

5. Про затвердження Типового положення про службу управління персоналом державного органу: Наказ Національного агентства України з питань державної служби від 03 березня 2016 р. № 47 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0438-16#n13> (дата звернення: 16.10.2018).

6. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27 лютого 2014 р. № 794-VII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18> (дата звернення: 16.10.2018).

7. Рунова Н.О. Функції, форми та методи управління державною службою. Право та інновації. 2015. № 1. С. 108-112.

8. Стець О.М. Цілі, завдання і функції управління державною службою в Україні. Актуальні проблеми держави і права. 2011. Вип. 58. С. 247–253.

УДК 342.951:336.56

ПРИЄДНАННЯ ДО ПЛАНУ BEPS ТА РОЗВИТОК ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

JOINING TO THE PLAN OF BEPS AND DEVELOPMENT OF TAX CONTROL OF THE TRANSFER PRICING IN UKRAINE

Марченко В.Б.,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри підприємницького та корпоративного права

Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Стаття присвячена дослідженню правових аспектів та проблематики процесу приєднання України до Плану BEPS. Визначено ключові кроки держави у напрямі приєднання до Плану та його реалізації. Зроблено висновок про доцільність приєднання шляхом впровадження мінімального стандарту Плану BEPS та про направляючу роль останнього щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Ключові слова: План дій BEPS, імплементація Плану BEPS, мінімальний стандарт Плану BEPS, розмивання податкової бази, виведення прибутку з-під оподаткування, трансфертне ціноутворення, документація з трансфертного ціноутворення, податковий контроль.

Статья посвящена исследованию правовых аспектов и проблематики процесса присоединения Украины к Плану BEPS. Определены ключевые шаги государства в направлении присоединения к Плану и его реализации. Сделан вывод о целесообразности присоединения путем внедрения минимального стандарта Плана BEPS и о направляющей роли последнего относительно налогового контроля трансфертного ценообразования в Украине.

Ключевые слова: План действий BEPS, имплементация Плана BEPS, минимальный стандарт Плана BEPS, размывание налоговой базы, выведение прибыли из-под налогообложения, трансфертное ценообразование, документация трансфертного ценообразования, налоговый контроль.

The article is devoted to research of legal aspects and range of problems of process of joining of Ukraine to Plan of BEPS. The key steps of the state are determined in the direction of joining and realization of Plan. Drawn conclusion about expedience of joining by introduction of minimum standard of Plan BEPS and about the directing role of the last in relation to tax control of the transfer pricing in Ukraine.

Key words: Plan of actions of BEPS, implementation of Plan BEPS, minimum standard of Plan BEPS, tax base erosion, profit shifting, transfer pricing, documentation of the transfer pricing, tax control.

В Україні на рівні держави, починаючи з 2016 р., відбувається інтенсивний процес у напрямі приєднання до плану, відомого під аббревіатурою BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Сам План був розроблений під егідою G20 та міжнародної організації ОЕСР і спрямований проти розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування [1].

Чітка правова визначеність зазначеного процесу є очевидно необхідною, адже саме правова сутність, правове розуміння даного процесу є запорукою, що визначатиме його зміст, форми та організаційні аспекти його ефективної реалізації. Водночас правова основа вказаного процесу на сьогодні залишається недостатньо визначеною і не дослідженою на науково-теоретичному рівні. Процес приєднання України до Плану BEPS нерідко, в т.ч. на офіційному рівні, визначається як імплементація [2, 3]. Однак у строгому розумінні таке визначення не відповідає традиційному визначенню поняття імплементації.

В Україні опубліковано ряд робіт, присвячених як питанням приєднання до Плану BEPS загалом, так і правовим засадам трансфертного ціноутворення зокрема. Так, відомий дослідник податкової проблематики Д. Гетманцев застерігає проти поспішного впровадження плану BEPS в Україні та пропонує зосередитись на відпрацюванні вітчизняної доктрини протидії ухилянню від оподаткуван-

ня [4]. Ґрунтовне дисертаційне дослідження податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні здійснив Р. Мельниченко. Вказана робота присвячена переважно адміністративно-правовим засадам зазначеного явища та частково охоплює контекст Плану BEPS. При цьому автор пропонує приєднатися до зазначеного Плану в повному обсязі його 15-ти пунктів-заходів [5].

