумовлює найбільший інтерес у контексті правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні.

У попередньому розділі нами було зазначено, що з метою зменшення бази оподаткування, міжнародні корпорації можуть використовувати як схеми уникнення сплати податків (у випадку, якщо їх вживає відокремлений структурний елемент корпорації в межах однієї держави), так і схеми податкового планування міжнародних корпорацій (якщо до процесу залучені структурні одиниці, розміщені в різних державах з відмінним податковим законодавством). Національний рівень відіграє первинне значення у регулюванні процесів законного податкового планування міжнародних корпорацій, оскільки у цьому випадку всі дії платника податків побудовані на неузгодженостях національної системи оподаткування. При цьому операції, які можна класифікувати як податкове планування міжнародних корпорацій, на національному рівні повністю врегульовані бути не можуть та вимагають координації зусиль на всіх трьох рівнях системи.

На національному рівні регулювання податкового планування міжнародних корпорацій насамперед мають бути надані визначення всіх явищ та засобів, пов'язаних із зазначеним процесом. Навіть за умови вироблення спільного термінологічного апарату на міжнародному рівні необхідним є закріплення визначення всіх термінів у відповідних нормативно-правових актах.

Через труднощі у перекладі окремих понять та вірогідність неправильного їх трактування (так, наприклад, в українському законодавстві корпорацією є об'єднання підприємств, тоді як у законодавстві Великої Британії корпорація – організаційна форма підприємства, за ознаками подібна до публічного акціонерного товариства в Україні), необхідним є чітке законодавчо закріплене

тлумачення сутності всіх понять, пов'язаних з процесом податкового планування міжнародних корпорацій.

Основна складність на нинішньому етапі полягає в тому, що в умовах залучення держав до процесу правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій обов'язково відбуватимуться зміни їх податкових систем, що вступає у протиріччя з метою кожної з держав щодо забезпечення стабільності податкової системи. Отже, усі заходи, які мають реалізовуватися державою для регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, мають бути впроваджені з найменшим можливим впливом на стан системи оподаткування.

Важливо зазначити, що правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій має здійснюватися також на рівні самих суб'єктів господарської діяльності. Йдеться насамперед про впровадження практики нагляду за використанням схем податкового планування міжнародних корпорацій галузевими міжнародними організаціями. Характеристикою сучасного світового господарства є те, що система галузевих інститутів є достатньо поширеною, що робить їх відчутним суб'єктом регулювання міжнародних економічних відносин. На сьогодні практика залучення міжнародних організацій до процесу розв'язання проблем протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій не набула значного поширення, проте можливість впливу на використання схем податкового планування міжнародних корпорацій на рівні окремих галузей може бути відчутною. Це стосується тих сфер, для яких зазначена проблема найгостріша – насамперед сферу фінансових послуг та ІТ. Такі галузі є одними з найбільш чутливими до використання схем податкового планування міжнародних корпорацій, що робить застосування галузевих обмежень дієвим засобом недопущення у подальшому використання схем податкового планування міжнародних корпорацій.

Поряд з міжнародними організаціями суб'єктами регулювання податкового планування міжнародних корпорацій можуть бути самі міжнародні

корпорації, оскільки більшість корпорацій надзвичайно чутливі до впливу на них соціального фактору, і, відповідно, за упереджене ставлення до діяльності міжнародних корпорацій з боку споживачів саморегулятором у сфері податкового планування міжнародних корпорацій може стати корпоративна відповідальність [121, с. 130].

За світовим досвідом корпоративна відповідальність є дієвим засобом протидії застосуванню методів податкового планування, міжнародних корпорацій, особливо за умови орієнтації підприємств на задоволення потреб споживчого ринку. Використання схем податкового планування міжнародних корпорацій чинить негативний вплив на репутацію підприємства та обумовлює зниження довіри до нього з боку клієнтів. Така реакція унеможлиблює застосування схем податкового планування міжнародних корпорацій, оскільки зменшення доходів внаслідок втрати споживачів зазвичай не можуть бути компенсовані економією у податках [65].

Слід зазначити, що на національному рівні мають бути створені механізми, що регламентуватимуть процес оприлюднення міжнародними корпораціями інформації про дії, що були вчинені ними у сфері податкового планування міжнародних корпорацій. Корпоративна відповідальність може стати фактором невикористання засобів податкового планування міжнародних корпорацій лише за умови негативної реакції населення на подібну модель поведінки підприємства. В умовах відсутності доступу споживачів до інформації про діяльність корпорацій у сфері зменшення обсягів податкових платежів реакція, яка могла б призупинити цей процес, не виникне, отже саморегулюючий механізм не спрацює. За умови поєднання заходів на національному рівні та на рівні самого суб'єкта господарювання використання схем податкового планування міжнародних корпорацій може бути зменшене.

Масштаби податкового планування міжнародних корпорацій як універсального засобу зменшення обсягів податкових платежів протягом останніх років стають все більшими. При цьому схеми, які використовуються

для зменшення бази оподаткування, все більш розвинуті та диверсифіковані: йдеться не тільки про використання невідповідностей у законодавстві, але і про розробку та впровадження інноваційних фінансових інструментів, застосування прогресивних технологій; зростання числа операцій у сфері послуг або щодо передачі між суб'єктами нематеріальних активів, вартість яких досить важко об'єктивно оцінити; збільшення кількості низькоподаткових юрисдикцій та активне їх використання суб'єктами господарської діяльності різних рівнів; використання трансфертного ціноутворення тощо.

Нині усе більша кількість держав втрачає значні ресурси через сплату підприємствами податків у тих державах, де рівень оподаткування є істотно нижчим, що стає можливим у зв'язку з недосконалістю національного та міжнародного законодавства. Вони застосовують специфічні засоби протидії податковому плануванню, що обумовлює інтерес до дослідження їх прогресивного досвіду.

На сьогодні засоби, які можуть бути використані державами для протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій, можна умовно розподілити на 4 групи:

- засоби щодо виявлення схем податкового планування міжнародних корпорацій та підвищення відповідальності за нього;
- засоби моніторингу схем податкового планування;
- засоби щодо підвищення рівня доброчесності суб'єктів податкового планування;
- засоби щодо вирішення спорів, пов'язаних з податковим плануванням [122, с.109].

Позбавитися повністю податкового планування міжнародних корпорацій недоцільно, оскільки для окремих держав залучення у схеми, які використовуються міжнародними корпораціями з податковою метою, є одним з основних джерел економічного розвитку. При цьому основні загрози формуються за

умови застосування корпораціями схем податкового планування міжнародних корпорацій, наслідки якого зазвичай відчують одразу декілька держав.

За умови активізації заходів щодо протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій їх використання має бути комплексним. Так, міжнародні корпорації, залучені до схем податкового планування, повинні компенсувати втрати, що виникли внаслідок такої діяльності (шляхом сплати штрафів або додаткових податків чи зборів), застосовані схеми, повинні бути детально вивчені, а податкові консультанти – учасники розробки проєкту притягнуті до відповідальності. Необхідність використання представлених засобів системно обумовлена тим, що рівень утримання підприємств та консультантів від використання схем податкового планування міжнародних корпорацій залежить від кількості та ефективності засобів, які використовуються для протидії такому плануванню.

Одним з напрямів боротьби з податковим плануванням міжнародних корпорацій у розвинутих державах є вдосконалення податкової системи таким чином, щоб використання схем податкового планування міжнародних корпорацій стало для суб'єктів господарської діяльності не вигідним. Такий засіб належить до третьої групи, оскільки передбачає виникнення фінансової відповідальності за участь у схемах податкового планування міжнародних корпорацій. У цьому випадку в державі може бути зменшено привабливість застосування схем податкового планування міжнародних корпорацій, наприклад, шляхом введення додаткових податків або зборів. Так, у Великобританії з 2015 р. введено податок на переадресований прибуток (Diverted Profits Tax), ставка якого на 6% вища за корпоративний податок, який сплачується всіма корпораціями держави (ставка корпоративного податку становить 19%, податку на перерозподілений прибуток – 25%) [123]. Отже, британським компаніям вигідніше сплачувати податок за нормального режиму оподаткування, аніж

використовувати схеми зменшення сплати податків, оскільки виведений в інші юрисдикції прибуток буде оподатковуватися за вищими ставками податків [123].

Однією з причин використання схем податкового планування у світі є розширення діяльності консультантів, які здійснюють цільові дослідження податкових систем різних держав з метою виявлення схем зменшення бази оподаткування. На сьогодні діяльність у розвинутих державах спрямована саме на регламентацію їх діяльності, впровадження етичних стандартів та введення штрафів за надання консультацій, що призведе до втрати державами значних фінансових ресурсів.

Найбільш ефективними напрямками роботи з податковими посередниками нині є впровадження таких заходів:

- обов'язкова реєстрація та ліцензування певного виду діяльності;
- впровадження відповідальності за нерозкриття інформації про операції, законність яких може бути поставлена під сумнів;
- впровадження відповідальності за недотримання законодавства (в тому числі кримінальної);
- створення профспілок, що розробляють стандарти поведінки та етичні норми для податкових консультантів.

Так, у Великобританії, існує практика створення професійних спільнот податкових консультантів, одним із завдань яких є формування стандартів із поведінки та етики. Аналогічні структури існують також у державах Азії та Африки (Японії, Китаї, ПАР): ці об'єднання відповідальні за реєстрацію професійних податкових консультантів, причому кожному фахівцю, який здійснює такий вид діяльності, присвоюється ідентифікаційний номер, що вказується у деклараціях підприємств, яким було надано консультації [124].

Податкові органи держав, запозичуючи досвід одна в одній та координуючи свої зусилля, роблять усе необхідне як на нормативному рівні, так і на рівні безпосереднього виконання для боротьби з діяльністю суб'єктів господарювання у

податкових цілях. Зокрема, запропоновано і навіть імплементовано в багатьох державах (Великобританія, США, Німеччина, РФ тощо) правила КІК, правила трансфертного ціноутворення, вимоги щодо бенефіціарних власників, конвенції щодо обміну податковою інформацією тощо. Усе це дає можливість протидіяти багатьом схемам зменшення бази оподаткування. Проте, зважаючи на винахідливість суб'єктів господарювання, для ще радикальніших заходів протидії механізмам податкового планування в багатьох державах світу були розроблені загальні правила проти ухилення від сплати податків (далі – GAAR).

Вважається, що GAAR є досить ефективним способом для боротьби зі схемами податкового планування, адже вони забезпечують широкі можливості для податкових органів щодо унеможливлення використання преференцій, які виникли у результаті заздалегідь створених схем зі зменшення бази оподаткування суб'єктами господарювання [125].

У зв'язку з відсутністю нормативно-правового регулювання, пов'язаного із правилами GAAR в Україні, пропонуємо звернутися до законодавства Великобританії для більш ґрунтовного розуміння цих правил.

У 2013 р. Фінансовим актом (Finance Act) імплементовано правила GAAR у законодавство Великобританії [126]. Робочою групою на чолі з Грахамом Аарсоном, відомим британським юристом, радником британського експрем'єр-міністра Девіда Камерона, закладено в основу цих правил принцип справедливого справляння податків, на основі якого були в подальшому розроблені ці правила. Саме принцип ефективного справляння податків полягає у можливості держави здійснювати свої функції, тим самим задовольняючи потреби громадян держави у сфері медицини, науки тощо. Зауважимо, що раніше застосований підхід суддями Великобританії в багатьох судових справах, що є обов'язковим до виконання, зважаючи на те, що Великобританія є державою з прецедентною системою права, який дозволяв платникам

податків зменшувати базу оподаткування за допомогою будь-яких законних способів, був цілковито спростований [125].

Основною ціллю правил GAAR є створення правового регулювання, яке б унеможливило діяльність платників податків, спрямовану на зловживання нормою податкового законодавства, або є такою, що сприяє поширенню уже існуючої практики щодо зловживання нормою податкового законодавства. Ключовим елементом правил GAAR є протидія зловживанням у податковій сфері. Саме таке зловживання і є протиправною діяльністю платника податків, що загалом призводить до викривлення духу податкового законодавства.

Імплементація правил GAAR не означає, що платники податків мають діяти не на користь своїх власних інтересів, зважаючи на значну кількість податкових ініціатив, а лише спрямовані на боротьбу із діяльністю, яка виходить за рамки основної мети законодавства. Наприклад, якщо платник податків вирішить створити бізнес, він може зареєструвати товариство з обмеженою відповідальністю або працювати як приватний підприємець. Ці два режими є абсолютно різними за своєю природою і мають різні податкові наслідки. Проте правила GAAR не застосовуються в цьому випадку, адже законодавець дав вибір платникам податків щодо способів ведення бізнесу і цей вибір повністю відповідає бажанням законотворців. Але якщо платник податків використовує податкові прогалини у законодавстві, наприклад, використовуючи пільги, на які він не має права з економічної точки зору, адже не несе суттєвих економічних ризиків щодо отримання таких пільг, є обґрунтовані підстави для застосування правил GAAR.

Правила GAAR також застосовують і до відносин на міждержавному рівні. Так, якщо платники податків беруть участь у схемах податкового планування в декількох державах, використовуючи договори про уникнення подвійного оподаткування, і їх діяльність спрямована на створення умов, що сприяють

отриманню податкових вигод без жодного економічного підґрунтя, є підстави для аналізу таких операцій з точки зору правил GAAR.

Законодавством Великобританії передбачено, що правила GAAR застосовуються лише у випадках, коли діяльність платника податків впливає на податкове зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, податку на приріст капіталу та деяких інших специфічних податків у сфері енергетики тощо.

З метою зменшення адміністративних витрат із дотримання правил GAAR передбачено низку гарантій, які мають виконуватися з боку податкових органів при застосуванні правил GAAR, а саме:

- обов'язок доказування, що діяльність платника податків спрямована на зловживання податковим законодавством, покладена виключно на податкові органи;
- застосування тесту «подвійного розуміння», про який йтиметься далі;
- можливість судових органів застосовувати будь-які докази для розуміння чи бере участь платник податків у діяльності, спрямованій на зловживання податковим законодавством [124].

Остаточне рішення щодо визнання тієї чи іншої діяльності як такої, що спрямована на зловживання податковим законодавством, приймає спеціальна комісія при податкових органах.

У випадку, якщо буде визнано, що та чи інша діяльність спрямована на зловживання податковим законодавством, податкові органи зобов'язані перекваліфікувати дії платника податків і визначити суму податкового зобов'язання, яке підлягало б сплаті, так наче платник податків не брав участі у діяльності, спрямованій на зловживання податковим законодавством. До того ж платники податків зобов'язані сплатити штрафи за неправильне визначення податкового зобов'язання.

Проте ключовою передумовою застосування правил GAAR є наявність діяльності, спрямованій на зловживання нормою податкового законодавства.

Відповідно до ст. 207 (1) Фінансового акту та чи інша дія платника податків є діяльністю для цілей правил GAAR, якщо, керуючись принципом розумності, єдиною або однією з цілей такої діяльності платника податків є отримання податкової вигоди [127]. Тільки врахувавши всі обставини справи, та, зробивши судження, що дійсно діяльність платника податків спрямована за своєю суттю на отримання податкової вигоди, можна зробити висновок, що такі дії є діяльністю для цілей правил GAAR. Податкова вигода настає у таких випадках (але не виключно), як зменшення бази оподаткування, повернення частини податкового зобов'язання, уникнення сплати податку тощо.

Крім того, діяльність платника податків має бути спрямована на зловживання нормою податкового права. Зловживання нормою податкового права виникає тоді, коли діяльність платника податків не може вважатися як розумна реалізація такої діяльності у зв'язку з наявністю будь-яких інших варіантів здійснення такої діяльності, прямо дозволених законотворцем, беручи до уваги принципи податкового законодавства, створені платником податку сумнівні схеми внаслідок його діяльності, та умисел платника податків на використання прогалин у податковому законодавстві. Отже, при визначенні наявності чи відсутності зловживання податковим законодавством слід першочергово проаналізувати:

- визначення поняття «розумна реалізація діяльності»;
- співвідношення наслідків діяльності платника податків із принципами податкового законодавства та метою конкретного нормативно-правового акта;
- наявність створених платником податків сумнівних схем для отримання вигод від його діяльності;
- умисел платника податків на використання прогалин у податковому законодавстві;
- застосування тесту «подвійного розуміння» [124].

Розумна реалізація діяльності означає аналіз податковими органами діяльності платника податків з позицій того, чи є його діяльність звичайною

щодо тієї чи іншої норми податкового законодавства у конкретній ситуації. Для кращого розуміння поняття «розумна реалізація діяльності» пропонуємо розглянути такі приклади. Так, якщо компанія планує оновити власний парк літаків, вона може це зробити декількома способами: шляхом купівлі-продажу таких активів, лізингу, фінансового лізингу. Якщо рішення буде на користь купівлі-продажу, то компанія може залучити кошти з наявних резервів, взяти кредит чи випустити акції на потрібну суму. Будь-який із обраних компанією варіантів є звичайною комерційною діяльністю, під час якої, зокрема, враховуються і податкові наслідки (мета – заплатити якомога менше податків). Отже, планування і оцінка ризиків, в тому числі і податкових, є розумною діяльністю і, як наслідок, правила GAAR застосовуватися не будуть.

У випадку, якщо компанія за допомогою різноманітних схем використовує прогалини податкового законодавства для боргового фінансування компаній групи із значними рівнями доходів, тим самим, зменшуючи дохід до оподаткування і обходячи правила «тонкої капіталізації», є безумовні підстави для застосування правил GAAR.

Співвідношення наслідків діяльності платника податків із принципами податкового законодавства та метою конкретного нормативно-правового акта є наступним елементом при аналізі застосування правил GAAR. Так, кожен нормативно-правовий акт у Великобританії має свою мету, про яку зазначено у преамбулі до цього нормативно-правового акта. Діяльність платників податків не повинна суперечити цій меті, а навпаки, повністю відповідати їй.

Наявність створених платником податків сумнівних схем для отримання вигод від його діяльності є третім обов'язковим елементом для застосування правил GAAR. Так, наприклад, якщо платник податків фіктивно збільшує частину у власному капіталі компанії для отримання вигод конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, є безумовні підстави для перевірки

господарської діяльності такого платника податків з позицій застосування правил GAAR.

Умисел платника податків на використання прогалин у податковому законодавстві є четвертим обов'язковим елементом. Цей елемент легко довести, адже у зв'язку з наявністю податкової вигоди, яка досягається шляхом використання різноманітних схем, умисел платника податків доведений автоматично.

Тест «подвійного розуміння» є найважливішим і найскладнішим елементом для доказування податковими органами, і саме від нього залежить, чи будуть правила GAAR застосовуватись. Суть тесту полягає в тому, чи можна вважати діяльність платника податків розумною реалізацією такої діяльності з позицій «розумної людини». Спеціальна комісія при податкових органах для визначення того, чи застосовуються правила GAAR, буде враховувати сукупність таких «розумних думок» і на основі власного суб'єктивного враження прийме зважене рішення щодо такої діяльності. Незважаючи на те, що різні особи можуть мати різні думки, спеціальна комісія при податкових органах має взяти до уваги загальні цілі правил GAAR і прийняти остаточне рішення. У подальшому це рішення може бути оспорено в судовому процесі платником податків, якщо рішення з боку спеціальної комісії при податкових органах буде не на її користь.

Варто зазначити, що підхід «розумної людини» не є нововведенням в англійському законодавстві, а навпаки, досить успішно діє, починаючи із 1837 р., коли вперше його застосовано для прийняття рішення у кримінальній справі. З одного боку, такий суб'єктивізм може досить негативно впливати на розвиток правової системи, для якої прерогативою є домінування об'єктивізму, проте, з іншого боку, саме за допомогою такого суб'єктивізму формується правова свідомість, що в подальшому позитивно впливає на розвиток держави і права загалом.

Зважаючи на думку експертів, правила GAAR і роботу Грахама Аарсона у цій сфері – все це є ефективним способом протидії різноманітним схемам

податкового планування. Там, де відсутні чіткі і специфічні норми, які б давали можливість боротися з діяльністю платників податків, що спрямована на зменшення бази оподаткування, правила GAAR дозволяють це зробити і, незважаючи на процесуальні моменти, дати державі можливість повноцінно виконувати свої функції. Критики правил GAAR зазначають, що платник податків вправі організовувати будь-яким чином роботу свого бізнесу, якщо це не суперечить нормі податкового законодавства. Не платник податків зобов'язаний створювати дієві правила оподаткування, а органи законодавчої влади держави. Якщо останні не спроможні виконувати свої функції ефективно, то не платник податків зобов'язаний корегувати недоліки в діяльності законотворця і обмежувати можливості для власної організації бізнесу. Проте така позиція критиків не знайшла підтримки на законодавчому рівні Великобританії і вже протягом 5 років правила GAAR використовуються податковими органами.

Першу справу із застосуванням правил GAAR заслухано спеціальною комісією при податкових органах 18 липня 2017 р. [127]. Вона стосувалася визначення бази оподаткування з податку на доходи фізичних осіб. Варто зазначити, що, незважаючи на незначну кількість справ щодо застосування правил GAAR, вони є ефективним превентивним механізмом для платників податків і стимулюють їх на дотримання норм податкового законодавства.

Що стосується можливості імплементації правил GAAR в українське законодавство для посилення протидії схемам податкового планування, варто зазначити, що, незважаючи на те, що Україна не є членом ОЕСР, створення Робочої групи Президентом України у квітні 2016 р. свідчить про готовність України приєднатися до міжнародного співтовариства в процесі протидії схемам податкового планування.

Податковим кодексом України передбачено правила тонкої капіталізації та трансфертного ціноутворення, існує законопроект щодо правил контрольованої іноземної компанії. Хоча цього і замало для комплексної боротьби зі схемами

податкового планування, Україна поступово долучається до міжнародних ініціатив і поступово гармонізує національне законодавство під європейські стандарти.

Щодо моделі безпосередньої імплементації правил GAAR, на нашу думку, англійський варіант з суб'єктивним критерієм оцінювання діяльності платників податків не зовсім підходить для українських реалій. Для українського законодавства потрібний більш стриманий підхід з якомога меншим залученням суб'єктивних вражень представників податкових органів. Звичайно, повністю абстрагуватися від суб'єктивних факторів неможливо, проте обмежити їх до мінімуму варто.

Отже, необхідність імплементації правил GAAR є очевидною, адже саме завдяки їм можливо комплексно та ефективно боротися з діяльністю платників податків, спрямованою на зменшення бази оподаткування. В умовах глобалізації правила GAAR дозволять оперативно реагувати податковим органам на зловживання платників податків і не допускати отримання останніми податкових вигод. До того ж це підсилить ефективне справляння податків і, як наслідок, держава буде отримувати належну кількість податкових надходжень, що дасть можливість державі ефективно виконувати свої функції.

