

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

ВОЛИНЕЦЬ ВІКТОРІЯ МИКОЛАЇВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри
теорії та історії держави і права
та адміністративного права,
к.ю.н., доцент

А.Є. Краковська

« _____ » _____ 2020 р.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Спеціальність 081 Право

Магістерська робота

Керівник:

Нестеренко А.С., доцент кафедри теорії
та історії держави і права та
адміністративного права,
д.ю.н., доцент

Оцінка: _____ / _____ / _____

(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця – 2020

ЗАТВЕРДЖЕНО:

Керівник: Нестеренко А. С.
доцент кафедри теорії та історії
держави і права та адміністративного
права
доктор юридичних наук, доцент

«23» грудня 2019 р.

МАГІСТЕРСЬКЕ ЗАВДАННЯ

студентки 1 курсу СО «Магістр» групи «Б»
денного відділення спеціальності «Право»

Волинець Вікторії Миколаївни

- 1. Тема роботи:** Правове регулювання податкового планування.
- 2. Строк надання студентом роботи керівнику:** 15 листопада 2020 р.
- 3. Вихідні дані до роботи:** наукова література, нормативно-правові акти України та інших держав, практика застосування законодавства щодо податкового планування.
- 4. Робота виконується на базі:** Вінницького окружного адміністративного суду.
- 5. Результати дослідження:** уточнення поняття податкового планування та відмежування його від суміжних категорій; конкретизація механізму застосування податкового планування.
- 6. Область застосування результатів роботи:** наукова діяльність.

Тема магістерської роботи зареєстрована № 03/08 «09» січня 2020 р.; № 399/08 «15» вересня 2020 р.

Ст. лаборант кафедри _____ (підпис)

УЗГОДЖЕНО

«26» грудня 2019 р.

Зав. кафедри теорії та історії держави і
права та адміністративного права
к.ю.н., доцент

А.Є. Краковська

АНОТАЦІЯ

Волинець В.М. Правове регулювання податкового планування. Магістерська робота. Кафедра теорії та історії держави і права та адміністративного права юридичного факультету, Донецький національний університет імені Василя Стуса Міністерства освіти і науки України, Вінниця, 2020. – 102 с.

В першому розділі роботи досліджено поняття та зміст податкового планування, наведено причини його виникнення. Встановлено, що податкове планування є правом особи, а не її законним інтересом, оскільки воно: а) має законодавче закріплення; б) має більш статичний характер порівняно з законним інтересом; в) передбачає можливість вимагати необхідної поведінки від зобов'язаних осіб та звернення до державних органів за захистом своїх прав. Підкреслено, що визнання податкового планування правом суб'єкта оподаткування служить важливим аспектом у визначенні природи такого планування. У другому розділі виокремлено такі суміжні, але не тотожні до податкового планування поняття: «обхід податків», «агресивне податкове планування»; досліджено способи податкового планування; звернено увагу на проблеми трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: платник податків, податкове планування, податкові органи, агресивне оподаткування. Бібліограф.: 85 найм.

SUMMARY

Volynets V. Legal Regulation of Tax Planning. The Master's Thesis. Department of theory and history of state and law and administrative law of Law Faculty, Vasyl' Stus Donetsk National University Ministry of Education and Science of Ukraine, Vinnitsa, 2020. – 102 p.

In the first section of the work the concept and content of tax planning are studied, the reasons for its occurrence are given. It is established that tax planning is a person's right, not his legitimate interest, because it: a) has a legislative basis; b) has a more static nature than the legitimate interest; c) provides for the possibility to demand the necessary behavior from the obligated persons, for the possibility of appealing to state bodies for protection of their rights. It is emphasized that the recognition of tax planning as a right of the taxpayer is an important aspect in determining the nature of such planning, first of all, it reduces the level of arbitrariness on the part of regulatory authorities, as opposition to the taxpayer in exercising its legal right entails legal consequences. The second section identifies the following related, but not identical to tax planning concepts: "tax evasion", "aggressive tax planning"; methods of tax planning are investigated; attention is paid to the problems of transfer pricing.