Таким чином, метою даного дослідження є наукове осмислення правової природи приєднання України до Плану BEPS та меж і глибини адаптації податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні в контексті зазначеного приєднання.

Переходячи до дослідження процесу приєднання України до Плану BEPS, слід відзначити, що сам План є не нормативно-правовим міжнародним документом в його традиційному розумінні, а ініціативою, започаткованою Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країнами – лідерами світової економіки (G20) протягом 2012–2013 рр. [1]. Необхідність протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування була проголошена в Декларації лідерів держав G20, ухваленій за підсумками саміту G20 у м. Лос-Кабосі (Мексика) 18–19 червня 2012 р. Організація економічного співробітництва та розвитку на виконання рішень, прийнятих на саміті, та доручення міністрів фінансів країн

G20 розробила і 12 лютого 2013 р. опублікувала звіт Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – «Про розмиття (ерозію) податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування». І нарешті, 19 липня 2013 р. ОЕСР та G20 було ухвалено Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (План дій BEPS), спрямований на подальше практичне використання узагальненого в BEPS досвіду податкових служб країн – членів ОЕСР та реалізації висновків і рекомендацій BEPS.

В Україні одним із перших офіційних документів у напрямі Плану BEPS був Указ Президента України № 180 від 28 квітня 2016 р. «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» [6]. Указом була утворена відповідна робоча група, завданням якої ставилося підготувати до 10 червня 2016 року законопроекти щодо удосконалення процедур контролю за трансфертним ціноутворенням та виведенням доходів за кордон, запровадження правил стосовно контрольованих іноземних компаній, протидії агресивному податковому плануванню, а також із питань лібералізації валютного законодавства України. КМУ доручалось невідкладно організувати роботу стосовно долучення України до міжнародних ініціатив Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), зокрема, щодо автоматичного обміну податковою інформацією.

Практично відразу ж до ВРУ був внесений законопроект № 4636 від 11.05.2016 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запобігання розмиванню бази оподаткування та перенесенню прибутку в офшорні зони». Невдовзі був внесений також Проект Закону про заходи з деофшоризації за № 4678 від 17.05.2016 р. та проект із такою назвою за № 4678-1 від 02.06.2016 р. У вересні 2018 р. зазначені законопроекти були внесені до порядку денного дев'ятої сесії ВРУ восьмого скликання [7].

Активність у даному напрямі дехто пов'язує з вибухом скандалу під назвою «Панамські документи» («Panama Papers»), перша публікація щодо якого з'явилась саме 3 квітня 2016 р. [8]. Однак із наукової позиції існування такого зв'язку, очевидно, можна розглядати лише як припущення.

Наступний офіційний крок у даному напрямі зробив Міністр фінансів України, який 22 листопада 2016 р. передав офіційного листа про приєднання України до Плану BEPS генеральному секретарю ОЕСР. Як стверджувалось у повідомленні, це фінальна процедура, яка дозволить Україні набути офіційного членства в BEPS з 1 січня 2017 року [9].

Слід відзначити певну правову невизначеність указаного листа. Автору цих рядків не вдалось знайти у відкритому доступі його текст. Також існує питання щодо правового уповноваження міністра на офіційне подання такого листа. Пошук в архіві засідань Уряду України з квітня по листопад 2016 р. не дав результатів. Враховуючи вказану невизначеність, деякі політики ставлять під сумнів легітимність акту щодо приєднання до Плану [10].

Рівно через рік після видання Указу Президента України № 180, тобто 28 квітня 2017 року, в приміщенні Національного банку Міністр фінансів презентував розроблену Міністерством так звану Дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. Це документ під назвою «Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти)» [11].