На зменшення можливостей податкового планування спрямовано контроль за діяльністю податкових посередників у США. Податкові консультанти несуть відповідальність за використання схем податкового планування американськими міжнародними корпораціями. Крім цього, у США поширеними є договори між податковими посередниками та уповноваженими установами щодо дотримання податкового законодавства. Такі угоди використовуються здебільшого за умови протиправності дій консультанта, а їх порушення може стати причиною подальшого притягнення його до цивільно-правової чи, навіть, кримінальної відповідальності.

У всіх розглянутих державах має місце вимога про раннє розкриття інформації щодо застосування схем податкового планування міжнародними

корпораціями, що становить повідомлення податковим посередником уповноважених органів до моменту закінчення податкового періоду про використання тих чи інших засобів. У США також активно використовується режим контрольованих операцій, сутність якого полягає у наданні податковим органам даних про ті операції, реалізація яких може призвести до недоотримання державою значних обсягів податкових надходжень [124].

В Японії ситуація є подібною: професійні організації, членами яких зобов'язані бути усі податкові консультанти, діють за уповноваженням офіційних податкових органів та здійснюють нагляд за діяльністю своїх членів та її регулювання, розроблення й імплементацію професійних стандартів діяльності, позбавлення права на здійснення діяльності тими консультантами, що допускають порушення тощо [128].

В Австралії, Канаді, Новій Зеландії встановлено спеціальний режим використання податковими консультантами схем податкового планування міжнародних корпорацій. При цьому санкції за порушення, крім тих, що прямо передбачені законодавством, застосовуються як до платника податків, що скористався схемою, запропонованою консультантом (цивільно-правові заходи), так і до консультанта (дискваліфікація та позбавлення ліцензії). Відповідальність за здійснення податкового планування також може бути різною: цивільно-правова (для платників податків, що здійснювали заходи, які класифікуються як податкове планування) або професійна дискваліфікація (для податкових консультантів)[128].

При дослідженні практики захисту національних податкових систем від податкового планування міжнародних корпорацій слід брати до уваги відмінності податкових систем, економічний потенціал, різноманітність цілей держав. Поряд з контролем за діяльністю консультантів та впровадженням специфічних податків та зборів на увагу заслуговують також такі ініціативи, як укладання міждержавних договорів, що використовуються для зменшення кількості

транскордонних транзакцій, що можуть бути використані в цілях податкового планування міжнародними корпораціями. До таких, зокрема, належать: Доктрина недобросовісної практики в ЄС (The doctrine of abusive practice in the European Union) та Спільні правила боротьби з уникненням від оподаткування (General Anti-Avoidance Rules – GAAR). На національному рівні прикладом ефективних програм протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій є Кодифікована доктрина економічної сутності у США (часто застосовується в американських судах), Правила розкриття інформації у Великобританії та США, Етичні стандарти з питань оподаткування в США [124].

Прогресивним, на нашу думку, є досвід протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій у Канаді. Схеми податкового планування міжнародних корпорацій поділяють на міжрегіональні, національні та міжнаціональні. Відповідно до такої класифікації міжрегіональне податкове планування міжнародних корпорацій має на меті уникнення сплати податків у певному регіоні (провінції), національне (традиційне) стосується схем мінімізації або ухилення від регіональних (провінційних) і федеральних податків, тоді як міжнаціональне податкове планування міжнародних корпорацій передбачає уникнення податків на регіональному та національному рівнях, але не через одну, а через декілька зарубіжних юрисдикцій. Такий підхід до системи податкового планування міжнародних корпорацій обумовлює існування в державі багаторівневої системи протидії, що оперує значною кількістю прогресивних засобів [129, с. 17].

Канада на сьогодні широко використовує моніторинг схем податкового планування міжнародних корпорацій, розробляючи на його основі «спеціальні правила по боротьбі з уникненням від оподаткування» (SAAR – Specific Anti-Avoidance Rules) [130].

Позитивним у цьому підході є те, що всі випадки податкового планування міжнародних корпорацій, які було виявлено, досліджуються та вивчаються. При цьому негативним аспектом є те, що за умови існування цього документа

діяльність значної кількості посадовців зводиться лише до пошуку тих схем, які вже мали місце у практиці канадських підприємств. Отже, за умови зміни підходу до податкового планування міжнародних корпорацій суб'єкти мають можливість застосовувати його без санкцій з боку держави.

Використання міжнародних договорів та спільних правил боротьби з ухиленням від оподаткування гармонійно доповнює спеціальні правила. Поряд зі специфічними схемами, які мали місце у практиці канадських компаній, контролюючі органи звертають увагу на практику зарубіжних держав, приєднуючись до міжнародних договорів у сфері протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій.

Впровадження штрафних санкцій за використання схем податкового планування міжнародних корпорацій є ще однією рисою системи протидії в Канаді. Штрафи, що стягуються в Канаді, повинні компенсувати шкоду, завдану діями суб'єктів на регіональному чи національному рівнях. При цьому обсяг штрафу перевищує обсяг економії, досягнутої внаслідок застосування схем податкового планування міжнародних корпорацій [124].

Використання законодавчих поправок зворотної дії також досить активно застосовується для протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій в Канаді. Так, незважаючи на те, що нормативно-правові акти зазвичай не мають зворотної дії, законодавством Канади передбачено можливість прийняття поправок, що матимуть зворотну дію, якщо діяльність підприємств чи податкових посередників, інтереси яких зачіпатиме ця поправка, спотворюватиме цілі фіскальної політики держави [124]. Йдеться передусім про ті схеми, які суперечать задекларованим цілям фіскальної політики Канади. По суті такі поправки є роз'ясненням до законодавства для уникнення неоднозначності його трактування. При цьому рішення про прийняття поправок «зворотної дії» є достатньо складними і тому можуть прийматися лише у виняткових випадках.

На наш погляд, дослідження прогресивного світового досвіду є передумовою еволюційного розвитку податкової системи України, підвищення її транспарентності та наближення до прогресивних стандартів здійснення господарської діяльності. Найкращі світові практики регулювання податкового планування міжнародних корпорацій наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Засоби протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій
у розвинутих державах**

Держава	Засоби протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій
Велика Британія	Податок на переадресований прибуток, який є вищим за корпоративний податок на 5%, що робить переадресацію прибутку не вигідною для міжнародних корпорацій; розробка стандартів професійної діяльності податкових консультантів
Південно-Африканська Республіка	Створення реєстрів податкових консультантів, у які заноситься інформація про їх практику; впровадження персональної відповідальності за використання схем податкового планування міжнародних корпорацій тощо
Сполучені Штати Америки	Договори між посередниками та урядом про недопущення схем податкового планування міжнародних корпорацій тощо

Закінчення табл. 2.1

Держава	Засоби протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій
Японія	Створення професійних об'єднань, спілок, організацій, які

	здійснюють нагляд за діяльністю податкових консультантів; позбавлення права консультантів на здійснення професійної діяльності за умови порушення сформованих правил поведінки
Австралія, Нова Зеландія	Відповідальність за використання схем податкового планування міжнародних корпорацій на рівні власне суб'єкта господарювання (цивільно-правова) та консультанта (дисциплінарна) тощо
Канада	Застосування спеціальних та загальних правил використання схем податкового планування міжнародних корпорацій, впровадження штрафів

Джерело: складено автором на основі [124, 128]

Проблемою України на сьогодні є те, що на її теренах, окрім схем податкового планування міжнародних корпорацій, активно застосовуються також методи зменшення податкового навантаження на малий та середній бізнес. Це обумовлює необхідність формування унікальних правових засобів, відсутніх у практиці зарубіжних держав, оскільки ключовою метою світової спільноти наразі є саме протидія податковому плануванню міжнародних корпорацій.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

У процесі дослідження системи регулювання податкового планування важливим є дослідження суб'єктів та елементів цього процесу. Узагальнення підходів, наведених у науковій літературі, дало можливість зробити висновок, що можливим є виокремлення трьох груп суб'єктів податкового планування: платники податків, держава (в особі як органів, відповідальних за здійснення податкової політики, так і контролюючих органів); суб'єкти, які впливають на сплату податків платниками.

На особливу увагу у контексті дисертаційної роботи заслуговує платник податків як суб'єкт правовідносин у сфері податкового планування. Оскільки дослідження у роботі сконцентоване на податковому плануванні міжнародних корпорацій, а поняття «міжнародна корпорація» у законодавстві не закріплене, важливим є визначення того, яким чином міжнародні корпорації здійснюють податкове планування на території окремих держав. На наш погляд, міжнародні корпорації доцільно віднести до учасників відносин у сфері господарювання, визначених ст. 2 Господарського кодексу України, зазначивши, що міжнародні корпорації, поряд з громадянами, громадськими та іншими організаціями, можуть бути засновниками суб'єктів господарювання чи здійснювати щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності. Отже, фактичні дії міжнародної корпорації в окремій державі здійснюються через зареєстрований відповідно до чинного законодавства суб'єкт господарювання, хоча суб'єктом відносин є міжнародна корпорація.

Розглядаючи елементи податкового планування, зазначимо, що, керуючись найбільш уживаним у науковій літературі підходом, а також статтею 7 Податкового кодексу України, до таких нами було віднесено: об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. При цьому у здійснюваному дослідженні

об'єктом податкового планування міжнародних корпорацій можна вважати два податки: податок на прибуток та податок на доходи нерезидентів.

При дослідженні форм податкового планування виявлено, що існує лише декілька ознак, за якими податкове планування можна класифікувати. З огляду на це, основними формами податкового планування нині є: індивідуальне та корпоративне, поточне та стратегічне. На наш погляд, акцентуючи на значній ролі у розвитку податкового планування податкових консультантів, вважаємо за доцільне доповнити існуючу класифікацію також такими формами податкового планування, як самотійне (тобто таке, що здійснюється платником податків без залучення третіх осіб) та делеговане (яке здійснюється із залученням податкових консультантів).

На нашу думку, введення такої класифікаційної ознаки, як самотійність прийняття рішень суб'єктом правовідносин при здійсненні податкового планування є обґрунтованим з наукової точки зору, оскільки її використання дасть змогу акцентувати на ролі податкових консультантів у розвитку досліджуваного процесу.

Аналіз практики податкового планування міжнародних корпорацій дав можливість виявити основні засоби, які використовуються у практичній діяльності міжнародних корпорацій. До них належать: вибір місця реєстрації відокремлених структурних підрозділів міжнародної корпорації; уникнення створення постійного представництва; маніпуляції з бенефіціарним власником; платежі за використання об'єктів інтелектуальної власності.

Засоби, які можуть бути використані у контексті правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, також можна розподілити на 4 групи: засоби щодо виявлення схем податкового планування міжнародних корпорацій та підвищення відповідальності за нього; засоби моніторингу схем податкового планування; засоби щодо підвищення рівня добросовісності суб'єктів податкового планування; засоби щодо вирішення спорів, пов'язаних з податковим плануванням.

РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ КОРПОРАЦІЙ ТА ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Напрями міжнародного співробітництва у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій

Глобальні масштаби податкового планування міжнародних корпорацій у світі пояснюються використанням його з метою максимізації власних вигод міжнародними корпораціями, діяльність яких базується на розміщенні відокремлених структурних підрозділів на території різних держав. Саме тому пошук засобів, які б обмежували використання схем податкового планування, вкрай складний – доцільною є координація зусиль різних держав з метою обмеження негативного впливу цього процесу на світове господарство.

Проблема регулювання податкового планування міжнародних корпорацій не може бути розв'язана на міжнародному рівні, оскільки суб'єктами регуляторного процесу є держави, що формують нормативно-правову базу на національному рівні. Тому оптимальним є формат створення на міжнародному рівні підґрунтя для функціонування національних систем регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, що визначатиме напрям регуляторного процесу, його мету та можливі засоби.

На нашу думку, формування національних систем боротьби з податковим плануванням міжнародних корпорацій може бути ефективним лише у випадку їх фокусування на регулюванні процесу зменшення податкових платежів підприємствами, що не входять до міжнародних корпорацій, тоді як у протилежному випадку неузгоджені з іншими державами дії держави можуть призвести до неочікуваних наслідків як для неї самої, так і для інших учасників міжнародних економічних відносин. На міжнародному рівні має бути сформовано

базис регуляторного процесу, визначено його логіку та принципи, а на регіональному і національному рівнях, своєю чергою, відповідно до цілей окремих об'єднань та держав – сформовано засоби та впроваджено їх у практику.

Оскільки регулювання податкового планування міжнародних корпорацій можливе лише за умови наявності повної та вичерпної інформації про дії всіх компаній, які входять до складу групи, ключовою ініціативою у сфері міжнародного співробітництва з метою обмеження негативних наслідків розмивання бази оподаткування є обмін інформацією у податкових цілях.

Хоча й спостерігається значний прогрес у сфері автоматизації обміну інформацією, значна кількість держав надає дані про дії зарубіжних корпорацій на її території за запитом інших сторін, що відповідає положенням Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1988 р., до якої Україна приєдналась у 2009 р. Крім того, нормативно-правову базу у сфері обміну податковою інформацією формують також двосторонні угоди, що укладаються між окремими державами, та окремі статті міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. У випадку здійснення обміну даними про діяльність підприємств, які входять до складу корпорації, відповідно до існуючої нормативної бази передбачено, що компетентні органи зацікавленої сторони мають надіслати іншій державі запит, згідно з якими у встановлений документом термін відповідні дані будуть зібрані та передані для опрацювання. При цьому існує значний часовий лаг між правочином, що спричинив подачу запиту, та наданням інформації про нього, що істотно знижує регуляторну ефективність розглянутого засобу.

Завдяки Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах впроваджено також механізм спонтанного обміну інформацією, який передбачає, що факти, про які отримала свідчення одна держава, надаються державі, якої вони стосуються, без попереднього запиту. Така операція передачі інформації може мати місце, коли податкові органи однієї держави,

яка приєдналася до Конвенції, дізналися про наявність у нерезидента доходів, які підлягають оподаткуванню в державі його резидентства, якщо вона також є учасником Конвенції. При цьому як для обміну інформацією за запитом, так і за умови спонтанного надання даних у податкових цілях характерним є фрагментарність, сконцентрованість на діях окремих суб'єктів, а не на контролі за діяльністю міжнародних корпорацій загалом. Це робить такі засоби недостатньо результативними, що і обумовило пошук міжнародною спільнотою вдосконалених методів формування інформаційного поля регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Одним з ключових гравців у сфері координації дій світової спільноти щодо протидії наслідкам податкового планування міжнародних корпорацій є ОЕСР, за ініціативою якої у 2013 р. почалося формування міжнародної системи обміну податковою інформацією в автоматичному режимі на засадах систематичності. Використовуючи досвід США, розглянутий у другому розділі, ОЕСР розроблено універсальний міжнародний документ – загальний стандарт звітування будь-яка держава, що хоче долучитися до міжнародного співробітництва щодо регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Відповідно до загального стандарту звітування кожна з держав, що приєдналася до угоди, може обрати одну з двох моделей автоматичного обміну інформацією з іншими учасниками, яка найбільшим чином відповідає її інтересам. Так, однією з альтернатив для держав – учасниць співробітництва є приєднання до базової Модельної угоди між компетентними органами управління (Model Competent Authority Agreement (MCAA)) [132], другою – обмін інформацією на основі двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування між державами-партнерами. При цьому ОЕСР, вказуючи, що автоматичний обмін інформацією можливий з використанням обох опцій, наголошує на пріоритетності першої, оскільки поступове долучення до

модельної угоди всіх держав (з відповідним внесенням змін до національного законодавства) дасть можливість уніфікувати процес обміну інформацією та пришвидшити його для всіх держав-учасниць.

Перевагою загального стандарту звітування є те, що за умови його застосування кожна держава матиме зобов'язання через свої фінансові установи на постійній основі надавати у стандартизованій формі інформацію про рахунки клієнтів цих фінансових установ іншим державам, резидентами яких вони є. При цьому ідентифікація податкової резидентності буде здійснюватися за спільною для всіх учасників угоди процедурою, а надання інформації – лише за умови виявлення факту податкової резидентності клієнта у одній з держав, що є учасником угоди про автоматичний обмін інформацією.

Зазначимо, що загальний стандарт звітування охоплює передачу інформації не лише про рахунки юридичних осіб, але й про операції фізичних осіб, які є резидентами інших держав. При цьому для рахунків фізичних осіб будь-які ліміти обсягів фінансових ресурсів на них для передачі інформації відсутні. Натомість передача даних про рахунки юридичних осіб здійснюватиметься лише за умови наявності на рахунку залишку, що перевищує 250 тис. дол. США.

До інформації, яка передаватиметься, відповідно до вимог загального стандарту звітування належать дані щодо імені власника рахунку, адреси, даних про дату і місце народження (реєстрації), ідентифікаційний податковий номер власника рахунку; номери рахунків; всі види отриманих доходів від активної комерційної діяльності; дохід від пасивних інвестиційних операцій; залишки на рахунках на кінець відповідного звітного року [131].

Приєднання держав до системи автоматичного обміну інформацією в податкових цілях має низку негативних наслідків для банківської системи держав-учасників: за умови участі держави у цій ініціативі фінансові установи, зареєстровані на її території, не матимуть можливості відмовитися від передачі

інформації відповідно до банківської таємниці. Відповідно, взяття державою таких зобов'язань негативно позначиться на конкурентоспроможності банків порівняно з фінансовими установами тих держав, які не приєдналися до угоди.

Практичний досвід показує, що розвинуті держави, незважаючи на негативні наслідки для конкурентоспроможності банківської системи, активно приєднуються до системи автоматичного обміну інформацією, втім проблемним лишається приєднання до неї тих держав, які використовують міжнародні корпорації для мінімізації податкових зобов'язань. Фактично нерозголошення фінансовими установами даних про операції нерезидентів поряд зі сприятливим оподаткуванням роблять такі території ще більш привабливими для зарубіжних інвесторів, що підтверджує недоцільність пошуку шляхів вирішення проблеми податкового планування міжнародних корпорацій не лише у сфері міжнародного співробітництва, але й на національному рівні, через створення для міжнародних корпорацій таких умов, у яких розмивання бази оподаткування буде для них не вигідним.

Поряд з ініціативою щодо автоматичного обміну інформацією в податкових цілях на увагу заслуговує також ще одна ініціатива ОЕСР у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій – план дій щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [48].

, на відміну від ініціативи щодо автоматичного обміну інформацією, не лише створює передумови для впровадження державами засобів протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій, але й визначає, якими саме вони можуть бути. Головною перевагою BEPS є конкретність: у документі міститься 15 обґрунтованих напрямів щодо розв'язання проблеми розмивання міжнародними корпораціями бази оподаткування.

Зважаючи на масштабність ініціативи, вона не набула такого поширення, як програма щодо автоматичного обміну інформацією (учасниками на

сьогодні є 44 держави ОЕСР та держави великої двадцятки), втім значна кількість держав активно долучається до робочих груп щодо впровадження базових кроків у практичну діяльність.

1. Вирішення податкових проблем «цифрової економіки». Метою першої ініціативи є виявлення основних перешкод на шляху застосування чинних податкових правил до компаній, що працюють у сфері цифрових технологій, та в результаті запропонувати альтернативи для розв'язання існуючих проблем. Основними напрямками роботи на цьому етапі є:

- аналіз присутності в державі підприємств, які працюють у сфері цифрових технологій, та порівняння показників їх присутності з показниками податкової присутності»;
- виявлення та оцінка вартості, яка створюється в результаті передачі інформації користувачам за допомогою продажу цифрових товарів та надання цифрових послуг;
- кваліфікація і визначення джерела доходу в нових моделях ведення бізнесу;
- забезпечення податкових надходжень з ПДВ від діяльності міжнародних компаній, що працюють у цифровому секторі [133].

Прикладом ефективності цієї ініціативи є зміна корпорацією Amazon податкової практики з 1 травня 2015 р.: компанія перейшла до сплати податків безпосередньо у тих державах, де здійснюються операції, замість «проведення» всіх операцій через Люксембург, рівень податків у якому є низьким [134]. У квітні 2016 р. аналогічне рішення прийнято корпорацією Facebook [135].

Нейтралізація наслідків гібридних податкових систем. Ця ініціатива пропонує зміни до положень Модельної конвенції ОЕСР щодо положень використання гібридних фінансових інструментів. До основних заходів, які мають бути реалізовані в рамках ініціативи, належать:

- внесення змін до Модельної конвенції ОЕСР щодо унеможливлення зловживань положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування;

- розробка положень національних законодавств, що протидіятимуть повному вивільненню на рівні одержувача доходу, за яким застосовуються податкові вирахування;
- розробка положень національних законодавств, які б обмежували застосування податкових вирахувань до платежів, які не є об'єктом оподаткування ані на рівні одержувача доходу, ані згідно з правилами оподаткування контрольованих іноземних компаній;
- впровадження обліку витрат для цілей оподаткування платежів, за якими податкові відрахування також застосовуються в іншій юрисдикції;
- розробка регуляторних положень щодо випадків, коли одночасно декілька держав претендують на використання заходів, зазначених вище, до будь-якої операції [136].

3. Розроблення ефективних правил щодо контрольованих іноземних компаній (KIK). Правила щодо «контрольованих іноземних компаній» актуальні в межах проєкту BEPS, оскільки розроблені для протидії виведення прибутку компаній-резидентів на рівень дочірніх компаній, розташованих у низькоподаткових юрисдикціях. Відповідно до плану, крім того, що ці правила передбачають оподаткування прибутку в державі резидентства кінцевої материнської компанії, вони також позитивно впливають на оподаткування в державі джерела доходу, оскільки обмежують перенесення прибутку в низькоподаткова юрисдикцію [137].

Нині з 85-ти держав, які є офіційними учасниками BEPS, лише 30 імплементували цю ініціативу. Це пов'язано з тим, що оподаткування контрольованих іноземних компаній є дуже складним і вимагає проведення численних переговорів на міжнародному рівні [138].

Перевагою контролю над контрольованими іноземними компаніями є те, що в теорії він створює передумови для оподаткування капіталу, який був виведений за кордон до набрання чинності ініціативою [138], а також створює такі умови, що дасть можливість призупинити подальший експорт капіталу.

Ця ініціатива BEPS містить широкий спектр рекомендацій щодо переліку змін, які можуть бути внесені в законодавство держав для того, щоб нейтралізувати привабливість виведення за кордон фінансових ресурсів. Відповідно до BEPS контрольованими іноземними компаніями є юридичні особи-нерезиденти або інші іноземні структури без створення юридичної особи, зареєстровані у державі, яка надає пільговий режим оподаткування.

Основною перешкодою для імплементації цієї ініціативи є відсутність інформації про контролюючі та контрольовані компанії, які можна використовувати для контролю. Насамперед для імплементації ініціативи в Україні слід не лише внести відповідні зміни до законодавства України та договорів про подвійне оподаткування, але і забезпечити дієвий механізм обміну інформацією, оскільки здійснювати контроль за інформацією, яку надає платник податків, можна лише за наявності альтернативного джерела її отримання. Отже, на сьогодні перспектива впровадження в Україні заходів кроку 3 є неоднозначною, оскільки обмеженість адміністративних ресурсів та технічних можливостей не дозволяють реалізувати всі заходи, які потрібні для отримання користі від цього кроку [138].

Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат. Дія 4 дає рекомендації стосовно передових методів розробки правил для боротьби з розмиванням бази оподаткування з використанням відсотків та інших економічно еквівалентних платежів. Основну увагу у дії 4 приділено використанню боргу для отримання надмірних вирахувань за відсотками за всіма видами заборгованості.

Підходи, спрямовані на боротьбу з розмиванням бази оподаткування, передбачені дією 4, такі: правило витягнутої руки, що базується на зіставленні фактичного рівня відсотків з тими умовами, на яких був би отриманий кредит від третіх осіб; утримання податку на процентні платежі, які використовуються

для розподілу прав на оподаткування у вихідній юрисдикції; правила, які обмежують рівень процентних витрат або заборгованості в організації з урахуванням загальної позиції групи; цільові правила запобігання ухиленню, які забороняють процентні витрати для кожної операції [139].

Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності. В рамках цієї ініціативи передбачається розробка положень Модельної конвенції ОЕСР і рекомендацій зі зміни положень національних законодавств з метою уникнення зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування за певних обставин.

Поточні проблеми переважно стосуються пільгових режимів, щодо яких існує ризик використання для штучного розмивання прибутків, а також відсутності прозорості у зв'язку з певними нормами. Ця дія містить: аналіз режимів, пов'язаних з інтелектуальною власністю, обмін інформацією щодо роз'яснення, процес перегляду пільгових режимів та проблеми визначення актуальної юрисдикції.

Так, відповідно до цієї дії платник податків може скористатися режимом інтелектуальної власності лише в тому обсязі, в якому сам платник податків поніс відповідні видатки на наукові дослідження та розробки, які сприяли появі доходу з інтелектуальної власності. У межах підходу взаємозалежності видатки використовуються як замінник діяльності, а сам цей підхід ґрунтується на тому принципі, що, оскільки режими інтелектуальної власності розроблені так, щоб заохочувати наукові дослідження та розробки і сприяти зростанню економіки та зайнятості, вимога щодо суттєвої діяльності має забезпечувати, щоб платники податків, які користуються цими режимами, насправді займалися такою діяльністю і фактично несли витрати, пов'язані з такою діяльністю [140].

У контексті прозорості було також погоджено схему, до якої належать всі роз'яснення, що можуть призвести до проблем щодо BEPS за відсутності

обов'язкового спонтанного обміну. Ця схема поширюється на шість категорій роз'яснень: роз'яснення, пов'язані з пільговими режимами; міжнародні односторонні угоди про ціноутворення в цілях оподаткування або інші односторонні роз'яснення щодо трансфертного ціноутворення; роз'яснення, які передбачають низхідні коригування прибутків; роз'яснення щодо постійних представництв; роз'яснення щодо підставних схем [141].

Загалом ця ініціатива передбачає зменшення кількості угод, основною метою яких є використання розбіжностей у податковому законодавстві. Отже, при укладанні договорів для зменшення бази оподаткування доцільним є застосування тесту «головної мети» (principle purpose test), який полягає у тому, що угода не підпадає під дію цієї ініціативи лише у випадку, коли використання відмінностей податкових систем не було основною метою операції [142]. Аналогічним засобом є тест LOB (Limitation on Benefits) в США [143].

6. Запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин. Дія 6 базується на розробці модельних положень угоди та рекомендацій щодо проєкту внутрішніх правил для запобігання наданню податкових привілеїв за неналежних обставин. У документі також містяться роз'яснення того, що податкові угоди не передбачають на використання для спричинення подвійного неоподаткування. У ньому також визначаються критерії податкової політики, на які держави мають зважати перед підписанням податкової угоди з іншою державою.

Держави зобов'язуються передбачити у своїх двосторонніх угодах заходи, які втілюватимуть мінімальний стандарт, у разі вимоги щодо цього від інших держав, які взяли на себе таке саме зобов'язання і які вимагатимуть включення таких заходів. Хоча порядок, в якому цей мінімальний стандарт буде втілений у кожній двосторонній угоді, має бути узгоджений державами-сторонами, таке зобов'язання застосовується до існуючих та майбутніх угод.

Оскільки укладення нової угоди та зміна існуючої залежать від загального балансу положень угоди, але це зобов'язання не слід тлумачити як зобов'язання укласти нові угоди або змінити існуючі угоди протягом визначеного терміну.

Також, якщо держава сама по собі не зазнає впливу пошуку найвигіднішої угоди на свої податкові права як держава джерела, вона не буде зобов'язана застосовувати такі положення, як обмеження пільг чи правило основної мети, якщо вона погодиться додати до угоди положення, які її партнер за угодою зможе використовувати для цієї мети [144].

7. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва. Відповідно до цієї дії визначення терміна «постійне представництво» має бути переглянуте для того, щоб уникнути випадків зловживань правилами незалежного агента», а також структури за участю комісіонерів і штучного поділу діяльності для відповідності вимогам, що дає змогу отримувати пільги, передбачені для підготовчих та допоміжних видів діяльності [145].

Запровадження цієї ініціативи пов'язане з тим, що нині існує два підходи держав до оподаткування доходів чи майнових ресурсів на їх території. Частина держав використовує принцип «резидентства», оподатковуючи всі доходи резидентів незалежно від місця їх отримання. Решта держав використовує принцип джерела, оподатковуючи будь-які доходи, отримані на її території.

При вирішенні питання оподаткування визначення податково-правового статусу іноземної юридичної особи вимагає кваліфікації обставин, які характеризують зв'язок між ступенем присутності нерезидента в державі і отриманими в результаті такої присутності доходами. У міжнародній практиці така присутність нерезидента поділяється на два види: активна та пасивна [146]. Активна присутність передбачає отримання особою доходу із здійсненням на території певної держави діяльності, спрямованої на отримання прибутку. Пасивна присутність нерезидента на території держави, зрештою, передбачає отримання пасивних доходів із джерел на території цієї держави без жодної

ділової (торговельної чи виробничої) активності. За умови активного характеру діяльності юридичної особи нерезидента на території відповідної держави використовується поняття «постійне представництво». Встановлюючи наявність ПП нерезидента на своїй території, держава обумовлює власне право на оподаткування прибутку такого нерезидента від діяльності на власній території [146].

Типова конвенція ОЕСР визначає ПП як будь-яке постійне місце діяльності, через яке провадиться вся діяльність чи яка-небудь її частина. Загалом у договорах України про уникнення подвійного оподаткування міститься таке тлумачення: термін «постійне представництво» означає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність підприємства [146].

У розділі 2 нами розглянуто заходи, які використовуються компаніями для уникнення статусу ПП: йдеться, зокрема, про дроблення контрактів на будівництво, щоб жоден з них не перевищував 12 місяців, використання послуг комісіонерів та агентських угод, підписання дво- та багатосторонніх угод тощо.

–10. Узгодження наслідків ТЦ зі створення вартості: нематеріальні активи, ризики та капітал, операції з високим рівнем ризику. За цими ініціативами планується доповнити правила, що регулюють ТЦ, положеннями, що протидіють зниженню бази оподаткування за допомогою передачі нематеріальних активів всередині групи. Зокрема, планується:

- вдосконалення тлумачення сутності поняття «нематеріальні активи»;
- забезпечення належного розподілу прибутку від передачі і використання нематеріальних активів;
- розробка правил щодо передачі нематеріальних активів;
- внесення поправок про порядок розподілу витрат між взаємозалежними особами.

Очікуваним результатом ініціативи є внесення змін до ТЦ Рекомендацій ОЕСР, а також до Модельної конвенції ОЕСР [147].

Крім того, планується доповнити ТЦ правила заходами, що протидіють зменшенню бази оподаткування, в результаті передачі надмірного обсягу ризиків або розподілу капіталу усередині групи, особливо щодо штучного перенесення прибутку в результаті прийняття договірних ризиків або надання капіталу. Доцільно розробити заходи, які б забезпечили відповідність отриманого доходу і виробленої вартості.

До того ж пропонується доповнити ТЦ правила положеннями, що протидіють зменшенню бази оподаткування за допомогою укладання угод з високим рівнем ризику між взаємопов'язаними особами, шляхом:

- уточнення порядку застосування методів підтвердження рівня цін принципу «витягнутої руки» для цілей оподаткування, зокрема методу розподілу прибутку;
- запровадити заходи, які протидіють традиційним методам розмивання бази оподаткування, таким як, виплата винагороди за надання управлінських послуг, а також облік для цілей оподаткування витрат головної організації.

Вимірювання та моніторинг BEPS. Дія 11 BEPS передбачає пошук способів відслідковування масштабів та економічних наслідків розмивання бази оподаткування. Ця дія відрізняється від інших тим, що вона має на меті підтримку розвитку проєкту BEPS, а не спрямована власне на протидію розмиванню бази оподаткування. ОЕСР визнає, що нині складно виміряти результати впровадження через обмеженість наявних джерел даних та той факт, що будь-який індикатор може дати лише загальний висновок. Розроблено шість показників розмивання бази оподаткування.

Дія 11 базується на тому, що за умови об'єднання цих показників в інформаційні панелі, вони разом можуть забезпечити підтвердження існування факту розмивання бази оподаткування та постійне збільшення масштабів цього явища з часом. До індикаторів розмивання бази оподаткування належать: концентрація високого рівня прямих іноземних інвестицій стосовно валового

внутрішнього продукту; інша порівняно з окремими державами, де розміщені філії міжнародних корпорацій, та низькоподатковими юрисдикціями прибутковість діяльності підприємств; відмінний від ефективної ставки податку рівень податку на прибуток; концентрація високих надходжень роялті та витрат на дослідження та розробки; співвідношення витрат за відсотками до доходів міжнародних корпорацій у місцях з високим податком. Зазначені показники можна також розглядати як для вказівки на ситуації, в яких може виникати розмивання бази оподаткування [148].

12. *Обов'язкові правила розкриття інформації.* Передбачено розробку рекомендацій щодо обов'язкового розкриття інформації про операції, які здійснюються у податкових цілях, режими або структури, з урахуванням витрат для податкових органів і бізнесу, а також досвіду інших держав у реалізації цих заходів.

Схеми податкового планування міжнародних корпорацій є об'єктом для детального вивчення. За цієї ініціативою має бути проаналізовано поняття податкової вигоди», а також розроблені модельні угоди про обмін інформацією щодо міжнародних податкових схем між податковими органами. Передбачуваним результатом ініціативи є рекомендації щодо зміни положень національних законодавств [149].

13. *Документація з ТЦ та звітність у державах.* Податкові органи часто стикаються з проблемами щодо розуміння повного ланцюжка створення вартості, що призводить до труднощів у застосуванні принципу «витягнутої руки» (стандарту, відповідно до якого ціни за договорами між пов'язаними особами мають бути такими ж, які б встановлювалися між непов'язаними) і збільшує можливості для зловживань в рамках BEPS.

Дія 13 запроваджує трирівневу документацію стосовно ТЦ – Master запроваджено Фінансовим актом 2016 р. Цей документ готується централізовано

та заповнюється податковими органами всіх держав. Local documentation file є локальним документом держави у сфері ТЦ, готується окремо кожним підприємством та подається локальним податковим органам. Локальний файл включає функціональний та економічний аналіз міжнародних транзакцій локального суб'єкта господарювання. Country-by-country reporting подається міжнародними корпораціями з консолідованим доходом більше ніж 750 млн євро, готується материнською компанією за даними всієї групи, подається податковим органам материнською компанією та передається податковим органам інших держав офіційними каналами [150].

14. Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів.

За цієї ініціативою передбачено розробку механізму вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням угод, зокрема таких, як відсутність положень про арбітражне вирішення спорів, а також можливість відмови в доступі до даної процедури і арбітражному розгляді.

Дія 14 вимагає від членів надавати вчасно і в повному обсязі звіти щодо процедури взаємного узгодження, які базуються на нових стандартах статистичної звітності процедур взаємного узгодження; публікувати профайл процедури взаємного узгодження відповідно до існуючих шаблонів [151].

Розроблення багатостороннього інструменту для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування. Ця ініціатива передбачає якнайшвидшу реалізацію зазначених пунктів плану. Будь-які зміни до Модельної конвенції ОЕСР не матимуть прямого впливу на двосторонні угоди, а зміна угод вимагатиме багато часу. Отже, необхідна розробка багатосторонньої угоди для внесення змін у двосторонні угоди для забезпечення інноваційного підходу в питанні міжнародного оподаткування [152].

Дія 15 пов'язана із частою потребою вносити зміни до договорів про уникнення подвійного оподаткування та складністю цього процесу. Для спрощення цієї процедури впроваджено MLI – Multilateral Instrument, що

є унікальним механізмом для сторін, які підписали цей протокол, одночасно вносити зміни в усі конвенції про уникнення подвійного оподаткування, а не в кожную з них.

Для застосування MLI державі слід подати спеціальну заявку до ОЕСР, в якій зазначають, які саме положення і в яких з угод держава хоче змінити. Після цього заявка буде внесена до відповідної бази та очікуватиме на погодження з боку інших держав, оскільки всі угоди про уникнення подвійного оподаткування є двосторонніми. З тими державами, що погодили зміни, вони будуть імплементовані, а з тими, що відмовилися від наданих пропозицій, можуть бути проведені відповідні консультації і за результатами в угоди будуть внесені або всі зміни, або лише за тими статтями, де розбіжності відсутні [153].

На нашу думку, за фактичної реалізації запропонованих ОЕСР ініціатив використання схем податкового планування міжнародними корпораціями стане набагато проблемнішим, а обсяги податків, які сплачуватимуться, будуть набагато вищими. При цьому передумовою ефективності BEPS є фактичне внесення змін та прийняття нових нормативно-правових актів для боротьби з податковим плануванням міжнародних корпорацій [154, с. 15].

Серед 15-ти кроків BEPS виділяють 4 основні, які складають мінімальний план дій:

- удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями, зокрема порядку обміну інформацією та вимог до фактичної присутності;
- підвищення ефективності заходів протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності;
- обов’язкові правила розкриття інформації;
- підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів.

Саме з імплементації розглянутих ініціатив доцільно розпочинати формування системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій тим державам, для яких така діяльність є інноваційною. Економічно розвинуті держави пройшли тривалий шлях щодо протидії зменшенню

підприємствами бази оподаткування. Їх нормативно-правова база більшою мірою відповідає сучасним реаліям, ніж законодавство держав, що розвиваються або перебувають на етапі трансформації економіки. При цьому проблема податкового планування міжнародних корпорацій є вкрай актуальною і для таких держав, оскільки вони також залучені до процесу інтернаціоналізації світогосподарських зв'язків. Отже, можливість імплементувати лише окремі елементи BEPS, готуючи нормативно-правову базу для подальшого впровадження решти ініціатив, можна вважати ефективною практикою.

В Україні розроблено проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементції Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування», що передбачає визначення понять, пов'язаних з процесом податкового планування міжнародних корпорацій, зокрема: група компаній та міжнародна група компаній, материнська компанія міжнародної групи компаній, уповноважений учасник. Оскільки цей законопроект все ще не визначає поняття «міжнародна корпорація», законодавче закріплення поняття «міжнародна група компаній» можна вважати значним прогресивним кроком на шляху детермінування факту потреби у правовому регулюванні тих дій, які здійснюють підприємства, що входять до складу міжнародної корпорації, з метою зменшення обсягу сплачених податків [155].

Також у законопроекті розширено перелік платежів, які у цілях оподаткування прирівнюються до дивідендів, та перелік того, у якому вигляді можуть бути отримані доходи з джерелом їх походження з України; уточнено критерії визначення пов'язаних осіб та постійних представництв. Важливим у контексті правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є також пропозиція визначити у статті 39 Податкового кодексу України критерії розумної економічної причини господарських операцій, а також критерії аналізу ризиків, які беруть на себе сторони контрольованої операції з умовами неконтрольованих операцій. Водночас зі статті 39 Податкового кодексу України запропоновано

виключити пункт стосовно здійснення контрольованих операцій у митному режимі експорту/імпорту товарів, що мають біржове котирування [155].

Загалом проєкт закону містить значну кількість уточнень у сфері правового регулювання здійснення контрольованих операцій в Україні та трансфертного ціноутворення, що має вагоме значення для формування якісного законодавчого підґрунтя для зменшення негативного впливу на бюджет податкового планування міжнародних корпорацій.

Зауважимо, що законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» також передбачає істотне розширення функцій Державної фіскальної служби України, що має на меті посилення контролю за діяльністю міжнародних корпорацій в Україні.

Також у проєкті закону передбачено внесення змін у статті 137, 141 та 170 Податкового кодексу України, що стосуються особливостей оподаткування окремих видів діяльності, операцій та доходів. Крім цього запропоновано посилити відповідальність за неподання/несвоєчасне подання, а також невиконання вимог стосовно внесення змін до податкової звітності (ст. 120 Податкового кодексу України).

Перевагою оприлюдненого законопроекту є його розроблення робочою групою, сформованою з фахівців Міністерства фінансів України, Національного банку України та міжнародних експертів ОЕСР і Світового банку, обізнаних з проблематикою правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Важливо також зазначити, що законопроект сформовано з урахуванням можливих загроз, що можуть виникнути внаслідок лібералізації руху капіталу, передумови для якої закладені у Законі України «Про валюту і валютні операції» [155].

Для України на сьогодні є надзвичайно важливим ухвалення змін до Податкового кодексу у контексті приєднання до BEPS, оскільки розроблені

рекомендації дадуть змогу підвищити рівень прогресивності українського законодавства, створивши підґрунтя для прозорого функціонування в державі дочірніх підприємств міжнародних корпорацій.

На нашу думку, в законопроекті доцільно було б також запропонувати зміни у частині, що стосуються визначення поняття «міжнародна корпорація», необхідність яких обґрунтовувалася раніше. На нашу думку, поняття «міжнародна група компаній» та «міжнародна корпорація» є близькими, проте не тотожними.

Загалом можна констатувати, що міжнародне співробітництво у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій здійснюється нині у напрямі визначення векторів для вжиття окремими державами заходів, що мінімізують негативний вплив цього процесу на їх економіку. Осередком міжнародного співробітництва в розглянутій сфері є ОЕСР, ініціатива якої – план дій щодо протидії розмиванню бази оподаткування, що можна вважати ключовим договором системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Регулювання податкового планування міжнародних корпорацій у законодавстві ЄС

Формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій – актуальна проблема здебільшого для економічно розвинутих держав, які є материнськими для міжнародних корпорацій. Це обумовлює прогресивність дій міжнародних організацій та інтеграційних об'єднань, учасниками яких виступають держави – лідери світової спільноти.

ЄС, будучи одним з найбільш успішних інтеграційних об'єднань у світі, є активним учасником процесів протидії розмиванню податкової бази та використанню міжнародними корпораціями схем податкового планування. На рівні ЄС формується нормативно-правова база, що ставить у законодавчі

рамки діяльність національних підприємств та міжнародних компаній у сфері сплати податків, причому, зважаючи на значний політичний вплив ЄС у регіоні, створений там формат регулювання береться за основу також східноєвропейськими державами – партнерами ЄС.

Для ЄС питання ефективного регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є вкрай важливим, зважаючи на труднощі, що виникли на шляху гармонізації податкових систем усіх держав співтовариства. У той час як для національних економік важливим завданням є захист національних інтересів щодо отримання максимального обсягу податкових платежів, для ЄС доцільним є, з одного боку, створення передумов для досягнення цілей податкової політики кожної держави-члена, а з іншого – забезпечення стабільності в межах Співтовариства в умовах протилежності індивідуальних цілей держав-учасниць.

Проблемою ЄС, яка обумовлює значний інтерес Співтовариства до регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, є так званий податковий демпінг», що застосовують окремі держави-учасниці. Як свідчать результати сучасних досліджень, використання такими державами як, наприклад, Ірландія, Литва, Латвія та Кіпр низьких ставок податків призводить до посилення податкової конкуренції в межах ЄС, що чинить негативний вплив на внутрішнє середовище ЄС [156]. Крім того, негативним наслідком низьких податків у тих державах, що за рівнем розвитку значно відстають від держав-лідерів, є те, що, зважаючи на існування потужних економічних зв'язків та високі ризики для Співтовариства у випадку виникнення кризової ситуації у хоча б одній державі-учасниці, недоотримані бюджетом внаслідок низьких податків кошти такі держави компенсують за рахунок фінансових субсидій з бюджету ЄС, сформованого переважно за рахунок держав-фундаторів. Така ситуація істотно підвищує рівень соціальної та політичної напруги у Співтоваристві та обумовлює доцільність пошуку шляхів вирішення існуючих проблем.

В Європейському Союзі на сьогодні боротьба з правопорушеннями у сфері оподаткування, а також з практикою податкового планування міжнародних корпорацій формалізувалася у документах під назвою «Taxation papers» [157]. Ці документи присвячені аналізу діючої практики податкового планування міжнародних корпорацій, і, зокрема актуальній темі використання інновацій та комерційних операцій у сфері науково-дослідних та дослідницько-конструкторських робіт у діяльності міжнародних корпорацій з податковою метою (Towards a

н

а

р

і

в До актів, які також впливають на формування регуляторного поля податкового планування міжнародних корпорацій в ЄС, належать Послання від Комісії та Ради «Communication from The Commission to The European

В

а

о

п

о

д

и

т

к Досліджуючи досвід ЄС у боротьбі з податковим плануванням міжнародних корпорацій, не можна також оминати увагою ключові директиви, на основі яких в ЄС здійснюється регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

н Важливу роль як на міжнародному, так і на європейському рівнях регулювання податкового планування міжнародних корпорацій відіграє обмін

я

], де обґрунтовано економічну доцільність та політичну актуальність протидії, наведено економічні та політичні передумови реалізації заходів у

сфері оподаткування. У контексті формування системи правового

інформацією. Для врегулювання цього питання в ЄС існує директива «Про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування» (Council Directive інформацією у податкових цілях між державами можливий на вимогу, автоматично і з ініціативи держави, яка володіє інформацією.

За замовчуванням обмін податковою інформацією здійснюється за запитом. Податкова адміністрація держави, яка отримала запит від іншої сторони, в обов'язковому порядку протягом семи днів повинна підтвердити його отримання і у період до 6-ти місяців надати відповідні дані. При цьому податкова адміністрація має місяць на те, щоб надіслати стороні, що звертається за інформацією, запит щодо уточнення його деталей. У випадку, якщо податкова адміністрація володіє інформацією, яка є об'єктом запиту, та не має потреби звертатися за нею до інших органів, то такий запит має бути опрацьований не протягом 6-ти, а протягом 2-х місяців. Проте слід зазначити, що дослідження науковців свідчать, що на практиці строки для надання інформації можуть бути змінені за умови надання обґрунтованого попередження тій стороні, яка запитувала інформацію [161].