Keywords: taxpayer, tax planning, tax authorities, aggressive taxation. Bibliography: 85 items.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
 РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ.....	9
1.1. Поняття та зміст податкового планування.....	9
1.2. Межі податкового планування.....	26
 РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ТА НАЦІОНАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ.....	35
2.1. Способи і методи податкового планування.....	35
2.2. Податкове планування в системі трансфертного ціноутворення.....	47
2.3. Світові тенденції регулювання податкового планування.....	60
 ВИСНОВКИ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	83
ДОДАТКИ	92

ВСТУП

Актуальність теми. Право на власність є гарантованим правом особи, яке підлягає безумовному захисту. Податкове планування становить собою один із способів реалізації приватного інтересу платника податків щодо захисту права власності. Світова практика й новітні тенденції у сфері податкових відносин демонструють, що проблеми податкового планування сьогодні виходять на одне з перших місць серед актуальних питань податкового регулювання. Більше того, актуальність дослідження зазначених проблем пояснюється не тільки необхідністю захисту права платника податків на реалізацію приватного інтересу. Його законодавче врегулювання слід розглядати як механізм запобігання зловживання особою наданими їй правами, що передбачає також захист публічного інтересу держави і територіальної громади. Отже, податкове планування – це механізм, що виражає паритет між приватними й публічними інтересами сторін податкових правовідносин.

Українське податкове законодавство характеризується відсутністю закріплення як права платника податків на податкове планування, так і понять, які є до нього подібними, однак мають явні риси зловживання правом. У підсумку така ситуація призводить до зловживання своїми повноваженнями з боку контролюючих органів, які досить часто не визнають право особи на податкове планування. У той же час платником податків використовується цей брак будь-яких стримуючих механізмів у реалізації свого права. Саме цими положеннями й визначається актуальність теми магістерської роботи.

Теоретичним підґрунтям цієї роботи стали напрацювання таких науковців у галузі правових наук, як: Л. В. Авраменко, С. С. Алексєєв, А. В. Бризгалін, Л. К. Воронова, Д. О. Гетьманцев, В. О. Гідірім, А. В. Глінов, Т. О. Гусєва, М. В. Жернаков, Ю. Б. Іванов, М. В. Карасьова, М. П. Кучерявенко, Є. В. Лакушева, О. В. Макух,

А. А. Нечай, П. Пістоне, Н. Ю. Онищук, Ю. О. Ровінський,
С. А. Супруненко, Є. А. Усенко та ін.

Мета й завдання дослідження. Метою магістерської роботи є наступне: уточнити поняття податкового планування та провести відмежування його від суміжних категорій; конкретизувати механізм застосування податкового планування.

Відповідно до визначеної мети були поставлені такі *завдання*:

- розкрити правову природу та зміст податкового планування;
- надати характеристику та визначення податкового планування;
- провести відмежування податкового планування від суміжних категорій;
- охарактеризувати реалізацію механізмів податкового планування;
- розкрити вплив трансфертного ціноутворення на податкове планування.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі податкового планування.

Предметом дослідження є правове регулювання податкового планування в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою магістерської роботи є сукупність загальних і спеціальних методів пізнання. Поєднання діалектичного та формально-логічного методу дозволило послідовно й логічно проаналізувати низку правових норм, в результаті чого вдалось охарактеризувати природу податкового планування (підрозділи 1.1., 1.2.). Шляхом урахування співвідношення цілого й частини, розглядуваної як ознак системи, розкрито такі явища, як: «податкове планування», «агресивне податкове планування», «обхід оподаткування» (підрозділ 1.2.) Порівняльно-правовий метод задіяно у процесі здійснення критичного аналізу чинного вітчизняного й зарубіжного податкового законодавства (підрозділи 2.1., 2.2.).