Варто зауважити, що на відміну від усіх попередніх кроків на міжнародному рівні, спрямованих на протидію податковим ухиленням, план BEPS претендує на комплексність та всеосяжність і включає 15 так званих Заходів [12]. При цьому безпосередньо питанням трансфертного ціноутворення присвячено 4 з 15 пунктів Плану, зокрема, 8 – Трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи; 9 – Трансфертне ціноутворення: ризики і капітал; 10 – Трансфертне ціноутворення: операції з підвищенням ризику; 13 – Підготовка документації з трансфертного ціноутворення.

Як було заявлено, Міністерство фінансів України підтримує ініціативу стосовно імплементації в перспективі всіх заходів Плану дій BEPS. Однак Необхідною початковою умовою для участі в Програмі розширеного співробітництва в рамках ОЕСР за Планом BEPS є зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові 4 заходи із 15 запропонованих. Саме цей варіант і передбачає розроблена дорожня карта [11].

Мінімальний стандарт включає обов'язкову реалізацію наступних заходів: 5 – Шкідливі податкові практики або шкідливі пільгові режими; 6 – Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою; 13 – Удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією; 14 – Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів.

Наступним офіційним кроком було Розпорядження Президента України щодо уповноваження представника Міністерства фінансів України на підписання Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, вчиненої 24 листопада 2016 року в м. Парижі [13].

Зазначена Конвенція, відома під аббревіатурою MLI (Multilateral Instrument) – це угода, приєднавшись до якої, країна отримує змогу одночасного внесення змін до всіх або деяких чинних Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Угода є частиною Плану дій BEPS, а саме кроком 15 Плану. Підписавши та ратифікувавши Багатосторонню конвенцію, Україна одночасно також виконує Кроки 6 і 14 Плану BEPS, які входять до мінімального стандарту Плану BEPS та є обов'язковими до виконання Україною [14]. Саме підписання Багатосторонньої конвенції MLI відбулось 23 липня 2018 р. в Лондоні. Парламент України має ратифікувати цю Багатосторонню конвенцію [15].

Останнім на сьогодні кроком у напрямі реалізації Плану BEPS є оприлюднення Міністерством фінансів України та Національним банком України проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [16].

Якщо звернутись до визначення поняття імплементації, то в його традиційному розумінні імплементація (лат. *impleo* – «наповнюю», «виконую») визначається як здійснення, виконання державою міжнародних правових норм, перетворення норм міжнародного права на норми внутрішньодержавного. У міжнародному договорі також може бути передбачена необхідність видання закону чи іншого акта для його здійснення. Кожна держава сама визначає методи і засоби імплементації [17]. Тобто, як бачимо, в строгому розумінні імплементація базується на міжнародній нормативно-правовій основі. Однак, як видно з вищевикладеного, такої основи немає у Плану BEPS. Таким чином, і офіційний, і практичний дискурс навколо зазначеного Плану помітно мірою пішов шляхом розширеного або широкого розуміння поняття імплементації, тобто як формування внутрішньої законодавчої бази під впливом міжнародних не лише суто правових, а й також економіко-політичних настанов.

Підсумовуючи, слід сказати, що на відміну від попередніх спроб вирішити проблему податкових ухилень на міжнародному рівні, План BEPS є прикладом комплексного, багатоаспектного підходу. Розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні на сьогодні постає одним з елементів більш широкого Плану дій BEPS і відбувається в контексті впровадження положень та направляючої ролі останнього. У рамках мінімального стан-

дарту BEPS головним орієнтиром постає п. 13 Плану під назвою «Підготовка документації з трансфертного ціноутворення».

Враховуючи складність проблеми, реалізація Плану на міжнародному рівні, очевидно, займе досить тривалий час. Так само приєднання України до Плану BEPS у повному обсязі – очевидно, справа неблизького майбутнього. Процес приєднання вимагає осмислення на теоретичному, законодавчому і практичному рівнях. Оптимальним на даному етапі виглядає реалізація Україною мінімального стандарту BEPS.