Директива 2011/16/EU охоплює також питання автоматичного обміну податковою інформацією. Так, з 1 січня 2014 р. уповноважений орган кожної з держав ЄС зобов'язаний надавати електронну інформацію щодо заробітної плати, додаткових виплат вищого управлінського персоналу, страхових програм, пенсійного забезпечення та доходів і прав власності на нерухоме майно своїх резидентів, що перебувають на території цих держав. При цьому самі категорії, інформація щодо яких має бути передана, не визначаються директивою, оскільки у ній є посилання на використання національних дефініцій. Це істотно ускладнювало процес передачі інформації на перших етапах впровадження розглянутої ініціативи, проте після проведення міждержавних тренінгів та надання

державами-лідерами технічної допомоги новим державам ЄС ця проблема щодо невідповідності інформації, отриманої від різних держав, розв'язана [161].

При цьому основною рисою автоматичного обміну інформацією є те, що спеціальних запитів для отримання цих даних непотрібно – така норма істотно спрощує доступ держав-учасниць для даних, необхідних для виявлення фактів використання міжнародними корпораціями схем ухилення від сплати податків або ж податкового планування і, відповідно, полегшує процес їх правового регулювання.

Слід зазначити, що директива 2011/16/EU не обмежує можливості держав-учасниць укладати додаткові договори про обмін інформацією в податкових цілях, що дає можливість окремим державам поглибити співпрацю у цій сфері.

У директиві 2011/16/EU наведено також регуляторні заходи у сфері спонтанного обміну інформацією. Такий підхід може вживатися державами ЄС обмежено, зокрема: за наявності в уповноваженого органу однієї держави ЄС обґрунтованих припущень, що в іншій державі ЄС має місце недоотримання податкових надходжень; за умови використання платником податків податкових відрахувань або пільг в одній державі, що має привести до збільшення податкових платежів в іншій державі; за умови виявлення схеми здійснення комерційної діяльності, яка розповсюджується на кілька держав ЄС та має на меті зниження бази оподаткування; за наявності підстав вважати, що зниження податкової бази може бути результатом штучного переведення прибутку в рамках групи компаній; за умови, що інформація, передана уповноваженим органом однієї держави ЄС уповноваженому органу іншої держави, дасть можливість отримати відомості, які сприятимуть збільшенню обсягів сплачених податків в одній або обох державах.

Слід зазначити, що незалежно від того, який формат співпраці використовується державами, у загальному випадку за наявності в уповноважених органів однієї з держав інформації податкового характеру вони зобов'язані її

оперативно (у термін, що не перевищує один місяць з моменту отримання) передати зацікавленій стороні.

На доповнення директиви 2011/16/EU прийнято директиву 2014/107/EU обмін інформацією було розширено за рахунок даних про фінансові рахунки (включаючи отримані дивіденди, відсотки, дохід від продажу фінансових активів тощо). Крім цього, 8 грудня 2015 р. прийнято директиву (EU) зобов'язання автоматичного обміну інформацією поширюється також на роз'яснення податкових органів і угоди про ціноутворення [163].

25 травня 2016 р. прийнято директиву 2016/881 (Council Directive (EU) automatic exchange of information in the field of taxation), яка передбачає, що компанія, що має відокремлені структурні підрозділи в інших державах та консолідований прибуток якої перевищує 750 млн євро, повинна подавати зведену податкову звітність (форма якої міститься у додатку до директиви) податковому органу держави, де вона зареєстрована. Це особливо важливо для ТЦ правил. При цьому у випадку, коли материнською державою для міжнародної корпорації є не держава ЄС, один з відокремлених підрозділів, розміщений в ЄС (за вибором міжнародної корпорації), має подавати таку звітність від імені групи [164].

У травні 2018 р. Рада ЄС затвердила директиву, на підставі якої внесено зміни до директиви 2011/16/EU щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією про певні транскордонні операції (Council Directive (EU) 2018/822 of]. Відповідно до тексту директиви усі податкові посередники, які сприяють використанню схем податкового планування міжнародних корпорацій (зокрема податкові консультанти, бухгалтери та юристи), зобов'язані подавати звіт податковим органам ЄС щодо тих операцій, які можуть підпадати під категорію «податкового планування міжнародних корпорацій». У випадку,

якщо для здійснення операцій залучено посередника з держав, що не входять до Співтовариства, звітувати за такими операціями повинні самі міжнародні корпорації. Аналогічно платник податків повинен звітувати про операції, які підпадають під визначення агресивних, якщо він здійснює їх без залучення податкового посередника [166, с. 102].

Ще одним документом ЄС, що не можна залишити поза сферою наукового дослідження, присвяченим проблемі податкового планування міжнародних корпорацій, є директива «Про загальну систему оподаткування, яка застосовується до відсотків і роялті між асоційованими компаніями членів» (Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of

Директивою 2003/49/EC передбачено, що держави ЄС не повинні здійснювати оподаткування роялті або паушальних платежів, що виникають на їх території, якщо власником об'єктів, на які вони виникають, є компанії-нерезиденти. Такі доходи повинні оподатковуватися лише в тій державі, підприємство якої є фактичним власником об'єкта, за використання якого сплачується роялті або паушальний платіж.

Такий підхід є засобом протидії тим схемам податкового планування міжнародних корпорацій, що передбачають мінімізацію податкових платежів материнської компанії за рахунок передачі ключової для підприємства технології або прав інтелектуальної власності дочірнім підприємствам, зареєстрованим у державі з низьким рівнем оподаткування. Оскільки саме інтелектуальні ресурси, які можуть бути легко передані з однієї держави в іншу, є на сьогодні однією з ключових конкурентних переваг підприємств, можна стверджувати, що розглянутий документ є одним з основних для ЄС щодо формування дієвого засобу правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Важливу роль у регулюванні податкового планування міжнародних корпорацій відіграє директива «Про спільну систему оподаткування материнської та дочірніх компаній з різних держав-членів (Council Directive 2011/96/EU of

директиви 2011/96/EU пов'язане з потребою у формуванні на теренах ЄС спільного ринку, що передбачає однакові умови діяльності підприємств у всіх державах, які до нього входять. Однією з основних проблем, що гальмують зазначений процес, є відмінності у податкових системах держав-членів, позбавитися яких не вдалося за весь час функціонування ЄС.

Для міжнародних корпорацій важливим на сьогодні є те, що у різних державах ЄС правовідносини, які виникають між материнськими компаніями та відокремленими структурними підрозділами, регулюються по-різному, і з метою зменшення бази оподаткування міжнародні корпорації можуть робити вибір на користь розміщення дочірніх підприємств у тих державах, де регуляторна система є найбільш сприятливою. Це і обумовило доцільність прийняття на загальноєвропейському рівні зазначеної директиви.

Відповідно до розглянутого документа усі держави – члени ЄС повинні застосовувати положення директиви до розподілу прибутків, отриманих компаніями цієї держави від своїх дочірніх підприємств в інших державах-членах, та до розподілу прибутків компаніями цієї держави компаніям іншої держави, чийми дочірніми підприємствами вони є.

Слід зазначити, що директива 2011/96/EU є документом, що визначає правовий статус материнської та дочірньої компаній. Зокрема, материнською компанією визнається підприємство, що має частку не меншу за 25% у капіталі компанії іншої держави-члена. Відповідно, дочірньою компанією є підприємство, в капіталі якого щонайменше 25% належить зарубіжній компанії.

Основний зміст директиви 2011/96/EU полягає у тому, що якщо материнська компанія в силу об'єднання зі своїм дочірнім підприємством отримує розподілені прибутки, держава материнської компанії (за винятком ліквідації останньої) повинна або утриматися від оподаткування таких прибутків, або ж оподатковувати такі прибутки, паралельно надаючи материнській компанії можливість зменшити обсяг сплачених податків на суму, рівну

обсягу стягнених з дочірнього підприємства коштів. При цьому у директиві передбачено право кожної держави – учасниці ЄС утриматися від того, щоб надавати материнській компанії права на відшкодування сплачених дочірнім підприємством податків, що дозволяє державам-учасницям ЄС більш гнучко провадити податкову політику у межах системи Співтовариства.

На наш погляд, розглянутий документ є засобом для створення базису посилення інвестиційної взаємодії між державами Співтовариства, і за умови фактичного здійснення міжнародними корпораціями операцій на території інших держав через відокремлені підрозділи саме на основі функціонування спільної системи оподаткування материнської та дочірньої компаній, міжнародні корпорації можуть отримати максимальний ефект від формування інтер-національної мережі. Проте за умови використання корпорацією дочірніх підприємств лише у податкових цілях такий підхід до оподаткування прибутків міжнародних корпорацій надає їм можливість здійснювати податкове планування, розміщуючи відокремлені підрозділи у державах зі сприятливим податковим законодавством. У такому контексті можливість не надавати материнській компанії право утримувати зі сплачених податків обсяг коштів, сплачених дочірнім підприємством в іншій державі, вважаємо дієвим засобом боротьби з практикою податкового планування міжнародних корпорацій.

Директива «Про доступ до діяльності кредитних організацій і пруденційний нагляд за кредитними організаціями та інвестиційними фірмами» є prudential supervision of credit institutions and investment firms [2013] OJ L176/338) також відіграє важливу роль у процесі регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Суть директиви 2013/36/EU полягає у тому, що вона зобов'язує держави – члени ЄС визначити компетентний орган, що здійснюватиме пруденційний нагляд за кредитними організаціями та інвестиційними фірмами, а також забезпечити його незалежність [169].

Важливість цього документа пояснюється тим, що інвестиції та відсотки за кредитами належать до засобів, які можуть використовуватися у схемах податкового планування міжнародних корпорацій для зменшення бази оподаткування. При цьому інвестування та кредитування є операціями, які фактично забезпечують розвиток економічної системи держав і, відповідно, їх використання не може бути обмеженим у контексті правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Доцільним є функціонування в державі органів, на які буде покладено функцію нагляду за діяльністю кредитних організацій та інвестиційних фондів для унеможливлення їх використання у схемах податкового планування міжнародних корпорацій.

Ще одним нормативно-правовим актом, що відіграє виключну роль у процесі регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, є директива «Встановлення правил проти методів ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку»

Розглянута директива містить 5 правил, що суттєво обмежують можливості підприємств, зареєстрованих у державах ЄС, здійснювати операції, що призводять до розмивання бази оподаткування.

Одним з ключових елементів директиви є правило щодо обмеження вирахування відсотків (*limitations to the deductibility of interest*), які позбавляють міжнародні корпорації можливості використовувати кредити для зниження податкових зобов'язань. Зокрема, платники податків відповідно до директиви не мають права відносити відсотки за кредитами до витрат у тому році, коли вони були сплачені, за умови якщо ці платежі перевищують 30% від обсягу прибутку до оподаткування. Це робить неможливим та недоцільним надання кредитів з високими відсотковими платежами дочірніми компаніями, зареєстрованими у низькоподаткових юрисдикціях, материнським компаніям, розміщених у державах з високим рівнем оподаткування.

Наступним включеним до директиви 2016/1164 є правило оподаткування ринкової вартості активу на момент його переміщення з держави-члена (exit taxation). Відповідно до цієї нормативно-правової норми за умови переміщення певного активу за межі держави-члена ЄС (а також у випадку зміни податкової резидентності або перереєстрації бізнес-одиниці) платник податків повинен буде сплатити податок за відповідною операцією згідно з принципом «витягнутої руки».

Ще одним важливим нововведенням директиви 2016/1164 є правило про протидію ухиленню від сплати податків (General anti-abuse rule). Ця нормативно-правова норма дасть можливість державам – членам ЄС визнавати окремі операції резидентів штучними, тобто такими, які не мають інших цілей, крім податкових. Відповідно, у випадку визнання окремих операцій штучними, податки будуть нараховуватися без урахування таких операцій.

Ще одним правилом, впровадженим директивою, є оподаткування контрольованих іноземних компаній – КІК (controlled foreign company rules). Зокрема, директива 2016/1164 визначає, що за умови, якщо платник податків (одноосібно або спільно з асоційованими особами) прямо або побічно володіє понад 50% голосів, 50% капіталу або має право на більш ніж 50% прибутку, і фактичний податок на прибуток є нижчим за різницю між корпоративним податком, яким би обкладався такий прибуток у державі-члені, і фактичним податком, що підлягають сплаті, то така компанія належить до категорії контрольованих іноземних компаній.

Відповідно до директиви 2016/1164 усі держави ЄС отримують право на оподаткування податком на прибуток контрольовані іноземні компанії, розміщені в низькоподаткових юрисдикціях, якщо не буде доведено, що такі компанії здійснюють фактичну господарську діяльність. При цьому передбачається, що доказами здійснення фактичної господарської діяльності можуть бути наявність персоналу, приміщень, активів, обладнання.

Останнім правилом, що визначається директивою 2016/1164, є правило уникнення гібридних невідповідностей, тобто відмінностей у податковому законодавстві різних держав, використання яких дозволяє зменшити суму платежів корпорації. Норми директиви передбачають, що вирахування податків за певною операцією, яка в іншій державі підпадає під категорію таких, що не оподатковуються, стане неможливим.

Оскільки правила, впроваджені директивою, значною мірою впливають на податкові правовідносини у державах ЄС, переважна більшість розглянутих положень набула чинності 31 грудня 2018 р. При цьому норми, що стосуються оподаткування операцій переміщення активів, стануть чинними 31 грудня 2019 р.

Розглядаючи досвід ЄС щодо регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, не можна залишити поза увагою проєкт директиви щодо встановлення правил, що стосуються корпоративного оподаткування електронної присутності (2018/0072 (CNS) Proposal for a Council Directive laying

У проєкті директиви міститься дві законодавчі пропозиції: перша з них націлена на вдосконалення корпоративних податкових правил задля того, щоб дозволити державам-членам оподатковувати прибуток, який генерується на їхній території, навіть якщо компанія присутня там лише віртуально. Друга пропозиція відповідає на вимоги кількох держав-членів на тимчасове оподаткування, яке охоплює основні цифрові заходи, що нині не оподатковуються в ЄС (доходи від продажу рекламного простору в інтернеті, доходи від цифрових посередницьких заходів, які дають змогу користувачам взаємодіяти з іншими користувачами і можуть сприяти продажу товарів, доходи з продажу даних, створених з наданої користувачем інформації). Цей тимчасовий податок гарантуватиме, що ті види діяльності, які нині фактично не оподатковуються, почнуть негайно приносити доходи для держав-членів.

Прийняття зазначеної директиви дасть змогу державам ЄС зменшити кількість операцій, які можуть використовуватися у схемах податкового планування міжнародних корпорацій.

Отже, проаналізувавши практику правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в ЄС, можна стверджувати, що порушене питання є одним з ключових елементів податкового права Співтовариства. Це пояснюється виключною роллю міжнародних корпорацій у розвитку економік держав ЄС та посиленням податкової нерівномірності після останніх етапів розширення об'єднання.

Зазначимо, що в ЄС значна частина нормативно-правових документів, які передбачають правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, охоплює також питання ухилення від сплати податків. Таким чином, правове регулювання є елементом комплексних заходів, спрямованих на боротьбу з діями міжнародних корпорацій, що мають на меті зменшення обсягів сплачених податків.

Варто зазначити, що заходи, впроваджувані в ЄС, гармонізовані з міжнародними, що надає державам Співтовариства можливість контролювати як операції міжнародних корпорацій у межах Співтовариства, так і з третіми державами на основі однакових норм та правил [172, с. 34].

Ще однією рисою, на якій варто акцентувати увагу, є передбачена законодавством ЄС можливість поглиблення взаємовідносин щодо протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій на двосторонній основі.

Загалом можна стверджувати, що існуюча система правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій ЄС є достатньо ефективною, причому має місце її постійне вдосконалення та адаптування до зміни умов середовища та методів, які застосовуються міжнародними корпораціями для досягнення податкових цілей. Крім того, варто констатувати, що регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в ЄС має комплексний

характер і містить не лише законодавчі засоби, але й розвинуту дослідницько-аналітичну базу, яка використовується інституціями ЄС у процесі прийняття рішень щодо впровадження тих чи інших регуляторних норм. Документи у сфері оподаткування забезпечують обґрунтованість податкової політики ЄС та дозволяють зробити її такою, що максимально відповідає вимогам держав Співтовариства [173, с. 67].

Для України вивчення досвіду ЄС набуває виключного значення, зважаючи на задекларований проєвропейський вектор розвитку та зобов'язання щодо гармонізації вітчизняного законодавства з європейським у контексті підписаної Угоди про асоціацію.

Удосконалення правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні

З огляду на поточну ситуацію в Україні, проблема захисту податкової системи від проявів податкового планування міжнародних корпорацій є надзвичайно гострою. Держава нині потребує значних фінансових ресурсів для реалізації заходів щодо виведення економіки з кризи, які можуть бути отримані, в тому числі і завдяки збільшенню обсягів податкових надходжень. При цьому збільшення кількості чи ставок податків для України є нині неможливим, оскільки це ще більше загострить наявні соціальні проблеми та призведе до подальшої тінізації економіки. Отже, напрямом розв'язання зазначеної проблеми є імплементації прогресивних практик щодо протидії податковому плануванню.

Здійснений аналіз свідчить, що українське законодавство, що регламентує правові засади здійснення податкового планування міжнародних корпорацій, активно розвивається. При цьому саме поняття на законодавчому рівні не закріплене, що не дає змоги говорити про нього як про об'єкт правового регулювання.

На наш погляд, заходи щодо вдосконалення вітчизняного законодавства у контексті забезпечення підґрунтя для протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій мають здійснюватися системно та у чіткій послідовності. Повною мірою визнаючи значні зрушення, що мали місце протягом останніх років, вважаємо за необхідне насамперед закріпити в законодавстві базові поняття податкового планування, і лише після цього імплементувати прогресивний досвід зарубіжних держав. Така послідовність дій дасть можливість збудувати ґрунтовну систему регулювання податкового планування, спроможну забезпечити захист національних інтересів України.

Як зазначалося раніше, в Україні до податкового планування вдаються не лише структурні підрозділи міжнародних корпорацій, зареєстровані відповідно до чинного законодавства, але й національні підприємства. З огляду на це у законодавство України мають закладатися передумови для регулювання діяльності щодо зменшення обсягів сплачених податків усіма суб'єктами ринку.

На наш погляд, закріплення сутності податкового планування міжнародних корпорацій у ст. 14 ПКУ фактично означатиме, що цей процес перебуває у регуляторному полі податкового права. Це дозволить задекларувати націленість держави на протидію використанню схем податкового планування міжнародних корпорацій.

У дисертаційній роботі нами наголошено на існуванні відмінностей між такими поняттями, як «податкове планування» та «ухилення від сплати податків» доцільно, на наш погляд, ввести у ПКУ уточнення, що критерієм віднесення операцій до операцій податкового планування міжнародних корпорацій, є «обсяг податкової економії», що визначатиметься як сукупна вартість недоотриманих державою податкових надходжень внаслідок цілеспрямованих дій платника податків (цей критерій має бути закріплений у новій главі 5 ПКУ «Податкове планування») (дод. Г).

При класифікації дій суб'єктів доцільно брати до уваги, яким чином вжиті ним заходи щодо мінімізації обсягів сплачених податків вплинули на економіку держави: у випадку, якщо обсяги податкової економії щодо сплати податку на прибуток (або податку на дохід резидентів) будуть коливатися у межах 20% від суми платежів, які були б сплачені без використання схем податкового планування міжнародних корпорацій, такі операції можуть бути віднесені до операцій податкового планування міжнародних корпорацій, тоді як за умови перевищення цього критерію – як незаконні дії у сфері зменшення обсягів сплачених податків.

У науковій літературі та публікаціях профільних видань на сьогодні можна знайти значну кількість інформації про податкове планування міжнародних корпорацій та його зміст, тоді як пересічні громадяни держави здебільшого не переймаються цією проблемою, що дозволяє як національним підприємствам, так і міжнародним корпораціям не зважати на соціальний фактор, який у розвинутих державах є значущим. Приклади таких корпорацій, як Starbucks та Google, розглянуті в роботі, свідчать про те, що корпоративна відповідальність у розвинутих державах є одним з ключових факторів обмеження використання

податкового планування. Зважаючи на зростання рівня соціальної свідомості, що має місце в Україні протягом останніх років, подібний регуляторний механізм може бути також використаний в Україні за умови впровадження обов'язкового звітування міжнародних корпорацій щодо їх дій у податкових цілях.

Так, законодавче визначення податкового планування міжнародних корпорацій дасть змогу розглядати цей процес як такий, що впливає на розвиток та задоволення інтересів держави та суспільства, що підвищить рівень зацікавленості ним.

У контексті поширення інформації про податкове планування міжнародних корпорацій Україні доцільно також перейняти досвід ЄС та законодавчо закріпити вимогу до міжнародних корпорацій повідомляти про випадки використання ними схем податкового планування міжнародних корпорацій із залученням дочірнього підприємства, розміщеного в Україні.

До основних заходів, які доцільно реалізувати в Україні, належить імплементація сучасних засобів податкового контролю, які нині активно використовуються в розвинутих державах. Йдеться насамперед про контроль над діяльністю податкових посередників, основним завданням яких є формування оптимальних для підприємств схем оптимізації оподаткування. Нині в Україні не створено нормативно-правової бази щодо регулювання їх діяльності, хоча подібні ініціативи мали місце ще у 2013 р. В українському законодавстві відсутнє визначення податкового посередництва як виду економічної діяльності, хоча міжнародні та національні компанії активно надають консультативну підтримку бізнесу щодо зменшення обсягів сплачених податків законними способами.

За кордоном діяльність податкових посередників є об'єктом правового регулювання, тоді як в Україні подібні норми в законодавстві відсутні. На підставі викладеного пропонуємо внести зміни до ПКУ шляхом додавання у главі 5 визначене як вид економічної діяльності, що полягає у наданні однією стороною (податковим консультантом) на комерційній основі іншій стороні (замовнику) послуг консультаційного, юридичного бухгалтерського чи будь-якого іншого

характеру, метою яких є зменшення обсягів сплачених замовником податків. Відповідні зміни повинні також бути внесені до наказу від 11.10.2010 № 457

Податковий консультант, відповідно, визначатиметься як фізична або юридична особа, що на комерційній основі надає замовнику послуги консультаційного, юридичного, бухгалтерського чи іншого характеру, результатом чого є зменшення обсягу сплачених замовником податків.

У новій главі 5 ПКУ має також бути визначено вимогу щодо отримання податковим консультантом ліцензії на надання послуг. Відповідні зміни повинні також бути внесені до статті 7 Закону України 02.03.2015 № 222-VIII

У новій Главі 5 ПКУ має також міститися вимога щодо обов'язкового повідомлення податковим консультантом компетентним органам інформації, що стосується використання міжнародними корпораціями схем податкового планування, які можуть класифікуватися як агресивні, що відповідатиме директиві ЄС (EU) 2018/822.