Положення, що виносяться на захист:

- податкове планування визначено як право особи, а не як її законний інтерес, оскільки воно: (а) має законодавче закріплення; (б) має більш статичний характер порівняно з законним інтересом; (в) передбачає можливість вимагати необхідної поведінки від зобов'язаних осіб; (г) можливість звернення до державних органів за захистом своїх прав; (д) існування причинно-наслідкового зв'язку між наявністю дозволу та його втіленням у життя;
- уточнено поняття податкового планування – дії платника податків, що полягають у реалізації його інтересу, шляхом розробки стратегії та подальшому її дотриманні для досягнення ділової мети своєї діяльності, за допомогою дозволених законом методів без порушень вимог українського та міжнародного податкового законодавства;
- обґрунтовано, що відмежування податкового планування від суміжних понять виключно за критерієм легітимності не відповідає новітнім тенденціям правового регулювання податкових відносин, адже не відображає суті податкового планування як активних правомірних дій платника податків, спрямованих на зменшення обсягу свого податкового обов'язку. Центральною ознакою відмежування податкового планування від суміжних понять є відсутність зловживання особою своїми правами;
- наведено дефініції таких понять «обхід оподаткування», «агресивне податкове планування»;
- досліджено значення і проблеми трансфертного ціноутворення в рамках податкового планування. Окреслено роль і проблеми транснаціональних корпорацій щодо податкових наслідків.

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що висновки, зроблені в магістерській роботі використані у науковій діяльності в процесі оприлюднення на ВНПК «Весняні юридичні читання - 2020. Сучасні проблеми законодавства, практики його

застосування та юридичної науки» та II ВНПК «Господарське право та процес в умовах трансформації суспільних відносин» тез доповідей.

Апробація результатів дослідження. Опубліковано тези доповіді на тему: 1) «Щодо поняття податкового планування» Весняні юридичні читання – 2020. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки. Випуск XXVII: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Весняні юридичні читання – 2020». 30 квітня 2020 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. С. 124-126; 2) «Деякі питання розмежування «податкового планування» та «зловживання правом»» Господарське право та процес в умовах трансформації суспільних відносин: матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Кривий Ріг, 25 вересня 2020 року. Кривий Ріг: ДЮІ МВС України, 2020. С. 281-283.

Структура роботи складається зі вступу, 2-х розділів, 5 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи – 79 сторінок, кількість використаних джерел – 85 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

ЗАГАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

1.1. Поняття та зміст податкового планування

Прагнення платників податків зменшувати обсяги своїх податкових відрахувань зазнавали дослідження з боку фахівців різних галузей науки: права, економіки, соціології, політології та ін. До причин, які підштовхують цих осіб до скорочення своїх податкових відрахувань відноситься моральні, економічні й політичні чинники. Вчені виокремлюють фактори, що чинять найбільший вплив на платника податків. Серед них: (а) нестабільна політична ситуація в країні та глобальна фінансова криза; (б) надмірно високі ставки прямих і непрямих податків і зборів; (в) складність, недостатній рівень юридичної техніки при написанні відповідних законів і постійна зміна податкового законодавства [1, с. 53]; (г) корупція і зловживання владою контролюючими органами [2, с. 74]; (д) низький рівень правосвідомості населення країни та його знань у галузі права. Так, М. В. Жернаков, усіх платників податків умовно поділяє на 2 групи – «гравці» й «не гравці». В основу такого розмежування вкладається схильність осіб до порушення законодавства: перші мають схильність до цього, другі такої схильності не мають. На думку науковця, першочерговими чинниками, які впливають на порушення законодавства, для категорії «гравці» є сума податку й сума штрафної санкції [2, с. 264]. Інакше кажучи, коли «... сума податку, яку він має сплатити, більша за виплату, яка очікується у випадку несплати» для платника має сенс ухилятися від сплати податку [2, с. 264]. При цьому, на думку вченого, для цієї особи має значення як ймовірність перевірки, виявлення й визнання його винним, як і те, який передбачається розмір штрафу порівняно із до сумою несплаченого податку [2, с. 264].

Зазначена позиція є доволі чіткою, проте, необхідно зазначити, що відповідно до положень чинного законодавства, застосування штрафних санкцій не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до цих осіб інших заходів, передбачених Податковим Кодексом України [3]. Вважаємо, що визначальним для особи стосовно скорочення обсягу її податкового обов'язку є інтерес, пов'язаний із захистом її майна.