Як правове явище приєднання до Плану BEPS не є імплементацією в загальноприйнятому науковому розумінні цього поняття. Науково коректнішим щодо даного явища вважаємо застосування більш загального поняття приєднання. Можливо, в ході подальших досліджень і узагальнень щодо подібних явищ буде напрацьований певний спеціальний термін. Однак як видно з аналізу, на сьогодні офіційний і практичний дискурс навколо даної теми пішов

шляхом розширеного тлумачення поняття імплементації. Слід також звернути увагу на недостатню правову визначеність самого акту приєднання до Плану шляхом передачі листа до ОЕСР, враховуючи відсутність у широкому доступі тексту листа, а також інформаційні прогалини щодо юридичного уповноваження представника України на цей акт.

Попри всі складнощі, пов'язані з його реалізацією, План BEPS символізує корінний поворот у міжнародній податковій політиці розвинутих держав світу. Під егідою держав G20 та ОЕСР взято масштабний міжнародний курс на перехід від епохи байдужого споглядання, а то й фактичного заохочення так званого агресивного податкового планування до його обмеження і усунення. Очевидно, що міжнародне податкове планування стало надто дорого коштувати навіть розвинутим державам. Безперечно, прагнення оптимізувати, зменшувати податкові зобов'язання продовжуватиме існувати, доки існує сучасна фінансова парадигма, однак загалом можна сказати, що світ прощається з ейфорією міжнародного податкового планування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Мішин М., Курілов Є. Трансфертне ціноутворення та План дій BEPS. Вісник. Офіційно про податки. 2014. 18 квітня, п'ятниця. № 16 (16). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6995>
2. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: Розпорядження КМУ від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80#n10>
3. Імплементація Плану BEPS в Україні / ДФС – Офіційний портал. 13.09.2017. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/309946.html>
4. Гетманцев Д. Анти-BEPS-реформа. Дзеркало тижня. Випуск № 23, 24 червня – 2 липня. URL: https://dt.ua/business/anti-beps-reforma-_html
5. Мельниченко Р. Адміністративно-правові засади податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. КНЕУ імені Вадима Гетьмана. Захищені дисертації. 2018. URL: https://kneu.edu.ua/ua/science_kneu/scientific_council/k-26.006.09/Zahysheni_diss/
6. Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон: Указ Президента України № 180 від 28 квітня 2016 р. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/1802016-19966>
7. Про порядок денний дев'ятої сесії Верховної Ради України восьмого скликання: Постанова ВРУ від 18.09.2018 р. № 2543. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2543-19>
8. Панамські документи / Вікіпедія. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Панамські_документи
9. 1 січня Україна приєднується до Плану BEPS по боротьбі з ухилянням від оподаткування / Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249514846>
10. Данилюк підставив всю Україну: міністр самовільно пообіцяв світу золоті гори / Obzrevatel.ua. URL: <https://goo.gl/4rxcQa>
11. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS / Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>
12. Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування / Вікіпедія. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Розмивання_оподаткованої_бази_й_виведення_прибутку_з-під_оподаткування
13. Про уповноваження О. Маркарової на підписання Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Указ Президента України від 07.07.2018 р. № 98. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98/2018-рп>
14. Угода MLI щодо внесення змін до конвенцій про уникнення подвійного оподаткування: Які зміни очікуються? / Міністерство фінансів України. URL: <https://goo.gl/fXBu1d>
15. Мінфін: Україна підписала Багатосторонню конвенцію MLI / Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/minfin-ukrayina-pidpisala-bagatostoronnyu-konvenciyu-mli>
16. Мінфін опублікував законопроект про запровадження Плану дій BEPS в Україні / Юридична Газета online. URL: <http://yur-gazeta.com/golovna/minfin-opublikuvav-zakonoprojekt-pro-zaprovadzhennya-planu-diy-beps-v-ukrayini.html>
17. Імплементація / Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Імплементація>