На наш погляд, така вимога відповідатиме прогресивній світовій практиці, оскільки у багатьох державах існують норми, які регламентують діяльність податкових посередників. Так, у Південно-Африканській Республіці впроваджено обов'язкову реєстрацію податкових консультантів та їх персональну відповідальність за надання клієнтам пропозицій щодо використання податкового планування міжнародних корпорацій. У США укладаються договори між посередниками та урядом про недопущення податкового планування міжнародних корпорацій. В Японії створюються професійні організації з системою ідентифікації кожного консультанта та позбавленням права на здійснення діяльності у разі порушення. В Австралії та Новій Зеландії існує відповідальність за використання податкового планування міжнародних корпорацій на рівні юридичної особи (цивільно-правова) та консультанта (дисциплінарна). У Канаді здійснюється використання спеціальних та загальних правил

моніторингу й регулювання схем податкового планування міжнародних корпорацій, використання штрафів [124].

Для досягнення оптимальних результатів важливо, щоб запропоновані нами заходи відбувалися поступово – це дасть платникам податків та підприємствам, які надають послуги податкового посередництва, можливість підготуватися до нових умов діяльності. Існування перехідного періоду необхідне з огляду на те, що право платників податків використовувати не заборонені законом заходи для зменшення обсягів сплачених податків є конституційно закріпленим, і метою регулювання цього процесу є не його повне викорінення, а забезпечення балансу інтересів платників податків та держави.

Важливу роль у вдосконаленні правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні має відігравати також помірковане ставлення України до міжнародних договорів. Йдеться, зокрема, про включення до положень угод про вільну торгівлю статей про нові фінансові інструменти чи послуги.

На сьогодні нові фінансові послуги включені лише в Угоду між Україною та ЄС, втім світовий досвід свідчить, що економічно розвинуті держави, усвідомлюючи динамічний розвиток світового господарства, відстоюють лібералізацію ринку фінансових послуг на майбутнє.

Головна небезпека у цьому випадку полягає у тому, що за умови виникнення нових фінансових послуг чи інструментів, які можна буде використовувати у податкових цілях, вони будуть незабороненими на території України, що, відповідно, дозволить міжнародним корпораціям вільно використовувати їх у схемах податкового планування.

На користь недопущення лібералізації ринку нових фінансових послуг свідчить ситуація, що має місце у регулюванні операцій з оподаткуванням при виплаті коштів з рахунків умовного зберігання (ескроу). Проблема полягає у тому, що в національному законодавстві відсутні чіткі регуляторні норми, які б регламентували цей процес. При цьому Державна фіскальна служба шляхом надання індивідуальної податкової консультації роз'яснює позицію, що відповідно до чинного

законодавства банк як професійний торговець цінними паперами при виплаті інвестиційного прибутку акціонерам – фізичним особам (резидентам/нерезидентам) зобов'язаний нараховувати та утримувати податок з доходів фізичних осіб і військовий збір з урахуванням норм [174]. У разі, якщо банк, який виконує функції депозитарної установи, здійснює операції із виплати з власних рахунків коштів на поточні рахунки депонентів – власників цінних паперів – юридичних осіб – нерезидентів, такий депозитарій є податковим агентом та зобов'язаний утримати податок з таких доходів, який сплачується до бюджету під час такої виплати.

Водночас відповідно до Постанови Національного Банку України Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» №492 від 12.11.2003 [175] рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх / видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України, особі (особам), зазначеній (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором. Отже, виплата банком коштів з рахунку умовного зберігання (ескроу) здійснюється не з власних рахунків банку, а з рахунків клієнта, який відкрив у банку рахунок для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх / видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України.

Банк, здійснюючи виплату коштів з рахунків умовного зберігання (ескроу) на користь власників цінних паперів – юридичних осіб – нерезидентів, може не виконувати функцій депозитарної установи, оскільки рахунки депонентів власників цінних паперів – юридичних осіб – нерезидентів можуть бути відкриті в іншій депозитарній установі.

Враховуючи це, висновок Державної фіскальної служби можна вважати неправомірним, хоча сам факт надання такої відповіді вказує на нагальну потребу у нормативному закріпленні схем використання фінансових інструментів у податкових цілях.

Загалом у контексті забезпечення ефективного регулювання податкового планування міжнародних корпорацій вдосконалення потребує законодавство України, що регламентує здійснення операцій на фінансових ринках. На наш погляд, у статтю 1 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 № 2664-III доцільно додати термін «нова фінансова послуга», визначивши його як «будь-яку фінансову послугу (у значенні, наведеному в підпункті 5 пункту 1 статті 1 цього закону), що не має аналогів на ринку України та/або інших держав, і надання якої не суперечить чинному законодавству України та її міжнародним договорам».

Включення у визначення тези щодо того, що надання нових фінансових послуг має бути дозволене законодавством України, обумовить необхідність формування регуляторних норм для здійснення будь-якої діяльності на фінансовому ринку, яка підпадає під визначення «фінансова послуга», проте не охоплена чинним законодавством. Це дасть змогу оцінити можливості її використання з метою зменшення сплачених платниками податків і уже на початковому етапі створити дієві механізми мінімізації ризиків.

Ще одним напрямом реформування системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є впровадження податку на виведений капітал, що призведе до істотної реформації формату податкової системи.

За умови заміни податку на прибуток податком на виведений капітал базою оподаткування буде не фінансовий результат підприємства, а окремі операції, здійснення яких сприятиме виведенню коштів з обороту підприємства [176].

Виведення коштів з обороту підприємства (через дивіденди, роялті та інші платежі) є основним чинником зменшення бази оподаткування. Отож, за умови встановлення податку саме на зазначені операції приріст надходження до державного бюджету був би значним. За умови обов'язкового інформування податкових органів про використання схем податкового планування міжнародних корпорацій Україна матиме можливість збільшити обсяги грошових коштів, що будуть стягуватися до бюджету.

Використання податку на виведений капітал матиме позитивний вплив на інвестиційну привабливість України, оскільки в умовах прозорого ведення бізнесу, без застосування схем податкового планування міжнародних корпорацій кожна компанія отримає можливість обрати оптимальний для неї формат оподаткування.

Варто також зазначити, що впровадження запропонованої ініціативи дасть можливість істотно зменшити обсяг сплачених податків тим підприємствам, які здійснюватимуть реінвестування прибутків і, відповідно, сприятимуть нарощуванню потенціалу національного господарства – за умови вибору формату оподаткування виведеного капіталу підприємства, які спрямовують усіх ресурси у розвиток, сплачуватимуть мінімальні обсяги податків до бюджету.

Такий підхід до оподаткування позитивно вплине також на фінансову систему держави, оскільки кошти, які могли бути виведені з держави, буде вигідніше залишити в Україні, що стимулюватиме не лише розвиток економіки загалом, але й банківської сфери зокрема.

Поряд з кардинальними нововведеннями доцільною є також активізація зусиль України щодо подальшої імплементації тих ініціатив, що знайшли своє відображення у законопроектах, розглянутих в дисертаційній роботі. Надзвичайно важливим є приєднання держави до автоматичного обміну інформацією у податкових цілях та набуття чинності Угоди про обмін інформацією з США, оскільки це дозволить істотно покращити якість бізнес-середовища в Україні.

Зважаючи на те, що Україна не належить до держав з низьким рівнем оподаткування, її переваги у боротьбі за інвестиційні ресурси повинні формуватися у сфері забезпечення стабільного та прозорого бізнес-середовища, що можливо лише за умови співпраці з іншими державами.

Обов'язковою умовою ефективності засобів протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій в Україні повинно стати врахування прогресивних практик держав ОЕСР та ЄС (адаптованих до реалій вітчизняної економіки та скорегованих на різницю в рівні економічного розвитку).

Основними заходами, що мають бути реалізовані в цьому напрямі, є: розробка та впровадження нормативно-правових актів, які регулюватимуть використання гібридних фінансових інструментів (а також внесення відповідних змін до Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 № 2664-III» та Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 15.08.2012 №3480-IV) з розробкою методик усебічної оцінки використання вітчизняними суб'єктами господарювання гібридів (що законодавством різних держав трактуються і регулюються по-різному); створення схем протидії формуванню збитків міжнародними корпораціями та банками; відслідковування та недопущення використання основних схем податкового планування міжнародних корпорацій і посилення відповідальності за їх впровадження.

Важливу роль у формуванні системи податкового планування міжнародних корпорацій відіграє також вжиття заходів регулювання податкового планування міжнародних корпорацій на національному рівні. Як зазначалося, податкове планування міжнародних корпорацій включає в себе як застосування агресивних схем, так і здійснення одним із підрозділів міжнародних корпорацій заходів, які нададуть йому змогу незалежно від дій інших суб'єктів, що входять до складу міжнародної корпорації, зменшити обсяги сплачених податків у звітному періоді.

Незважаючи на те, що під час дослідження основну увагу приділено схемам податкового планування міжнародних корпорацій, які передбачають залучення двох або більше структурних підрозділів корпорації, створення регуляторного поля, що обмежуватиме операції податкової мінімізації на національному рівні, також чинитиме позитивний вплив на податкову ситуацію в державі.

Отже, система правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні нині лише формується, хоча не можна не помітити значні зрушення у цій сфері протягом останніх років. Переважна частина нормативно-правових актів або їх проєктів відповідають світовій практиці регулювання

податкового планування міжнародних корпорацій, що свідчить про правильність обраного Україною вектору регуляторного впливу на цей процес.

На сьогодні Україні доцільно комплексно підійти до створення системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Важливим є усвідомлення того, що метою цього процесу є не лише приведення законодавства у відповідність до міжнародних норм, а отримання економічного зиску, тобто збільшення обсягів податків, сплачених в економіку України. У цьому контексті важливим є не лише впровадження практик, що набули поширення у світі як такі, що створюють бар'єри для міжнародних корпорацій щодо здійснення операцій податкового планування, але й здійснення заходів, які не дозволятимуть українським компаніям виводити кошти з України. Показовим у цьому випадку можна вважати приклад нормативно-правових актів у сфері виплати роялті нерезидентам або визнання нерезидентів БВ. Втім перелік заходів, що реалізуються Україною у цій сфері, доцільно було б розширити, зокрема через надання запиту США щодо взаємного розкриття податкової інформації відповідно до FATCA.

Важливою у контексті вдосконалення системи податкового планування міжнародних корпорацій є також подальша участь України у міжнародних ініціативах щодо протидії розмиванню бази оподаткування. Логічним кроком у цьому напрямі можна вважати здійснення перекладу офіційних матеріалів BEPS для унеможливлення їх різночитання та визначення ключових понять, які застосовуються у сфері протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій. Оскільки такі дії не мають мети з точки зору права, вони формують підґрунтя для адекватного сприйняття суспільством заходів, спрямованих на боротьбу з цим негативним для економічної системи явищем.

Досягнення цілей цього процесу може стати можливим лише за умови вдосконалення законодавства в контексті усунення у ньому можливостей для неоднозначного тлумачення. Крім цього, доцільною є інтеграція України в систему міжнародних договорів з фактичним впровадженням передбачених ними заходів.

Отже, здійснений аналіз засвідчив, що однією з основних проблем, що вимагає регулювання в Україні на етапі активного її залучення до процесів транснаціоналізації, є прагнення підприємств до мінімізації податків. Незважаючи на існування значної кількості засобів, які дають можливість компаніям зменшити податковий тиск, основною сферою регулювання є податкове планування міжнародних корпорацій, що може бути визначене як процес використання не заборонених законом засобів для зменшення податкового навантаження.

Для української практики податкове планування міжнародних корпорацій є відносно новим явищем, хоча протягом останніх років відбулися значні зрушення у дослідженні та обмеженні можливості використання окремих схем, які сприяють його здійсненню. Актуальність подальшого аналізу практики здійснення податкового планування міжнародних корпорацій та розширення правової бази його регулювання пояснюється тим, що податки виступають джерелом фінансування витрат, необхідних для задоволення потреб населення та виконання державою її функцій. Отже, проблема регулювання податкового планування міжнародних корпорацій як легального засобу зменшення суми податкових платежів, зважаючи на зростання його обсягів протягом останніх років, набуває особливої актуальності.

Аналіз причин та наслідків податкового планування міжнародних корпорацій дає змогу зробити висновок про неоднозначність цього процесу. Характерною його рисою є те, що за своєю суттю він є економічним, проте шляхи нівелювання його негативних наслідків лежать у правовій площині: податкове планування створює для міжнародних корпорацій, що його застосовують, позитивні економічні ефекти, тому жоден з суб'єктів господарської діяльності не відмовиться від нього добровільно. Лише розробка та впровадження на законодавчому рівні обмежень щодо використання схем податкового планування міжнародних корпорацій без об'єктивних причин може призвести до зменшення масштабів цього процесу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Глобальні масштаби податкового планування у світі пояснюються наразі використанням його з метою максимізації власних вигод міжнародними корпораціями, діяльність яких базується на розміщенні відокремлених структурних підрозділів на території різних держав. Саме тому пошук інструментів, які б обмежували використання схем розмивання бази оподаткування вкрай складний – важливою є координація зусиль різних держав з метою обмеження негативного впливу цього процесу на світове господарство.

Ключовою ініціативою щодо протидії податковому плануванню є BEPS, що створює передумови для впровадження державами інструментів протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій та визначає, якими саме ці інструменти можуть бути. Головною перевагою BEPS є конкретність: у документі міститься 15 обґрунтованих напрямів щодо розв’язання проблеми розмивання міжнародними корпораціями бази оподаткування.

Загалом можна констатувати, що міжнародне співробітництво у сфері регулювання податкового планування здійснюється нині у напрямі визначення векторів для вжиття окремими державами заходів, що дадуть можливість мінімізувати негативний вплив цього процесу на їх економіку. Осередком міжнародного співробітництва в розглянутій сфері є організація міжнародного співробітництва і розвитку, дві ініціативи якої – автоматизований обмін інформацією в податкових цілях та план дій щодо протидії розмиванню бази оподаткування можна вважати ключовими договорами на міжнародному рівні системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Європейський Союз є одним з найбільш успішних інтеграційних об’єднань у світі та активним учасником процесів протидії розмиванню податкової бази й використання міжнародними корпораціями механізмів податкового планування. На рівні ЄС формується нормативно-правова база, що ставить у законодавчі рамки діяльність національних підприємств та

міжнародних компаній у сфері сплати податків, причому значний політичний вплив ЄС у регіоні, створений там формат регулювання береться за основу також східноєвропейськими державами – партнерами ЄС.

Для Європейського Союзу питання ефективного регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є вкрай важливим, зважаючи на труднощі, що виникли на шляху гармонізації податкових систем усіх держав Співтовариства. У той час як для національних економік важливим завданням є захист національних інтересів щодо отримання максимального обсягу податкових платежів, для ЄС доцільним є, з одного боку, створення передумов для досягнення цілей податкової політики кожної держави-члена, а з іншого – забезпечення стабільності в межах Співтовариства в умовах протилежності індивідуальних цілей держав-учасниць.

Існуюча система правового регулювання податкового планування ЄС є достатньо ефективною, причому має місце її постійне вдосконалення та адаптування до зміни умов середовища та методів, які використовуються міжнародними компаніями для досягнення податкових цілей. Крім того, можна констатувати, що регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в ЄС має комплексний характер і містить не лише законодавчі інструменти, але й розвинуту дослідницько-аналітичну базу, яка використовується інституціями ЄС у процесі прийняття рішень щодо впровадження тих чи інших регуляторних норм. Документи у сфері оподаткування забезпечують обґрунтованість податкової політики ЄС та дозволяють зробити її такою, що максимально відповідає вимогам держав Співтовариства.

Для України вивчення досвіду Європейського Союзу набуває виключного значення, зважаючи на задекларований проєвропейський вектор розвитку та зобов'язання щодо гармонізації вітчизняного законодавства з європейським у контексті підписаної Угоди про асоціацію.

Відповідно до поточної ситуації в Україні проблема захисту податкової системи від проявів податкового планування є надзвичайно гострою. Держава

нині потребує значних фінансових ресурсів для реалізації заходів щодо виведення економіки з кризи, які можуть бути отримані, зокрема, і через збільшення обсягів податкових надходжень. При цьому збільшення кількості чи ставок податків для України є нині неможливим, оскільки це ще більше загострить наявні соціальні проблеми та призведе до подальшої тінізації економіки. Отож, напрямом розв'язання зазначеної проблеми є імплементації прогресивних практик щодо протидії податковому плануванню.

Здійснений аналіз засвідчив, що українське законодавство, що регламентує правові засади здійснення податкового планування, активно розвивається. При цьому саме поняття на законодавчому рівні не закріплене, що не дає змоги говорити про нього як про об'єкт правового регулювання.

На наш погляд, закріплення сутності податкового планування у ст. 14 Податкового кодексу України фактично означатиме, що цей процес перебуває у регуляторному полі податкового права. Це дасть можливість задекларувати націленість держави на протидію використанню схем податкового планування, а також підвищить значущість цього процесу для суспільства, що важливо, зважаючи на роль корпоративної відповідальності у розв'язанні проблеми, що розглядається.

Доцільно також ввести у статті 14 Податкового Кодексу України уточнення, що критерієм віднесення операцій до операцій податкового планування є недоотриманих державою податкових надходжень внаслідок цілеспрямованих дій платника податків: при класифікації дій суб'єктів доцільно брати до уваги те, яким чином вжиті ним заходи щодо мінімізації обсягів сплачених податків вплинули на економіку держави: у випадку, якщо обсяги податкової економії будуть коливатися у межах 20% від суми платежів, які були б сплачені без використання схем податкового планування, такі операції можуть бути віднесені до операцій податкового планування, тоді як за умови перевищення цього критерію – як незаконні дії у сфері зменшення обсягів сплачених податків.

У контексті поширення інформації про податкове планування міжнародних корпорацій Україні доцільно також перейняти досвід ЄС та законодавчо закріпити вимогу до міжнародних корпорацій повідомляти про випадки використання ними схем податкового планування із залученням дочірнього підприємства, розміщеного в Україні.

До основних заходів, які варто реалізувати в Україні, належить імплементація сучасних механізмів податкового контролю, що нині активно використовуються в розвинутих державах. Йдеться насамперед про контроль над діяльністю податкових посередників, основним завданням яких є формування оптимальних для підприємств механізмів оптимізації оподаткування.

Ще одним напрямом реформування системи регулювання податкового планування є впровадження податку на виведений капітал, що призведе до істотної реформації формату податкової системи. Ми пропонуємо надавати дочірнім підприємствам міжнародних корпорацій можливість обирати податковий режим, у якому вони працюватимуть на території України. За умови обов'язкового інформування податкових органів про використання схем податкового планування Україна матиме можливість збільшити обсяги грошових коштів, що будуть стягуватися до бюджету.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі узагальнено теоретичні підходи до визначення сутності податкового планування міжнародних корпорацій та розв'язання проблеми правового регулювання цього процесу. На основі вивчення аналізу вітчизняного законодавства, дослідження схем податкового планування, що набули поширення у світі, та практики протидії їх використанню в розвинутих державах сформульовано висновки теоретичного і практичного характеру щодо вдосконалення вітчизняного законодавства для захисту національних інтересів у податковій сфері та зменшення негативних наслідків використання податкового планування міжнародних корпорацій для економіки України.

1. Податкове планування є об'єктивним наслідком різноспрямованості інтересів держави як гаранта забезпечення суспільних інтересів, що потребує постійного збільшення обсягів грошових надходжень для фінансування суспільних потреб, та платників податків, метою яких є зменшення обсягів сплачених податків. При цьому ключовими факторами, що стимулюють розвиток податкового планування та диверсифікацію схем, які використовуються з цією метою, є податкова конкуренція, до якої вдаються держави для залучення з-за кордону фінансових ресурсів; розвиток податкового консультування, неможливість поза системою міжнародних відносин забезпечити ефективну протидію податковому плануванню міжнародних корпорацій; висока ефективність використання податкового планування міжнародних корпорацій, зважаючи на значно більші обсяги податкової економії порівняно з витратами, понесеними для створення відповідної схеми.

За своєю природою податкове планування – це діяльність, що базується на використанні платником податків не заборонених законом заходів з метою оптимізації обсягів сплачених податків. Податкове планування міжнародних корпорацій являє собою правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків не заборонених законом заходів, що мають на меті досягнення цілей податкової мінімізації за рахунок використання відмінностей у податкових

системах різних держав, суб'єктами яких є міжнародна корпорація як платник податків, держава та треті особи, що впливають на процес сплати платником податків.

Законодавство України нині знаходиться на етапі імплементації правових норм, націлених на обмеження можливостей використання на її теренах схем податкового планування, поширених у світі. Важливим з точки зору формування ефективної системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є приєднання України до стандарту автоматичного обміну інформацією між фіскальними органами, Міжурядової угоди для покращання виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act), впровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній, динамізація розгляду у судах справ щодо визнання нерезидентів бенефіціарними власниками, впровадження жорстких обмежень щодо виплати роялті.

4. Суб'єктами правовідносин у сфері податкового планування є платник податків – міжнародна корпорація, що здійснює господарські операції на території України через суб'єкта господарської діяльності-резидента, нерезидента або постійне представництво; держава (в особі уповноважених органів); треті особи, які сприяють сплаті податків (зокрема податкові консультанти). Відповідно до такого переліку суб'єктів закріплення в законодавстві потребують такі терміни, як «міжнародна корпорація» (яку пропонуємо визначати як об'єднання розміщених у різних державах підприємств з передачею ними тих чи інших повноважень централізованого управління діяльністю материнській компанії) та «податкове консультування» (яке пропонуємо визначати як надання консультаційних послуг щодо оподаткування операцій та/або діяльності підприємства згідно з вимогами українського або міжнародного законодавства).

Розглянувши існуючі підходи до класифікації податкового планування, зокрема його поділ на індивідуальне і корпоративне та поточне і стратегічне, вважаємо за доцільне доповнити існуючий перелік такою класифікаційною ознакою, як «суб'єкти, залучені до процесу податкового планування» та

виділити такі форми податкового планування: самостійне (тобто таке, що здійснюється платником податків без залучення третіх осіб) та делеговане (яке здійснюється із залученням податкових консультантів).

Правове регулювання міжнародних корпорацій не може бути ефективним за умови включення до нього лише однієї держави: важливою є взаємодія всіх держав-учасниць світової спільноти з метою формування на міжнародному рівні спільних меж та визначення напряму регуляторного процесу, що будуть згодом практично втілені шляхом вдосконалення законодавства окремих держав. При цьому, зважаючи на існування тенденції до посилення інтеграційних процесів у світі, усе більшого значення набуває також регіональний рівень регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, на якому розробляються норми, що мають збалансувати інтереси держав – учасниць інтеграційного об'єднання, самого співтовариства та третіх держав.