«Інтерес» – загальнонаукове, фундаментальне поняття, яке є об'єктом вивчення різних наук – філософії, соціології, економіки, психології, юриспруденції та ін. Б. О. Дзгоева відмічає, що фундаментальне значення категорія «інтерес» набула в роботах філософів матеріалізму [4, с. 7]. На думку К. А. Гельвеція, духовний світ не менше підкорюється закону інтересу, аніж фізичний світ – закону руху [5, с. 598].

У податковому праві всі інтереси платників податків можна поділити на законні й незаконні. Незаконні інтереси – це втілені інтереси платників, за які Податковим кодексом України передбачено покарання. Що стосується законних інтересів суб'єкта, серед учених-правників немає спільної точки зору щодо того, що в себе включають ці інтереси. Низка науковців поруч з поняттям «законний інтерес» використовують категорію «правовий інтерес», причому розмежовуючи їх.

Р. Є. Гукасян, указуючи на нетотожність інтересів правових і законних, підкреслює можливість існування правових за змістом, але не охоронюваних законом інтересів, і навпаки – тих, які знаходяться під охороною закону, але не є правовими [6, с. 113]. Інша точка зору щодо неоднаковості правових і законних інтересів належить Б. О. Дзгоевій, яка в основу їх розмежування вкладає критерій правової регламентації [4, с. 7]. На думку вченої, розглядувані категорії необхідно поділяти на такі, що

урегульовані в законодавстві, а також ті, що не знайшли прямого закріплення в нормативно-правових актах [4, с. 7].

Слід зазначити, що такі категорії, як «правовий» і «законний», мають свою специфіку щодо їх співставлення, «вони в жодному разі не повинні ототожнюватися і водночас протиставлятися, їх слід розглядати у єдності» [7, с. 152; 40]. Закон – це форма вираження права, що реалізується шляхом здійснення певних процедур уповноваженими державними органами.

Ще одна точка зору на поділ інтересів, що не суперечать закону, належить Н. А. Шайкенову. Так, поділяючи ці інтереси на законні і юридичні, він зазначає: «...Інтереси, що знаходяться в сфері правового регулювання, проте не забезпечені суб'єктивним правами, доцільно охарактеризувати терміном «законні інтереси», а інтереси, реалізація яких забезпечена суб'єктивними правами, – «юридичні інтереси» [8, с. 160]. Наведене вище співставлення, суміщення і плутанина розглядуваних понять призводить до неточного розуміння суті і змісту суміжних термінів. При дослідженні інтересів суб'єктів, що не суперечать приписам законодавчих актів, принципово важливо дослідити їх співвідношення з правами. Проблема співвідношення категорій «законний інтерес» і «суб'єктивне право» є актуальною саме тому, що законодавець використовує обидва ці поняття в тексті закону як синонімічні конструкції, що, з нашого погляду є помилковим підходом. Адже, характеризуючи певні явища як право, законодавець свідомо окреслює їх правову природу та наслідки, що згодом не викликає суперечностей; стосовно ж законних інтересів такої однозначності не виникає [9, с.151].

З позиції нашого дослідження співвідношення права й законного інтересу нас цікавить у першу чергу тому що маємо бажання визначити, до якого з перелічених типів правових явищ належить податкове планування. Варто підкреслити, що для правової науки детальне вивчення співвідношення законного інтересу та права аж ніяк не є новим.

У різні часи фахівці різних галузей права приділяли цьому питанню відповідну увагу, що свідчить про актуальність порушеної нами тематики. Звернімося до думки, висловленої знаним ученим XIX ст. М. М. Коркуновим: «Те, що закон чогось не забороняє, зовсім не значить, щоб він цим не зобов'язав інших не заважати йому в здійсненні незаборонених дій. Закон нікому не забороняє милуватися заходом сонця. Однак це не значить ще, щоб я зобов'язаний був через це не загороджувати своїми будівлями відкритого виду на захід. Нікому не заборонено милуватися заходом сонця, але права на це закон не встановлює... Дозволити одному – не значить зобов'язати іншого. Дозволена дія може стати правом, тільки коли буде заборонено здійснення всього, що заважає дозволеним діям, тому що тільки за цієї умови буде встановлено відповідний обов'язок» [10, с. 160].