7. Економічно розвинуті держави активно впроваджують у національне законодавство норми, що обмежують можливість здійснення податкового планування як національними компаніями, так і міжнародними корпораціями. Систематизація засобів, що використовуються з метою регулювання податкового планування, дала змогу виявити, що ключовими елементами системи правового регулювання податкового планування за кордоном є: моніторинг схем податкового планування; заходи у сфері підвищення рівня добросовісності податкових посередників та власне платників податків; виявлення схем агресивного податкового планування з метою недопущення їх подальшого використання; судова практика у сфері протидії податковому плануванню. Увага світової спільноти і, зокрема, економічно розвинутих держав націлена на унеможливлення використання міжнародними корпораціями відмінностей у податковому законодавстві різних держав, відповіддю на що стала розробка 15-ти заходів щодо протидії податковому плануванню, що отримали назву BEPS (Base erosion and profit shifting). В Україні розроблено законопроект, що передбачає імплементацію 8 найбільш критичних для України дій BEPS, яким передбачено зміни до Податкового кодексу України у

контексті імплементації в Україні прогресивних світових практик у сфері регулювання податкового планування. При цьому згаданий законопроект не містить визначення понять «міжнародна корпорація», оперуючи близьким, проте не тотожним «міжнародна група компаній», а також «податкове консультування», законодавче закріплення яких має важливе значення для подальшого вдосконалення практики регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

. Для України згідно з задекларованим вектором євроінтеграційного розвитку важливим є дослідження практики регулювання податкового планування в ЄС у контексті імплементації ключових директив у вітчизняне законодавство. Регулювання податкового планування міжнародних корпорацій у ЄС має комплексний характер і базується на дослідженні існуючих практик з метою унеможливлення їх подальшого використання. Досвід Європейського Союзу щодо правового регулювання податкового планування є показовим щодо його націленості на збалансування інтересів держав, що характеризуються значними диспропорціями економічного розвитку, відмінностями податкових систем та часто – протилежністю цілей податкової політики.

Незважаючи на імплементацію в українське законодавства протягом останніх років значної кількості положень, що мають на меті захист держави від ризику використання міжнародними корпораціями податкового планування, доцільним є подальше впровадження в державі прогресивних практик, ефективність яких доведена досвідом розвинутих держав. До першочергових завдань, на наш погляд, належить закріплення у національному законодавстві шляхом внесення доповнень до Податкового кодексу усіх понять, пов'язаних із правовідносинами у сфері податкового планування. Крім цього, розширення відповідно до світової практики потребують критерії визначення постійних представництв, бенефіціарних власників, пов'язаних осіб. Важливим, на наш погляд, є також розширення функцій Державної фіскальної служби України у контексті проведення аналізу світової практики регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. The Role of the Financial Sector in Tax Planning. URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/578980/IPOL_STU\(2016\)578980_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/578980/IPOL_STU(2016)578980_EN.pdf)
2. Носіков Д.М. Генеза фіскальної функції держави. *Право і суспільство*. 2016. № 2. Ч. 3. С. 18–24.
3. Шевердін М.М. Становлення та розвиток прямого оподаткування в Київській Русі (IX–XIII ст.). *Науковий вісник Ужгород. нац. ун-ту*. 2013. Сер.: Право. Вип. 22. Ч. II. Т. 1. С. 120–123.
4. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (у редакції від 21.02.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
5. Мушенюк В.В., Березюк А.В. Щодо принципів формування податкового законодавства України. *Науковий вісник Нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України*. Сер.: Право. 2012. Вип. 173(3). С. 184–189.
6. Питель С. Облікова політика як інструмент податкового планування. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 138–140.
7. Воронова Л.К. Сутність предмета фінансового права. *Проблеми законності*. 2010. Вип. 111. С. 13–23.
8. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія. Харків : Право, 2013. 328 с.
9. Орлюк О.П. Дотримання прав інтелектуальної власності як моральна основа соціального прогресу. *Альманах права*. 2016. Вип. 7. С. 33–37.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (у редакції від 07.02.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
11. John Tiley. Revenue law: Introduction to UK Tax Law (7th edn, Oxford and Portland, 2012). 96 p.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (у редакції від 05.06.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

13. OECD, Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue, (OECD 1998).
URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en
14. Mark Blumberg. Is Harmful Tax Competition Actually Harmful. URL: https://www.globalphilanthropy.ca/images/uploads/Harmful_Tax_Competition_and_the_OECD.pdf
15. Kiefer David, Codrina Rada, Profit Maximising Goes Global: the Race to the Bottom, Cambridge Journal of Economics, 09/2015, Volume 39, Issue 5, Pages 1333–1350. URL: <https://doi.org/10.1093/cje/beu040>
16. Про віднесення держав до переліку офшорних зон : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лют. 2011 р. № 143-р (у редакції від 27.12.2018). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80>
17. George E Halkos, Nickolas C Kyriazis. Is Tax Competition Harmful and is the EU an Optimal Tax Area? European Journal of law and Economics, 04/2006, Volume 21, Issue 2. P. 163–177. URL: https://www.researchgate.net/publication/5145747_Is_tax_competition_harmful_and_is_the_EU_an_optimal_tax_area
18. Worldwide Tax Summaries 2017. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/worldwide-tax-summaries.html>
19. Revealed: Global Super Rich Has at Least \$21 Trillion Hidden in Secret Tax havens. URL: <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2012/07/22/global-super-rich-has-at-least-21-trillion-hidden-in-secret-tax-havens/>
20. Randall Jackson, Starbucks's U.K. Tax Payment Pledge Reduces Corporate Tax to a Charitable Donation, Critics Say, (10 Dec. 2012 on Tax Analyst 2012 WTD 237-3). URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2668922
21. Harmful tax competition. An Emerging Global Issue. URL: http://www.uniset.ca/microstates/oecd_44430243.pdf
22. Chu Hsun. Tax Enforcement Policy and the Provision of Public Goods with the Presence of Tax Havens, Scottish Journal of Political Economy, 07/2014, Volume 61. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/sjpe.12046>

23. OECD, List of Unco-operative Tax Havens, (OECD 2019). URL: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/theoecdissues/thelistofunco-operativetaxhavens.htm>
24. Melnik Yuriy. Regulatory aspects of international capital movement. Global determinants of the international movement of production factors: economic-legal and institutional context; edited by Tetiana Melnyk. Tallin: Scientific Route, 2018. 434 p. P. 357 – 405.
25. Doing Business 2019. URL: <http://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2019>
26. House of Commons Committee of Public Accounts. «Tax Avoidance – the role of large accountancy firms» (44th Report of Session 2012-13, 2014. URL: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/870/870.pdf>
27. Treasury Minutes: Government responses on the Fourteenth, the Seventeenth to the Nineteenth, and the Twenty First Reports from the Committee of Public Accounts Session: 2012-13, HM Treasury, Cm 8556, 25 February 2013. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/203834/Treasury_minutes_February_2013.pdf
28. United Nations Millennium Development Goals. URL: <http://www.un.org/millenniumgoals/>.
29. SABMiller Plc, Annual Report 2011. URL: <https://www.ab-inbev.com/content/dam/universaltemplate/abinbev/investors/sabmiller/reports/annual-reports/annual-report-2011.pdf>
30. Actionaid Report on SABMiller. URL: www.actionaid.org.uk/schtop.
31. Ellis, k et al., Assessing the Economic Impact of Competition: Findings from Ghana. ODI, 2010. URL: <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/odi-assets/publications-opinion-files/6056.pdf>
32. Actionaid, Calling Time, Why SUBMiller should stop dodging taxes in Africa, (Actionaid, 2012). URL: https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf

33. Revenue Mobilization in Developing Countries. URL: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/030811.pdf>
34. The Addis Tax Initiative – Declaration, Financing for Development Countries, 2015. URL: <https://www.un.org/esa/ffd/ffd3/commitments/commitment/addis-tax-initiative.html>
35. Freedman J., Loomer G. & Vella J. Moving beyond avoidance? Tax risk and the relationship between large business and HMRC. Oxford University Centre for Business Taxation, 2007. URL: http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3517/1/moving_beyond_avoidance_report.pdf
36. Tax responsibility. The business case for Making Tax a Corporate Responsibility Issue. URL: https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/tax_responsibility.pdf
37. PwC Total Tax Contribution Framework URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/the-total-tax-contribution-framework.pdf>
38. Houlder V. Tax Claims hit reputation as well as coffers. URL: <https://www.ft.com/content/c153e27c-eb7d-11df-b482-00144feab49a>
39. Laurence, B. & Gillard, M., How British Companies dodge hundreds of

41. House of Commons, House of Commons treasury committee. Supplementary written evidence submitted by Barclays as part of the inquiry into competition and choice in retail banking. URL: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/612/612we23.htm>
42. Мельник Ю.О. Детермінанти формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. *Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту*. Сер.: Право. 2017. № 47. Т. 2. С. 131–135.
43. Мельник Ю.О. Причини та наслідки правових обмежень податкового планування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*.

Сер. : Юриспруденція. 2017. № 26. С. 127–131.

44. Draft United Nations Code of Conduct on Transnational Corporations. URL: <https://www.cambridge.org/core/journals/international-legal-materials/article/draft-united-nations-code-of-conduct-on-transnational-corporations/77FAB2464C062A749DED60D7CE847497>
45. Difference between a global, transnational, international and multinational company. URL: <https://leeiwan.wordpress.com/2007/06/18/difference-between-a-global-transnational-international-and-multinational-company/>
46. Позиція України в сучасному світі податків. URL: <https://ngoipr.org.ua/blog/pozytsiya-ukrayiny-v-suchasnomu-sviti-podatkov-2/>:
47. Преамбула Модельної конвенції ОЕСР. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>
48. Base Erosion and Profit Shifting. URL : <https://www.oecd.org/tax/beps/>
49. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III (у редакції від 19.05.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
50. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>
51. BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>
52. Competition Policy in Oecd Countries, 1987-1988. URL : https://books.google.com.ua/books?id=vrsEAQAIAAJ&q=1987+oecd+report&dq=1987+oecd+report&hl=uk&sa=X&ved=0ahUKEwi93Jnfp4DjAhWomIsKHQFxD_IQ6AEIRjAE
53. Christiana HJI Panayi. Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible/ Christiana HJI Panayi// Intertax. – 2015. URL: <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=6811050730270200000160891091241010291220470040880350850270900990310691231021161200771260451010120210970470930701>

021201271150961140080940390210860640210110991260690650400760780
181250141001160010771271060640250891010830660861210010651010690
72106086099&EXT=pdf

54. Ben Terra. European Tax Law/ Ben Terra, Peter Wattel. – Kluwer Law International, 2012. 482 p.
55. Case C-255/02. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and C
56. Case C-196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd
Commission of Inland Revenue [2006] ECR I-7995, para 54. URL:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0196>
57. OECD, 'Third Meeting of the OECD Forum on tax Administration. Final Seoul Declaration'. URL: <https://www.oecd.org/ctp/administration/37415572.pdf>
58. Гетманцев Д.О. До питання про зловживання платниками податків своїми правами. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Сер.: Юриспруденція. 2014. № 9–2. Т. 1. С. 69–74.
59. Мельник Ю.О. Податкове планування міжнародних корпорацій як об'єкт правового регулювання. *Актуальні питання теорії та практики застосування сучасного вітчизняного та міжнародного права: матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Київ, 8–9 червня 2018 р.)*. Київ, 2018. С. 24–27.
60. OECD Study Into the Role of Tax Intermediaries. URL : <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>
61. 2012/772/EU: Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning Intermediaries'. URL: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/fff0ff5a-4451-11e2-9b3b-01aa75ed71a1/language-en>
62. Case law in the areas of customs and taxation. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/legislation/case-law-areas-customs-taxation_en
63. OECD Economics Department Working Papers No. 1355. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/tax-planning-by-multinational-firms_9ea89b4d-en

64. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С.С. Брехов та ін. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2017. 108 с.
65. Коротун В.І., Брехов С.С. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України. *Зб. наук. пр. Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 121–134. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2015_2_11
66. Дубко А. Агресивне податкове планування: на межі закону, або як держава диктує економічні інтереси. URL: <http://jurblog.com.ua/2017/10/agresivne-podatkovye-planuvannya-na-mezhi-zakonu-abo-yak-derzhava-diktue-ekonomichni-interesi/>
67. Дубко А. Агресивне податкове планування. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatko-va-praktika/agresivne-podatkovye-planuvannya.html>
68. Ana Paula Dourado. Aggressive tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendations on Aggressive tax Planning and BEPS Action 2 and 6' (2015). URL: <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2015004>
69. Мельник Ю.О. Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій як об'єктивний наслідок глобалізаційних процесів. *Актуальні питання економіки, фінансів, управління та права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Полтава, 4 червня 2018). Полтава, 2018. С. 57–59.
70. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань) від 25.05.2017 № 6503. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61889
71. Автоматичний обмін інформацією між фіскальними органами планується розпочати з 2020 року. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/avtomatychnyi-obmin-informatsiiei-mizh-fiskalnymy-orhanamy-planuietsia-rozpochaty-z--roku?category=mizh-narodne-spivrobitnictvo&subcategory=mizh-narodni-podatkovyi-vidnosini>

72. Проєкт Закону про внесення змін до деяких законів України у зв'язку із ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) № 8189 від 23.03.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=8189&skl=9.
73. Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку із ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) № 8190 від 23.03.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=8190&skl=9
74. Гордіюк І. Одностороння прозорість. URL: https://www.asterslaw.com/ua/press_center/publications/fatca_application_in_ukraine/
75. Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал № 8557 від 05.07.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356
76. Спецзапити податкової: хвиля донарахувань з податку на доходи нерезидентів? URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2018/08/spets-zapyty-podatkovoi-hvylya-dondrahuvan-z-podatku-na-dohody-nerezidentiv.html>
77. Спори про бенефіціарність: транзит процентів через компанію-посередника. URL: <https://taxlink.ua/ua/news/ogljad-sudovoi-praktiki-za-listopad-2017-roku.htm#hcq=CXgBArr>
78. Мельник Ю.О. Правові засади податкового планування міжнародних корпорацій. *Зовнішня торгівля*. Сер. : Юридичні науки. 2017. № 5 (94). С. 148–161.
79. Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запобігання розмиванню бази оподаткування та перенесенню прибутку в

- офшорні зони від 11.05.2016 № 4636. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59033
80. Лист ДФС від 27.12.2017 № 3170/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-72756.html>
81. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>
82. Національний банк затвердив нову систему валютного регулювання та оприлюднив дорожню карту валютної лібералізації. URL: https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=85295172&cat_id=55838
83. Мельник Ю.О. Проблеми та перспективи формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Сер. : Право. 2017. № 48. Т. 1. С. 171–174.
84. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>
85. Melnik Yuriy. Aggressive tax planning in modern economy: trends and legal regulation. Ukrainian economy growth imperatives: monography; edited by Anatolii A. Mazarak. Prague: Coretex CZ SE, 2018. 310 p. P. 292–303.
86. Сидорук Р.А. Поняття та особливості податкових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Сер. : Юриспруденція. 2013. Вип. 6–2(1). С. 146–149.
87. Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
88. Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех та ін.; за ред. Н.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
89. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2012. 312 с.
90. Методы налоговой оптимизации / под. ред. А.В. Брызгалина. М. : Аналитика-Пресс, 2001. 176 с.

91. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. – 184 с.
92. Сулим В. Суб'єкти податкових правовідносин та їх класифікація. *Підприємництво, господарство і право*. 2004. № 2. С. 29–31.
93. Сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/>
94. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>
95. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
96. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>
97. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
98. Про податкове консультування в Україні : проєкт Закону України від 10.07.2008 № 2745. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF24900A.html
99. Мельник Ю.О. Правові обмеження агресивного податкового планування. *Право і суспільство : зб. наук. праць*. 2017. № 3. Ч. 2. С. 230–235.
100. Податковий менеджмент : підручник / Ю.Б. Іванов та ін. Київ, 2008. 525 с.
101. Мельник Ю.О. Нормативне забезпечення податкового планування в Україні. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Херсон, 1–2 червня 2018 р.). Херсон, 2018. С. 87–90.
102. Глинов А.В. Административно-правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис.... канд. юрид. наук:

12.00.14. М. : ПГБ, 2006.

103. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.p
104. Єлісєєв А. Організація податкового планування на підприємстві. URL: [HYPERLINK](#)
105. ^hПорівняльний аналіз юрисдикцій: робочі матеріали PwC. URL: <https://www.pwc.com/>
106. ^tOECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. URL: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>
107. ^wModel Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>
108. ^vTaxation of intercompany dividends under tax treaties and the UE Law. Edited by Guglielmo Maisto. Chapter 6. The Meaning of «Beneficial Ownership» as Applied to Dividends under the OECD Model Tax Convention. IBFD, 2012. P. 87–102.
109. ^sПро запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 14.10.2014 № 1702-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>
110. ⁿGumenchuk A. Trust as a mean of asset protection (in Russian). URL: <https://avellum.com/en/company/publications/practices/tax#!89>
111. ⁱПодзізей Р., Павлюк І. Популярні країни для виплати роялті. *Юрист&Закон*. 2018. № 17. URL: https://www.asterslaw.com/ua/press_center/publications/popular_countries_for_royalty_payments/
112. ^uДема Д.І., Шевчук В.І. Податковий менеджмент: адміністрування податків і зборів. Житомир, 2014. 24 с.

u

s

i

n

e

113. Луцишин З., Мехтієв Е. Офшорні фінансові центри у глобальному русі капіталів. 2017. № 2(27). С. 62–94.
114. Гаврилук Р.О. Особливості правового статусу органів, що безпосередньо здійснюють податкову діяльність держави. *Актуальні проблеми держави і права*. 2003. № 19. С. 118–120.
115. Дерещ В.А. Підпорядкування в управлінських відносинах, в яких перебувають органи виконавчої влади. *Актуальні проблеми держави і права*. 2003. № 19. С. 221–224.
116. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>
117. Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/>
118. Доповідь «Проект BEPS: розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування» . URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/about-beps.html>
119. Melnik Yuriy. Post BEPS considerations on international tax planning. *Innovation and Entrepreneurship: collection of scientific articles*. Montreal: Ajax Publishing. 2019. P. 87–91.
120. Foreign Account Tax Compliance Act. URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>
121. Melnik Yuriy. International cooperation in the field of regulation of aggressive tax planning. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. № 82. С. 128–133.
122. Melnik Yuriy. The practice of legal regulation of tax planning of international corporations in foreign countries. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 2. С. 108–111.
123. Diverted Profits Tax: Guidance. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverte

- d_Profits_Tax_-_Guidance__December_2018_.pdf
124. Пилипів В.В. Особливості інструментарію протидії агресивному податковому плануванню в розвинутих країнах. *Механізми протидії агресивному податковому плануванню : світовий досвід та практика України*: зб. матер. наук.-метод. семінару, 10 грудня 2015 р. – Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2015. С. 82–86. URL: http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/275/1/239_IR.pdf
 125. General Anti-avoidance rule. URL: <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/gaar-general-anti-avoidance-rule-en.pdf>
 126. Finance Act 2013. URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>
 127. The GAAR panel's first ruling: a reasonable decision? URL: <https://www.taxjournal.com/articles/gaar-panel-s-first-ruling-reasonable-decision-07092017>
 128. Бридун Є.В., Богдан С.В. Сутність агресивного податкового планування та шляхи його подолання у системі міжнародного співробітництва. *Механізми протидії агресивному податковому плануванню : світовий досвід та практика України* : зб. матер. наук.-метод. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2015. С. 19.
 129. Мельник Ю.О. Міжнародний досвід регулювання податкового планування. *Юридична наука*. 2017. №5(71). С. 15–29.
 130. GAAR v. SAAR – or both? URL: https://www.taxcompact.net/documents/symposium-kuala-lumpur/ATAS-2012_Stef-van-Weeghel.pdf
 131. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>

132. What is the Multilateral Competent Authority Agreement. URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/aeoi/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm>
133. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>
134. Amazon Changes Tax Practices in Europe Amid Investigations. URL: <https://www.wsj.com/articles/amazon-changes-tax-practices-in-europe-amid-investigations-1432480170>
135. ‘Permanent Establishment’ Becomes Tax Authorities’ Weapon Of Choice in Attack on Corporates. URL: <https://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2016/04/04/permanent-establishment-becomes-tax-authorities-weapon-of-choice-in-attack-on-corporates/#4f5d09594f5d>
136. Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm>
137. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report. URL: <https://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>
138. Проект закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній)» від 25.05.2017 № 6502. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61888
139. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update-9789264268333-en.htm>
140. Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2018-progress-report-on-preferential-regimes-9789264311480-en.htm>

141. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти).
URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MF17026?an=1>
142. The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/\\$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf)
143. Tax Treaty Limitation on Benefits («LOB») & Form W8-BEN-E. URL: http://intltax.typepad.com/intltax_blog/2016/05/tax-treaty-limitation-on-benefits-lob-form-w8-ben-e.html
144. Prevention of Treaty Abuse – Peer Review Report on Treaty Shopping. Inclusive Framework on BEPS: Action 6. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping-9789264312388-en.htm>
145. Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm>
146. Дем'янчук Ю.Г. Особливості статусу постійного представництва в режимі міжнародного подвійного оподаткування. Радник: український юридичний портал. URL: <http://radnuk.info/statti/564-podatkove/15145-2011-01-21-08-12-12.html>
147. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10. – 2015 Final Reports. URL: <https://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>
148. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report. URL: <https://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>
149. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report. URL: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

150. Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1). Inclusive Framework on BEPS: Action 13. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-compilation-of-peer-review-reports-phase-1-9789264300057-en.htm>
151. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report. URL: <https://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>
152. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report. URL: <https://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>
153. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>
154. Bakalinska Olga, Melnik Yuriy. Countering aggressive tax planning: the need for international cooperation. European vector of contemporary jurisprudence: the experience of Ukraine and the Republic of Poland: collective monograph. Volume 2. Sandomierz: Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2018. 524 p. P. 1–23.
155. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування». URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D0%91%D0%95%D0%9F%D0%A1.pdf>
156. Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. *Ефективна економіка*. 2013. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2651>

157. Taxation Papers. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-services-papers/taxation-papers_en
158. Towards a European R&D Incentive? An assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/kpac17069enn_final.pdf
159. The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_64.pdf
160. Communication from The Commission to The European Parliament and The Council Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52016DC0023>
161. Council Directive 2011/16/EU 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/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>
162. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation URL.: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>
163. 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/TXT/?uri=CELEX%3A32015L2376>
164. 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>
165. 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>
166. Мельник Ю.О. Досвід ЄС щодо організації обміну інформацією у податкових цілях. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Львів, 15–16 червня 2018 р.). Львів, 2018. С. 101–103.
 167. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/49/oj>
 168. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0096>
 169. Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on access to the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms, amending Directive 2002/87/EC and repealing Directives 2006/48/EC and 2006/49/EC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0036>
 170. 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/ALL/?uri=CELEX:32016L1164>
 171. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147COM/2018/0147>

172. Мельник Ю.О. Досвід ЄС у боротьбі з податковим плануванням міжнародних корпорацій. *Актуальні питання розвитку правової держави в умовах сучасного становлення громадянського суспільства в Україні*: матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Харків, 15–16 черв. 2018 р.). Харків, 2018. С. 33–35.
173. Melnik Yuriy. European experience of aggressive tax planning legal regulation. *Economic and law paradigm of modern society*. 2018. № 1. С. 65–68.
174. В Україні вперше запроваджено новий вид рахунків – рахунки умовного зберігання (ескроу) та визначено ескроу-агента. URL: https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=60836607
175. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків-резидентів і нерезидентів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
176. Податок на виведений капітал: чи готова Україна до податкових нововведень? URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/12/12/632051/>

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА
ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Bakalinska Olga, Melnik Yuriy. Countering aggressive tax planning: the need for international cooperation. European vector of contemporary jurisprudence: the experience of Ukraine and the Republic of Poland : collective monograph. Volume 2. Sandomierz : Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2018. 524 p. P. 1–23. 0,33 друк. арк. *(особистий внесок здобувача: досліджено відмінності податкового планування та інших форм зменшення обсягів сплачених податків; роль ініціатив ОЕСР у формуванні системи податкового планування міжнародних корпорацій – 0,28 друк. арк.)*.
2. Melnik Yuriy. Aggressive tax planning in modern economy: trends and legal regulation. *Ukrainian economy growth imperatives* : monography; edited by Anatolii A. Mazarak. Prague : Coretex CZ SE, 2018. 310 p. P. 292–303. 0,35 друк. арк.
3. Melnik Yuriy. Regulatory aspects of international capital movement. *Global determinants of the international movement of production factors: economic-legal and institutional context* ; edited by Tetiana Melnyk. Tallin : Scientific Route, 2018. 434 p. P. 357–405. 1,63 друк. арк.
4. Мельник Ю.О. Детермінанти формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2017. № 47. Т. 2. С. 131–135. 0,58 друк. арк.
5. Мельник Ю.О. Правові засади податкового планування міжнародних корпорацій. *Зовнішня торгівля*. Серія. Юридичні науки. 2017. № 5 (94). С. 148–161. 0,61 друк. арк.

6. Мельник Ю.О. Проблеми та перспективи формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право.* 2018. № 48. Т. 1. С. 171–174. 0,54 друк. арк.
7. Мельник Ю.О. Причини та наслідки правових обмежень податкового планування. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція.* 2017. № 26. С. 127–131. 53 друк. арк.
8. Мельник Ю.О. Правові обмеження агресивного податкового планування. *Право і суспільство : зб. наук. праць.* 2017. № 3. Ч. 2. С. 230–235. 0,5 друк. арк.
9. Мельник Ю.О. Міжнародний досвід регулювання податкового планування. *Юридична наука.* 2017. №5(71). С. 15–29. 0,91 друк. арк.
10. Melnik Yuriy. European experience of aggressive tax planning legal regulation. *Economic and law paradigm of modern society.* 2018. № 1. С. 65–68. 0,46 друк. арк.
11. Melnik Yuriy. Post BEPS considerations on international tax planning. *Innovation and Entrepreneurship: collection of scientific articles.* – Montreal : Ajax Publishing, 2019. Р. 87–91. 0,21 друк. арк.
12. Melnik Yuriy. The practice of legal regulation of tax planning of international corporations in foreign countries. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* 2019. № 2. С. 108–111. 0,46 друк. арк.
13. Melnik Yuriy. International cooperation in the field of regulation of aggressive tax planning. *Актуальні проблеми держави і права.* 2019. № 82. С. 128–133. 0,42 друк. арк.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

14. Мельник Ю.О. Податкове планування міжнародних корпорацій як об'єкт правового регулювання. *Актуальні питання теорії та практики застосування сучасного вітчизняного та міжнародного права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Київ, 8–9 червня 2018 р.). Київ, 2018. С. 24–27. 0,25 друк. арк.
15. Мельник Ю.О. Досвід ЄС щодо організації обміну інформацією у податкових цілях. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Львів, 15–16 червня 2018 р.). Львів, 2018. С. 101–103. 0,21 друк. арк.
16. Мельник Ю.О. Досвід ЄС у боротьбі з податковим плануванням міжнародних корпорацій. *Актуальні питання розвитку правової держави в умовах сучасного становлення громадянського суспільства в Україні* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Харків, 15–16 червня 2018 р.). Харків, 2018. С. 33–35. 0,2 друк. арк.
17. Мельник Ю.О. Нормативне забезпечення податкового планування в Україні. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Херсон, 1–2 червня 2018 р.). Херсон, 2018. С. 87–90. 0,2 друк. арк.
18. Мельник Ю.О. Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій як об'єктивний наслідок глобалізаційних процесів. *Актуальні питання економіки, фінансів, управління та права* : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Полтава, 4 червня 2018). Полтава, 2018. С. 57–59. 0,16 друк. арк.

**Обсяги та частка експортно-імпортних операцій України, що відповідали критеріям*
віднесення до контрольованих у 2016–2018 рр.**

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
Експорт	2016	Товари агропромислового комплексу	602	3 294 744	1 984 313 837	241	55 270 160	13 299 982 337	6%	94%	13%	87%	4%	12%	77%	70%
		Мінеральна сировина	48	43 861 483	2 090 988 635	18	10 760 758	190 948 762	80%	20%	92%	8%	56%	13%	15%	1%
		Енергоносії	232	1 273 056	295 894 253	597	261 838	156 415 023	83%	17%	65%	35%	2%	2%	0%	1%
		Товари хімічної промисловості	316	3 787 166	1 195 948 599	1 508	388 603	586 134 931	91%	9%	67%	33%	5%	7%	1%	3%
		Товари фармацевтичної промисловості	16 794	5 194	87 231 593	14 596	6 643	96 961 591	44%	56%	47%	53%	0%	1%	0%	1%
		Товари легкої промисловості	11 937	52 033	621 129 610	8 932	30 041	268 317 533	63%	37%	70%	30%	0%	4%	0%	1%
		Товари деревообробної галузі	167	5 044 520	841 827 980	162	1 786 900	289 832 078	74%	26%	74%	26%	6%	5%	2%	2%
		Товари целюлозно-паперової промисловості	1 543	126 520	195 278 105	1 268	269 440	341 628 144	32%	68%	36%	64%	0%	1%	0%	2%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
		Камінь, скло, кераміка	339	382 967	129 849 292	316	534 096	168 699 823	42%	58%	43%	57%	0%	1%	1%	1%
		Товари чорної металургії	329	19 358 522	6 372 010 767	431	2 029 079	875 324 547	91%	9%	88%	12%	25%	39%	3%	5%
		Товари кольорової металургії	2 650	70 542	186 912 018	6 093	15 426	93 996 993	82%	18%	67%	33%	0%	1%	0%	0%
		Вироби з чорних та інших недорогоцінних металів	1 061	400 496	424 944 417	1 158	333 132	385 747 984	55%	45%	52%	48%	1%	3%	0%	2%
		Машинобудування	5 381	68 614	369 196 589	7 940	131 645	1 045 249 450	34%	66%	26%	74%	0%	2%	0%	5%
		Приладобудування	13 160	93 649	1 232 444 814	11 178	88 711	991 604 262	51%	49%	55%	45%	0%	8%	0%	5%
		Транспорт	1 254	222 038	278 431 727	1 579	171 482	270 847 135	56%	44%	51%	49%	0%	2%	0%	1%
		Всього	209	78 041 544	16 306 402 236	264	72 077 955	19 061 690 592	52%	48%	46%	54%	100%	100%	100%	100%
Імпорт	2016	Товари агропромислового комплексу	1 782	1 544 734	2 752 416 893	1 109	1 025 481	1 137 557 153	60%	40%	71%	29%	4%	11%	5%	10%
		Мінеральна сировина	63	7 696 981	486 209 749	46	3 380 182	156 400 939	69%	31%	76%	24%	19%	2%	16%	1%
		Енергоносії	222	25 350 403	5 635 398 326	316	8 824 199	2 789 021 292	74%	26%	67%	33%	63%	22%	42%	24%
		Товари хімічної промисловості	1 735	2 496 343	4 332 272 059	513	4 966 887	2 546 105 199	33%	67%	63%	37%	6%	17%	23%	22%
		Товари фармацевтичної промисловості	58 230	21 013	1 223 573 349	59 897	6 399	383 310 499	77%	23%	76%	24%	0%	5%	0%	3%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
		Товари легкої промисловості	4 625	252 876	1 169 471 037	5 179	110 336	571 390 396	70%	30%	67%	33%	1%	5%	1%	5%
		Товари деревообробної галузі	797	115 321	91 872 774	431	243 523	104 860 970	32%	68%	47%	53%	0%	0%	1%	1%
		Товари целюлозно-паперової промисловості	1 024	578 188	592 004 649	719	449 827	323 220 797	56%	44%	65%	35%	1%	2%	2%	3%
		Камінь, скло, кераміка	711	438 206	311 653 835	412	713 378	294 022 861	38%	62%	51%	49%	1%	1%	3%	2%
		Товари чорної металургії	916	437 279	400 681 897	566	704 142	398 309 113	38%	62%	50%	50%	1%	2%	3%	3%
		Товари кольорової металургії	3 520	90 705	319 275 893	5 419	37 390	202 614 557	71%	29%	61%	39%	0%	1%	0%	2%
		Вироби з чорних та інших недорогоцінних металів	3 773	176 953	667 570 170	1 891	167 377	316 484 304	51%	49%	68%	32%	0%	3%	1%	3%
		Машинобудування	8 245	323 969	2 671 261 575	4 362	179 007	780 886 003	64%	36%	77%	23%	1%	10%	1%	7%
		Приладобудування	15 919	193 791	3 084 883 168	8 625	138 750	1 196 666 857	58%	42%	72%	28%	0%	12%	1%	10%
		Транспорт	5 972	321 329	1 918 876 365	3 107	201 756	626 867 546	61%	39%	75%	25%	1%	7%	1%	5%
		Всього	641	40 038 091	25 657 421 739	559	21 148 636	11 827 718 487	65%	35%	68%	32%	100%	100%	100%	100%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
Експорт	2017	Товари агропромислового комплексу	257	60 081 221	15 440 994 088	561	4 127 792	2 315 859 992	94%	6%	87%	13%	46%	47%	18%	25%
		Мінеральна сировина	67	43 313 814	2 912 925 078	19	12 849 279	244 568 888	77%	23%	92%	8%	33%	9%	56%	3%
		Енергоносії	379	1 338 521	507 216 850	585	513 735	300 654 230	72%	28%	63%	37%	1%	2%	2%	3%
		Товари хімічної промисловості	460	2 850 203	1 310 320 871	1 158	620 985	719 314 756	82%	18%	65%	35%	2%	4%	3%	8%
		Товари фармацевтичної промисловості	14 989	5 914	88 647 514	12 865	8 042	103 463 796	42%	58%	46%	54%	0%	0%	0%	1%
		Товари легкої промисловості	11 327	60 831	689 004 575	9 362	33 978	318 116 005	64%	36%	68%	32%	0%	2%	0%	3%
		Товари деревообробної галузі	227	3 947 542	894 838 597	229	1 357 865	311 070 634	74%	26%	74%	26%	3%	3%	6%	3%
		Товари целюлозно-паперової промисловості	938	124 656	116 902 768	1 307	307 000	401 130 971	29%	71%	23%	77%	0%	0%	1%	4%
		Камінь, скло, кераміка	364	436 063	158 892 517	318	643 855	205 043 220	40%	60%	44%	56%	0%	0%	3%	2%
		Товари чорної металургії	457	16 622 411	7 602 972 123	620	1 716 106	1 063 276 228	91%	9%	88%	12%	13%	23%	7%	12%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
		Товари кольорової металургії	3 108	92 818	288 516 176	6 174	19 344	119 425 561	83%	17%	71%	29%	0%	1%	0%	1%
		Вироби з чорних та інших недорогоцінних металів	1 098	535 503	587 966 593	1 371	337 301	462 456 587	61%	39%	56%	44%	0%	2%	1%	5%
		Машинобудування	5 645	79 737	450 125 423	7 719	146 374	1 129 846 187	35%	65%	28%	72%	0%	1%	1%	12%
		Приладобудування	13 208	111 467	1 472 285 799	11 385	107 447	1 223 294 349	51%	49%	55%	45%	0%	4%	0%	13%
		Транспорт	1 139	300 964	342 864 667	1 361	195 947	266 658 545	61%	39%	56%	44%	0%	1%	1%	3%
		Всього	253	129 901 665	32 864 473 637	400	22 985 050	9 184 179 949	85%	15%	78%	22%	100%	100%	100%	100%
ІМ	2017	Товари агропромислового комплексу	1 855	1 650 153	3 061 254 403	1 080	1 148 187	1 239 954 555	59%	41%	71%	29%	3%	9%	5%	9%
		Мінеральна сировина	66	9 417 404	621 310 624	58	3 171 664	183 849 543	75%	25%	77%	23%	18%	2%	15%	1%
		Енергоносії	272	33 717 149	9 186 801 490	396	7 708 113	3 049 702 148	81%	19%	75%	25%	65%	28%	36%	22%
		Товари хімічної промисловості	1 519	3 342 196	5 076 614 350	527	5 594 741	2 947 595 479	37%	63%	63%	37%	6%	15%	26%	21%
		Товари фармацевтичної промисловості	60 740	22 224	1 349 863 864	57 307	7 287	417 591 927	75%	25%	76%	24%	0%	4%	0%	3%
		Товари легкої промисловості	4 458	282 078	1 257 384 003	4 698	140 246	658 931 570	67%	33%	66%	34%	1%	4%	1%	5%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
		Товари деревообробної галузі	791	140 678	111 309 877	443	314 197	139 161 600	31%	69%	44%	56%	0%	0%	1%	1%
		Товари целюлозно-паперової промисловості	1 045	602 549	629 480 626	652	498 988	325 482 801	55%	45%	66%	34%	1%	2%	2%	2%
		Камінь, скло, кераміка	768	410 665	315 213 582	418	803 913	336 153 536	34%	66%	48%	52%	1%	1%	4%	2%
		Товари чорної металургії	1 011	563 156	569 377 189	696	812 079	565 271 940	41%	59%	50%	50%	1%	2%	4%	4%
		Товари кольорової металургії	4 186	110 898	464 184 339	4 352	47 322	205 948 069	70%	30%	69%	31%	0%	1%	0%	1%
		Вироби з чорних та інших недорогоцінних металів	4 235	187 084	792 268 232	1 928	215 595	415 703 432	46%	54%	66%	34%	0%	2%	1%	3%
		Машинобудування	8 539	399 987	3 415 668 553	4 499	219 417	987 138 548	65%	35%	78%	22%	1%	10%	1%	7%
		Приладобудування	16 866	233 047	3 930 483 172	8 590	179 146	1 538 821 399	57%	43%	72%	28%	0%	12%	1%	11%
		Транспорт	5 849	433 649	2 536 451 223	3 242	351 361	1 139 215 716	55%	45%	69%	31%	1%	8%	2%	8%
		Всього	647	51 512 918	33 317 665 524	667	21 212 258	14 150 522 263	71%	29%	70%	30%	100%	100%	100%	100%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
EX	2018	Товари агропромислового комплексу	274	59 031 960	16 157 970 961	621	3 953 294	2 453 839 584	94%	6%	87%	13%	46%	45%	19%	25%
		Мінеральна сировина	76	42 787 935	3 235 645 052	22	10 868 843	242 662 911	80%	20%	93%	7%	33%	9%	53%	2%
		Енергоносії	650	898 208	583 940 677	1 755	164 054	287 944 673	85%	15%	67%	33%	1%	2%	1%	3%
		Товари хімічної промисловості	551	2 891 276	1 593 360 101	1 503	502 851	755 971 929	85%	15%	68%	32%	2%	4%	2%	8%
		Товари фармацевтичної промисловості	18 840	4 610	86 848 384	14 285	9 053	129 329 650	34%	66%	40%	60%	0%	0%	0%	1%
		Товари легкої промисловості	12 141	63 981	776 813 470	9 926	34 030	337 786 193	65%	35%	70%	30%	0%	2%	0%	3%
		Товари деревообробної галузі	264	4 064 287	1 074 185 022	282	1 490 551	420 442 751	73%	27%	72%	28%	3%	3%	7%	4%
		Товари целюлозно-паперової промисловості	985	137 071	134 982 256	1 332	310 547	413 617 378	31%	69%	25%	75%	0%	0%	2%	4%
		Камінь, скло, кераміка	397	485 760	192 692 209	346	604 771	209 301 306	45%	55%	48%	52%	0%	1%	3%	2%
		Товари чорної металургії	510	16 697 272	8 508 221 227	734	1 946 896	1 428 765 935	90%	10%	86%	14%	13%	24%	9%	14%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторговельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
		Товари кольорової металургії	3 919	78 958	309 397 212	4 588	22 316	102 380 984	78%	22%	75%	25%	0%	1%	0%	1%
		Вироби з чорних та інших недорогоцінних металів	1 248	665 540	830 856 490	1 852	244 693	453 069 896	73%	27%	65%	35%	1%	2%	1%	5%
		Машинобудування	5 945	82 616	491 177 113	7 539	140 041	1 055 835 504	37%	63%	32%	68%	0%	1%	1%	11%
		Приладобудування	14 041	120 631	1 693 735 884	12 812	110 219	1 412 130 296	52%	48%	55%	45%	0%	5%	1%	14%
		Транспорт	1 521	256 595	390 259 753	1 807	149 566	270 336 779	63%	37%	59%	41%	0%	1%	1%	3%
		Всього	281	128 266 699	36 060 085 812	485	20 551 726	9 973 415 768	86%	14%	78%	22%	100%	100%	100%	100%
ІМ	2018	Товари агропромислового комплексу	1 919	1 861 495	3 571 850 998	1 030	1 440 642	1 483 607 103	56%	44%	71%	29%	4%	9%	7%	9%
		Мінеральна сировина	65	10 047 618	651 938 411	55	2 564 582	141 418 389	80%	20%	82%	18%	19%	2%	13%	1%
		Енергоносії	314	33 280 984	10 443 111 656	489	7 115 799	3 482 132 786	82%	18%	75%	25%	63%	28%	36%	21%
		Товари хімічної промисловості	1 459	3 892 146	5 677 235 031	715	4 188 052	2 992 620 814	48%	52%	65%	35%	7%	15%	21%	18%
		Товари фармацевтичної промисловості	69 294	21 747	1 506 933 134	59 220	7 431	440 079 371	75%	25%	77%	23%	0%	4%	0%	3%
		Товари легкої промисловості	5 069	321 206	1 628 326 645	5 021	132 466	665 132 978	71%	29%	71%	29%	1%	4%	1%	4%

Продовження дод. Б

Напрямок зовнішньоторгівельного потоку	Рік	Назва групи товарів	Абсолютні показники						Показники структури, %							
			Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням			Інші держави-партнери			Структура за обсягом		Структура за ціною		Товарна структура операцій з юрисдикціями зі сприятливим оподаткуванням		Товарна структура операцій з іншими державами-партнерами	
			Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Ціна, дол. США/МТ	Обсяг, МТ	Вартість, дол. США	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	Юрисдикції зі сприятливим оподаткуванням	Інші держави-партнери	За обсягом	За ціною	За обсягом	За ціною
		Товари деревообробної галузі	733	176 285	129 210 574	487	358 406	174 686 452	33%	67%	43%	57%	0%	0%	2%	1%
		Товари целюлозно-паперової промисловості	1 072	652 797	699 731 790	731	527 516	385 437 393	55%	45%	64%	36%	1%	2%	3%	2%
		Камінь, скло, кераміка	883	422 655	373 055 759	388	1 014 210	393 214 892	29%	71%	49%	51%	1%	1%	5%	2%
		Товари чорної металургії	1 121	612 866	686 810 850	743	914 961	679 830 798	40%	60%	50%	50%	1%	2%	5%	4%
		Товари кольорової металургії	4 241	122 942	521 449 411	4 632	52 536	243 325 867	70%	30%	68%	32%	0%	1%	0%	1%
		Вироби з чорних та інших недорогоцінних металів	4 092	217 912	891 760 104	2 038	270 883	552 054 881	45%	55%	62%	38%	0%	2%	1%	3%
		Машинобудування	8 980	391 428	3 514 926 828	4 699	268 876	1 263 552 701	59%	41%	74%	26%	1%	9%	1%	8%
		Приладобудування	15 654	309 109	4 838 755 016	8 377	266 333	2 231 118 674	54%	46%	68%	32%	1%	13%	1%	13%
		Транспорт	6 055	427 915	2 591 006 206	2 985	516 984	1 543 248 485	45%	55%	63%	37%	1%	7%	3%	9%
		Всього	715	52 759 104	37 726 102 413	849	19 639 678	16 671 461 583	73%	27%	69%	31%	100%	100%	100%	100%

Джерело: розраховано автором.

Примітка:

При здійсненні розрахунків враховувалися операції, що відповідають критеріям в) та г) підпункту 39.2.1.1 пункту 39.2. статті 39 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI:

господарські операції з продажу та/або придбання товарів, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях) або які є резидентами цих держав, включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до таких критеріїв: держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні; держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику та господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

**Перелік держав, з якими здійснювалися експортно-імпортні операції,
що відповідали критеріям віднесення до контрольованих у 2016–2018 рр.**

Держава	Відповідність Постанові Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. №1045	Відповідність Постанові Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. №480
Австралія	—	+
Австрія	—	+
Ангілья	+	+
Андорра	+	+
Антигуа і Барбуда	+	+
Аруба	+	+
Багамські Острови	+	+
Барбадос	+	+
Бахрейн	+	+
Беліз	+	+
Бельгія	—	+
Бермудські Острови	+	+
Болгарія	—	+
Боснія і Герцеговина	+	+
Бруней-Даруссалам	+	+
Вануату	+	+
Велика Британія	—	+
Віргінські Острови (Британські)	+	+
Віргінські Острови (США)	+	+
Гваделупа	+	—
Гватемала	+	—
Гернсі	+	+
Гібралтар	+	+
Гонконг	+	+
Данія	—	+
Джерсі	+	+
Джібуті	+	—
Домініка	+	—

Продовження дод. В

Держава	Відповідність Постанові Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. №1045	Відповідність Постанові Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. №480
Домініканська Республіка	+	—
Естонія	—	+
Ізраїль	—	+
Іран, Ісламська Республіка	+	—
Ірландія	+	+
Італія	—	+
Кабо-Верде	+	+
Кайманові Острови	+	+
Канада	—	+
Катар	+	+
Киргизстан	+	+
Кіпр	+	+
Республіка Північна Македонія	+	+
Корея, Республіка	—	+
Куба	+	—
Кука Острови	+	+
Кюрасао	+	+
Лаоська Народно-Демократична Республіка	+	—
Ліберія	+	+
Ліван	+	—
Ліхтенштейн	+	+
Люксембург	—	+
Маврікій	+	+
Макао	+	+
Мальдіви	+	+
Мальта	—	+
Марокко	+	—
Маршаллові Острови	+	+
Мікронезія, Федеративні Штати	+	+
Молдова, Республіка	+	+

Закінчення дод. В

Держава	Відповідність Постанові Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. №1045	Відповідність Постанові Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. №480
Монако	+	—
Нідерланди	—	+
Німеччина	—	+
Нова Зеландія	—	+
Об'єднані Арабські Емірати	+	+
Оман	+	+
Палау	+	+
Панама	+	+
Парагвай	+	+
Польща	—	+
Пуерто-Ріко	+	—
Самоа	+	—
Сан-Маріно	+	+
Сан-Томе і Прінсіпі	+	+
Сейшельські Острови	+	+
Сент-Вінсент і Гренадіни	+	+
Сент-Кітс і Невіс	+	+
Сінгапур	+	+
Словаччина	—	+
Судан	+	+
США	—	+
Туреччина	—	+
Туркменістан	+	+
Узбекистан	+	+
Франція	—	+
Чехія	—	+
Чорногорія	+	+
Швейцарія	—	+
Японія	—	+

Джерело: складено автором.