Проблема співвідношення понять «законний інтерес» і «суб'єктивне право» є актуальною не тільки для правової науки, а й є значною для правозастосування. На цей рахунок до Конституційного Суду України звернулися 50 народних депутатів України стосовно чіткого розмежування понять «інтерес» і «суб'єктивне право». У Рішенні на вказане звернення Конституційний Суд України вказує на логіко-смісловий зв'язок між аналізованими поняттями, адже обидва вони опосередковуються об'єктивним правом, гарантуються й охороняються державою. При цьому він розмежовує ці категорії на основі того, що «... і суб'єктивне право, і пов'язаний з ним інтерес є дозволами. Але перше є особливим дозволом, тобто дозволом, що відображається у відомій формулі: «Дозволено все, що передбачено у законі», а друге – простим дозволом, тобто дозволом, до якого можна застосовувати не менш відоме правило: «Дозволено все, що не забороняється законом». Інтерес, навіть перебуваючи під охороною закону чи права, на відміну від суб'єктивного права, не має такої правової можливості, як останнє, оскільки не забезпечується юридичним обов'язком іншої сторони. Законний інтерес відбиває лише легітимне

прагнення свого носія до того, що не заборонено законом, тобто тільки його бажання, мрію, потяг до нього, а отже, не юридичну, а фактичну (соціальну) можливість. Це прагнення у межах сфери правового регулювання до користування якимось конкретним матеріальним або нематеріальним благом. Відмінність такого блага від блага, яке охоплюється змістом суб'єктивного права, полягає в тому, що користування благом, на яке особа має право, визначається можливістю в рамках закону, а до якого має законний інтерес – без вимог певних дій від інших осіб або чітко встановлених меж поведінки» [174].

А. В. Сліденко при розмежуванні термінів «законний інтерес» та «суб'єктивне право» наголошує на різності характеру цих понять, а саме: суб'єктивні права характерні статичністю, можуть змінюватися лише законодавцем шляхом внесення змін до актів за спеціальною процедурою; законні ж інтереси є більш динамічними та можуть зазнавати змін через вплив різних чинників, в тому числі з волі носія такого інтересу [179, с. 62].

Отже, проаналізувавши поняття «право» та «законний інтерес» можемо навести основні критерії їх розмежування:

- 1) законодавче вираження (суб'єктивні права виражені в нормах права, законодавча закріпленість законного інтересу відсутня);
- 2) характер (суб'єктивне право є більш статичним на відміну від законного інтересу);
- 3) можливість платника податків вимагати активних дій від зобов'язаних осіб (при реалізації суб'єктивного права така можливість наявна, при реалізації законного інтересу – ні);
- 4) можливість платника податків звертатись до спеціальних органів за захистом своїх інтересів і примусом (суб'єктивне право наділене такою можливістю, законний інтерес – ні);
- 5) існування причинно-наслідкового зв'язку між наявністю дозволу та його втіленням у життя (суб'єктивне право характерне таким причинно-наслідковим зв'язком, законний інтерес – ні).

Для нашого дослідження це має сенс у контексті визначення місця податкового планування в системі цих понять перш за все через те, що відносячи його до однієї із цих двох категорій, ми водночас установлюємо його правову природу. З огляду на це необхідно звернутися до правових основ податкового планування, щоб визначити, яким саме чином воно закріплюється, гарантується та захищається чинним законодавством.

На сьогодні податкове законодавство України не містить дефініції поняття «податкове планування», не закріплює його принципів і прямо не згадує його в законодавчих нормах. Однак така ситуація аж ніяк не заперечує його існування. Відсутність прямого закріплення податкового планування на законодавчому рівні вимагає здійснення пошуку підтвердження його правового обґрунтування не тільки в податковому праві, а й в інших правових галузях.

Перш за все вся ідея податкового планування існує довкола ідеї захисту майна особи (платника податків) – частини її прибутку, яку необхідно передати державі у формі податкових відрахувань. У даному випадку ми стикаємося з доволі тісним перетином двох законодавчих систем – податкової й цивільної. Як відомо, ст. 14.1.105 Податкового кодексу України вказує на вживання терміну «майно» для цілей податкового права у значенні, наведеному в Цивільному кодексі України (п.п.14.1.105 п. 1.105 ст. 105) [13]. У свою чергу, ст. 190 Цивільного кодексу України майном як особливим об'єктом визнає окрему річ, сукупність речей, а також майнові права й обов'язки. Майнові права вважаються речовими правами (ст. 190 Цивільного кодексу України) [14], до яких входить і право власності.