ПРОЄКТ

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо регулювання податкового планування міжнародних корпорацій

Верховна Рада України п о с т а н о в л я є:

І. Внести до Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., № 13–17, ст. 112) такі зміни:

1. Пункт 14.1 статті 14:

1) доповнити новим підпунктом 14.1.155 такого змісту:

14.1.155 податковий посередник (консультант) – фізична або юридична особа, яка на комерційній основі надає замовнику послуги консультаційного, юридичного, бухгалтерського чи іншого характеру, результатом надання яких є зменшення обсягу сплачених замовником податків.

2) доповнити новим підпунктом 14.1.158 такого змісту:

14.1.158 податкове планування – правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків незаборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків.

14.1.1581 делеговане податкове планування – правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків незаборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків, суб'єктами яких є платник податків, держава (в особі органів державного управління) та треті особи, що впливають на процес сплати платником податків.

14.1.1582 самостійне податкове планування – правовідносини, що виникають у процесі вжиття платником податків незаборонених законом заходів, що мають на меті зменшення обсягу сплачених податків, суб'єктами яких є платник податків та держава (в особі органів державного управління)

У зв'язку з цим підпункти 14.1.155–14.1.156 вважати підпунктами 14.1.156–14.1.157, підпункти 14.1.157 – 14.1.277 вважати підпунктами 14.1.159–14.1.279

2. Додати після статті 60 нову главу такого змісту:

Глава 5. Податкове планування.

Стаття 61. Критерії класифікації дій платника податків як податкового планування.

61.1. Критерієм віднесення дій платника податків до податкового планування є «обсяг податкової економії», що визначається як сукупна вартість недоотриманих державою податкових надходжень внаслідок цілеспрямованих дій платника податків.

61.2. У разі, якщо обсяг податкової економії щодо сплати податку на прибуток (або податку на дохід резидентів) менше або дорівнює 20% від

обсягу платежів, які були б сплачені без використання схем податкового планування, дії платника податків будуть класифіковані як податкове планування та не тягтимуть за собою відповідальність.

61.3. У разі, якщо обсяг податкової економії щодо сплати податку на прибуток (або податку на дохід резидентів) перевищує 20% від обсягу платежів, які були б сплачені без використання схем податкового планування, дії платника податків будуть класифіковані як податкові правопорушення та тягтимуть за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України.

Стаття 62. Суб'єкти податкового планування.

62.1. Суб'єктами податкового планування є платники податків, держава (в особі як органів, відповідальних за здійснення податкової політики, так і контролюючих органів); суб'єкти, які впливають на сплату податків платниками.

Стаття 63. Податкове посередництво.

63.1. Під податковим посередництвом розуміють надання однією стороною (податковим посередником (консультантом) на комерційній основі іншій стороні (замовнику) послуг консультаційного, юридичного бухгалтерського чи будь-якого іншого характеру, метою яких є зменшення обсягів сплачених замовником податків.

63.2. Послуги податкового посередництва (консультування) надаються на підставі договору, сторонами якого є податковий посередник (консультант) та платник податків, укладеного відповідно за законодавства України.

Стаття 64. Ліцензування діяльності податкових посередників (консультантів).

64.1. Діяльність податкових посередників (консультантів) потребує ліцензування відповідно до статті 7 Закону України «Про ліцензування видів економічної діяльності».

64.2. Порядок отримання ліцензій на діяльність у сфері податкового посередництва (консультування) врегульовано статтями 9–14 Закону України «Про ліцензування видів економічної діяльності».

Стаття 65. Обов'язки податкового посередника (консультанта).

65.1. Податковий посередник (консультант) зобов'язаний:

65.1.1 отримати ліцензію на здійснення діяльності у сфері податкового посередництва (консультування) в порядку, встановленому законодавством;

65.1.2 керуватися у своїй діяльності Конституцією України, міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, цим та іншими законами України, актами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, а також виданими відповідно до них актами Міністерства внутрішніх справ України, іншими нормативно-правовими актами;

65.1.3 повідомляти контролюючі органи стосовно використання міжнародними корпораціями схем податкового планування впродовж 3-х місяців з моменту вчинення таких дій.

65.2. Податковий консультант несе відповідальність за порушення пункту 1 цієї статті відповідно до глави 11 цього Кодексу.

Стаття 66. Права податкового посередника (консультанта).

66.2. Податковий посередник (консультант) має право:

66.2.1 безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

66.2.2 отримувати оплату за надання послуг відповідно до умов договору, укладеного з платником податків.

3. У главі 11 доповнити:

- 1) пункт 109.1 статті 109 після слів «та/або їх посадових осіб» словами «податковими посередниками (консультантами)»;
- 2) пункт 109.2 статті 109 після слів «їх посадовими особами» словами «податковими посередниками (консультантами)»;
- 3) після статті 128 новою статтею такого змісту:

Стаття 129. Відповідальність податкових посередників (консультантів) за неподання інформації стосовно використання платником податків схем податкового планування.

129.1. Неподання інформації податковими посередниками (консультантами) інформації стосовно використання платником податків схем податкового планування протягом 3-х місяців з моменту виявлення факту вчинення платником податків таких дій тягне за собою накладення штрафу в розмірі 10 відсотків суми податкової економії платника податків внаслідок вчинення таких дій.

129.2. Ті самі дії, вчинені протягом року після застосування штрафу, тягнуть за собою позбавлення ліцензії на право здійснення господарської діяльності у сфері податкового посередництва (консультування).

У зв'язку з цим глави 5–12 розділу II вважати главами 6–13 розділу II, а статті 61–128 вважати статтями 67 – 134, статті 129 – 357 вважати статтями 136–364.

II. Внести до Господарського кодексу України (Відомості Верховної Ради України, 2003 р., № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144) такі зміни:

1. Пункт 1 статті 2 доповнити після слів «наділені господарською компетенцією» словами «міжнародні корпорації через зареєстрований відповідно до чинного законодавства суб'єкт господарювання».

Про ліцензування видів економічної діяльності» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 23, ст. 158) такі зміни:

1. Пункт 1 статті 7: доповнити новим підпунктом 34 такого змісту:

34) податкове посередництво (консультування).

Внести до Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2002, № 1, ст. 1) такі зміни:

1. Пункт 1 статті 1 доповнити новим підпунктом 3 такого змісту:

Нова фінансова послуга – будь-яка фінансова послуга (у значенні, наведеному в підпункті 5 пункту 1 статті 1 цього закону), що не має аналогів на ринку України та/або інших держав, і надання якої не суперечить чинному законодавству України та її міжнародним договорам».

Внести до наказу Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457 «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» такі зміни:

1. Розділ 5 «СТРУКТУРА КЛАСИФІКАЦІЇ ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ» доповнити видом економічної діяльності податкове посередництво (консультування) з кодом 70.23.



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. (044) 531 47 41, факс (044) 544 39 74
e-mail knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 01566117

17.06.2019 № 1494/20
На № _____

ДОВІДКА

Мельник Юрій Олегович, аспірант кафедри міжнародного приватного, комерційного та цивільного права Київського національного торговельно-економічного університету, з 01.01.2018 по 31.12.2018 брав участь у розробленні науково-дослідної роботи № 655/20 «Експорт-промоушн України в умовах дестабілізації глобальних торговельних регуляторів» (термін виконання IV кв. 2017 р. – III кв. 2019 р.).

Номер державної реєстрації НДР – 0117U007173.

Особистий внесок Мельника Юрія Олеговича:

- обґрунтовано місце та роль правового регулювання податкового планування у забезпеченні інвестиційної привабливості країни для експортоорієнтованих міжнародних корпорацій;
- запропоновано концепцію вдосконалення податкового законодавства України з урахуванням вимог ключових міжнародних організацій.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

**Проректор
з наукової роботи**

Савчин Тетяна Іванівна
(044) 531 31 26



С. В. Мельниченко



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. (044) 531 47 41, факс (044) 544 39 74
e-mail knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 01566117

14.06.2019 № 1496/20
На № _____

ДОВІДКА

Мельник Юрій Олегович, аспірант кафедри міжнародного приватного, комерційного та цивільного права Київського національного торговельно-економічного університету, з 01.04.2019 по 31.12.2019 (з 01.01.2018 по 31.12.2018) бере участь у розробленні науково-дослідної роботи № 658/20 «Формування національного бренда України у міжнародному середовищі» (термін виконання I кв. 2018 р. – IV кв. 2020 р.).

Номер державної реєстрації НДР – 0118U000127.

Особистий внесок Мельника Юрія Олеговича:

- визначено місце правовідносин у сфері податкового планування у процесі формування національного бренда України;
- обґрунтовано вектори розвитку вітчизняного законодавства у контексті формування транспарентного бізнес-середовища та покращення міжнародного іміджу країни.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

**Проректор
з наукової роботи**

Савчин Тетяна Іванівна
(044) 531 31 26



С. В. Мельниченко



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. (044) 531 47 41, факс (044) 544 39 74
e-mail knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 01566117

24.06.2019 № 1495/20
На № _____

ДОВІДКА

Мельник Юрій Олегович, аспірант кафедри міжнародного приватного, комерційного та цивільного права Київського національного торговельно-економічного університету, з 05.06.2018 по 30.06.2018 брав участь у розробленні науково-дослідної роботи № 666/20 «Розвиток міжнародного співробітництва вітчизняних підприємств у форматах контрактних відносин та прямого іноземного інвестування» (термін виконання з 05.06.2018 по 30.06.2018).

Номер державної реєстрації НДР – 0118U001517.

Особистий внесок Мельника Юрія Олеговича:

- обґрунтовано місце контрактних відносин та прямого іноземного інвестування у процесі здійснення податкового планування міжнародних корпорацій;
- запропоновано напрями вдосконалення законодавства України щодо регулювання податкового планування міжнародних корпорацій.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

**Проректор
з наукової роботи**



Савчин Тетяна Іванівна
(044) 531 31 26

С. В. Мельниченко



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

(ДФС)

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04053, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

18.07.2019 № *33806* / *16/9999-18-02-01-15* На № _____ від _____

Спеціалізованій Вченій раді
Київського національного
економічного університету
імені Вадима Гетьмана

Довідка

**про впровадження результатів наукових досліджень, отриманих у
дисертаційній роботі Мельника Ю.О. «Правове регулювання
податкового планування міжнародних корпорацій»**

У дисертаційній роботі Мельника Ю.О. «Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій» обґрунтовані науково-методичні та організаційно-правові пропозиції щодо регулювання податкового планування міжнародних корпорацій на національному та міжнародному рівнях.

Зокрема, рекомендації аспіранта щодо удосконалення процедур обміну податковою та фінансовою інформацією, унеможливлення уникнення реєстрації постійного представництва, ідентифікації ключових сфер ризику з перспективним відпрацюванням податкових ризиків, ефективності контролю за діяльністю Контрольованих іноземних компаній, протидії застосуванню схем податкового планування міжнародних корпорацій в Україні були використані при розробці напрямів підвищення ефективності діяльності Державної фіскальної служби України та формуванні пропозицій з вдосконалення податкового законодавства.

Довідка видана для подання до спеціалізованої Вченої ради.

В.о. директора Департаменту організації
митного контролю та оформлення
Державної фіскальної служби



Анатолій СЕРБАЙЛО
Анатолій СЕРБАЙЛО



НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ

Україна, 01008, м. Київ, вул. Грушевського, 5, тел. 255-27-21 АТС-10 54-39
ел. пошта: Denysenko.Andrii@rada.gov.ua

№ 19-17/2077

від "22" листопада 2018 року

Спеціалізованій вченій раді

Даним підтверджую, що пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства з питань нормативного закріплення питань податкового планування міжнародних корпорацій надані аспірантом кафедри міжнародного приватного, комерційного та цивільного права Київського національного торговельно-економічного університету **Мельником Юрієм Олеговичем**, здійснені в межах дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії в галузі права): «**Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій**», отримані та використовуються при підготовці проектів Законів України в сфері оподаткування.

З повагою
Народний депутата України

А.С. Денисенко



ТОРГОВО-ПРОМИСЛОВА ПАЛАТА УКРАЇНИ

UKRAINIAN CHAMBER OF COMMERCE AND INDUSTRY

Україна, 01601, м. Київ,
вул. Велика Житомирська, 33

Velyka Zhytomyrska Str. 33,
Kyiv, 01601, Ukraine

+380 44 5842824
+380 44 5842827

ucci@ucci.org.ua
ucci.org.ua

Розрахунковий рахунок 260020128332 в Укресімбанку м. Києва, МФО 322313 Код ЄДРПОУ 00016934

14.11.2018 № 3268 / 02.0-71 На № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів наукових досліджень, отриманих у дисертаційній роботі Мельника Ю.О. «Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій»

Податкове планування міжнародних корпорацій завдає значних збитків національним економікам, що у результаті розмивання бази оподаткування найбільших платників податків не мають можливості на належному рівні виконувати функції державного управління, зокрема здійснювати фінансування соціальних проектів та розвитку інфраструктури. Так, за даними Європейської Комісії, станом на 2016 р. 72% міжнародних корпорацій, що є платниками податків в ЄС, використовують різноманітні схеми мінімізації податків, а обсяг коштів, розміщених в офшорах, складає близько 10 трильйонів доларів США.

Дисертаційна робота Мельника Ю.О. присвячена дослідженню правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, і, зокрема дослідженню економіко-правової сутності податкового планування міжнародних корпорацій; правовій характеристиці схем податкового планування міжнародних корпорацій, аналізу міжнародної практики та досвіду ЄС у боротьбі з податковим плануванням міжнародних корпорацій та обґрунтуванню шляхів удосконалення правового регулювання податкового планування в Україні.

Результати вказаних наукових досліджень використані у процесі підготовки інформаційних матеріалів для IV Міжнародного форуму ТПП України «Трансфертне ціноутворення та міжнародне податкове планування – 2018».

Довідка видана для подання до спеціалізованої Вченої ради

ВІСЦЕ-ПРЕЗИДЕНТ

В.В. КОРОЛЬ



В.В. КОРОЛЬ



EUROCHAMBRES





МІНІСТЕРСТВО ЮСТИЦІЇ УКРАЇНИ
Головне територіальне управління
юстиції у місті Києві

провулок Музейний, 2-Д, м. Київ, 01001

Тел./факс: +38044-270-58-40

E-mail: info@kv.minjust.gov.ua

<http://www.justicekyiv.gov.ua>

Код ЄДРПОУ 34691374

До Спеціалізованої вченої ради

23.01.2019 № 618/889

на № _____ від _____

Даним підтверджуємо, що пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства з питань нормативного закріплення питань податкового планування міжнародних корпорацій надані аспірантом кафедри міжнародного приватного, комерційного та цивільного права Київського національного торговельно-економічного університету **Мельником Юрієм Олеговичем**, здійснені в межах дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії в галузі права): **«Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій»**, отримані та використовуються при підготовці проектів Законів України в сфері оподаткування.

Додатки на 6 аркушах

Начальник

С.І. Куценко

№ 0005505

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до проекту Закону України «Про внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України»

1. Обґрунтування необхідності прийняття акту

Побудова економічно стабільної та соціальної держави в Україні обумовлює необхідність збалансування публічних і приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Держава, виступаючи гарантом задоволення суспільних потреб, потребує значних фінансових ресурсів, переважна частина яких надходить до бюджету у вигляді податків та зборів, що сплачуються суб'єктами господарювання. Разом з цим, особи, що здійснюють підприємницьку діяльність, прагнуть використати будь-які легальні можливості для зменшення своїх податкових зобов'язань.

У вітчизняній правовій і фінансово-економічній літературі даний феномен отримав назву «податкового планування». Право платника податків на вчинення подібних дій не піддається сумніву і засноване на конституційних принципах рівності всіх форм власності. Однак подібні дії часто викликають негативну реакцію з боку держави в особі її податкових органів, оскільки моделі податкового планування часто розробляються на межі законності. Діяльність міжнародних корпорацій цілком змінює систему міжнародного бізнесу, формуючи нові виклики для національних урядів та міжнародних організацій. Одним з найбільш загрозливих наслідків інтернаціоналізації господарської діяльності є сьогодні практика податкового планування, що широко використовується міжнародними корпораціями. Податкове планування міжнародних корпорацій являє собою процес використання відмінностей податкового законодавства країн, де розміщені підприємства групи, з метою законного зменшення обсягів сплачених податків. Практика корпоративного податкового планування налічує сьогодні понад 400 різноманітних механізмів, що постійною вдосконалюються і ускладнюються.

Податкове планування міжнародних корпорацій завдає значних збитків національним економікам, що у результаті розмивання бази оподаткування найбільших платників податків не мають можливості на належному рівні

виконувати функції державного управління, зокрема здійснювати фінансування соціальних проектів та розвитку інфраструктури. Так, за даними Європейської Комісії, станом на 2016 р. 72% міжнародних корпорацій, що є платниками податків в ЄС, використовують трансферне ціноутворення, а обсяг коштів, розміщених в офшорах, складає близько 10 трильйонів доларів США.

Податкове планування міжнародних корпорацій стало об'єктом правового регулювання лише на початку нинішнього десятиліття, втім протягом останніх років в економічно-розвинутих країнах відбулися значні зрушення у сфері протидії розмиванню бази оподаткування. Це пов'язано зі зростанням масштабів господарської діяльності міжнародних корпорацій, а також інтенсивною податковою конкуренцією, в умовах якої країни, що потребують іноземних інвестицій, пропонують міжнародним корпораціям найбільш сприятливі умови для здійснення господарської діяльності та використання механізмів податкового планування.

Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій здійснюється сьогодні не лише на національному, але й на регіональному та міжнародному рівнях, що пов'язано з неможливістю національних економік самотійно подолати зазначену проблему. Так, Організацією економічного співробітництва та розвитку було розроблено рамочну програму BEPS (Розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування), метою якої є об'єднання дій світової спільноти щодо формування системи правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Окрім цього, активним учасником регуляторного процесу у цій сфері виступає Європейський Союз: Генеральним Директоратом з питань оподаткування та Митного Союзу здійснюються фундаментальні дослідження механізмів агресивного податкового планування та розробляються законодавчі ініціативи, націлені на унеможливлення їх застосування та регулювання діяльності податкових консультантів.

2. Цілі і завдання прийняття акта

Законопроект має на меті унормувати на законодавчому рівні поширену практику ухиляння від сплати податків міжнародними корпораціями за рахунок

використання схем агресивного податкового планування шляхом зміни юрисдикцій та використання інших незаборонених методів мінімізації оподаткування в країні, що приймає, завдяки яким, держава позбавляється значної частки надходжень до бюджету, а також удосконалити норми чинного податкового законодавства на основі оптимального поєднання принципів уніфікації, спеціалізації та диференціації правового регулювання.

3. Загальна характеристика і основні положення Законопроекту

Проект Закону України «Про внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України» передбачає вдосконалення норм, які регулюють відносини в сфері оподаткування діяльності міжнародних корпорацій в Україні та надання послуг з податкового консультування і посередництва х питань оптимізації та мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання.

4. Стан нормативно-правової бази у даній сфері правового регулювання

Нормативно-правову базу у даній сфері правового регулювання складають Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» щодо діяльності податкових консультантів.

5. Фінансово-економічне обґрунтування

Реалізація положень даного законопроекту не потребуватиме додаткових видатків з Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

6. Прогноз соціально-економічних, правових та інших наслідків прийняття законопроекту

Прийняття законопроекту дозволить унормувати поширену практику юридичних радників та фінансових консультантів з питань використання незаборонених методів мінімізації власних податкових зобов'язань міжнародних корпорацій в країні, що приймає, завдяки яким, держава позбавляється значної частки надходжень до бюджету, а також удосконалити норми чинного податкового законодавства на основі оптимального поєднання принципів уніфікації, спеціалізації та диференціації правового регулювання. Закріпивши на

законодавчому рівні основні поняття і категорії податкового планування міжнародних корпорацій Україна не лише приєднається до ключових заходів BEPS, а й безпосередньо увійде в цей процес.

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України

Верховна Рада України п о с т а н о в л я є:

I. Внести зміни до таких законодавчих актів України:

1. В Податковому кодексі України, зокрема, ст. 14 Визначення понять доповнивши його п. 14.1.158¹:

податкове планування міжнародних корпорацій як сукупності цілеспрямованих дій платника податків або іншого суб'єкта, що діє за його дорученням та в його інтересах, щодо оптимізації його податкових зобов'язань у поточному періоді. Критерієм віднесення операцій до операцій з податкового планування, є «обсяг податкової економії», що визначається як сукупна вартість недоотриманих державою податкових надходжень внаслідок цілеспрямованих дій платника податків.

Міжнародні та національні компанії активно надають консультативну підтримку бізнесу щодо зменшення обсягів сплачених податків законними способами. За кордоном діяльність податкових посередників є об'єктом правового регулювання, тоді як в Україні подібні норми в законодавстві відсутні. З огляду на це, пропонуємо внести зміни до Податкового кодексу України шляхом включення

Глави 4 **«Податкове консультування»**, у якій **податкове консультування** буде визначене як професійна консультативна діяльність в сфері оподаткування, що полягає у надання однією стороною (податковим консультантом) на комерційній основі іншій стороні (замовник) послуг консультаційного, юридичного бухгалтерського чи будь-якого іншого

характеру, метою яких є зменшення обсягів сплачених замовником податків. Відповідні зміни повинні також бути внесені у Наказ від 11.10.2010 № 457 «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010».

Податковий консультант, відповідно, визначатиметься як фізична або юридична особа, що на комерційній основі надає замовнику послуги консультаційного, юридичного, бухгалтерського чи іншого характеру, результатом надання яких є зменшення обсягу сплачених замовником податків.

У Главі 4 Податкового кодексу України має також бути закріплена **необхідність отримання податковим консультантом Ліцензії на надання консультативних послуг в сфері оподаткування**. Відповідні зміни повинні також бути внесені у статтю 7 Закону України 02.03.2015 № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності».

У Главі 4 Податкового кодексу має також міститися вимога щодо **обов'язкового повідомлення податковим консультантом компетентним органам інформації, що дозволяє встановити та довести факти використання міжнародними корпораціями схем податкового планування, що можуть класифікуватися як агресивні відповідно до Директиви ЄС (EU) 2018/822**.

II. Прикінцеві положення.

1. Цей закон набирає чинності з дня його опублікування.

Голова Верховної Ради України