Про значимість права власності свідчить закріплення його у Загальній декларації прав людини 1948 р., де у ст. 17 визначається «право кожної людини на володіння майном як одноособово, так і разом з іншими; нікого не може бути безпідставно позбавлено свого майна» [15].

Українське законодавство також містить гарантії права власності та його захисту. Зокрема, ст. 41 Конституції України закріплює заборону протиправного позбавлення будь-кого права власності; право власності є непорушним [16]. У ст. 55 Основного Закону країни гарантується можливість кожному будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань [16]. У ст. 319 Цивільного кодексу України закріплюється право власника на володіння, користування й розпорядження власним майном на свій розсуд [14]. Також у цьому Кодексі гарантується право власника вчиняти щодо свого майна будь-які законні дії, а його ст. 16 забезпечує право особи на звернення до суду за захистом свого майнового права чи інтересу [14].

На підтвердження вищезазначеного можна також навести рішення Європейського суду з прав людини по справі від 9 січня 2007 р. «Інтерсплав проти України». Заявник звернувся до Суду за захистом порушеного права, стверджуючи, що практика держави безпідставно відмовляти у підтвердженні його права на відшкодування ПДВ є не що інше, як втручання у мирне володіння його майном, що призвело до значних втрат у його господарській діяльності [17]. Із зауважень сторін за обставинами справи слід звернути увагу на такий факт: «уряд України стверджував, що право заявника на відшкодування ПДВ можна вважати «майном в сенсі статті 1 Першого протоколу тільки після того, як суми відшкодування підтверджено рішенням суду. У разі, якщо податкові органи заперечують право заявника на отримання відшкодування ПДВ, то право заявника на отримання «майна» або «законне сподівання» на його отримання визначається лише рішенням суду» [17]. На це зауваження уряду Європейський суд з прав людини висловився таким чином: «Поняття «майно» в першій частині статті 1 Першого протоколу має автономне значення, яке не залежить від формальної класифікації, прийнятої у національному законодавстві» [17]. Зазначимо, що йдеться про положення ст. 1 вже згадуваного нами Протоколу до Конвенції про захист прав людини

і основоположних свобод, яким гарантується захист права власності [18]. У результаті цього в п. 40 зазначеного рішення, ЄСПЛ визнав непропорційним втручання у право власності заявника, зазначивши, що «фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном... Заявник перебував і продовжує перебувати під надмірним для нього тягарем. Відповідно, у справі було і продовжується порушення статті 1 Першого протоколу» [17].

Отже, з вищенаведеного видно, що право власності особі гарантується як на державному, так і міжнародному рівні. Це, на нашу думку, є основою, що забезпечує право платника на податкове планування. Адже платник податків, обираючи такий спосіб здійснення захисту своїх майнових прав, як податкове планування, не порушує приписів законодавства, а виконує свій податковий обов'язок найбільш сприятливим чином. Варто зазначити, що під висловом «найбільш сприятливим чином» необхідно розуміти не тільки очевидну вигоду для цього суб'єкта, а й ті чи інші переваги для держави, про що йтиметься далі.

Одне з основних положень, що визначає право платника податків на податкове планування, закріплено у ст. 4 Податкового кодексу України, де йдеться про презумпцію правомірності рішень цього суб'єкта. Відповідно до якої рішення приймається на користь платника податків у випадку, коли 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, через що виникає можливість прийняття рішення на користь обох сторін [13].

Поміж іншого, Податковий кодекс України закріплює принцип правомірності рішень платника податків при адміністративному порядку

оскарження рішень податкових органів. Згідно з п. 21 ст. 56 цього Кодексу, коли існує можливість прийняття рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків, якщо норми податкового законодавства суперечать між собою і припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів [13].

Як зазначається у Листі ДПС України від 10 травня 2012 р. № 8132/6/10-1115/1990 «Про надання інформації», найчастіше подібні колізії виникають при конкуренції загальних і спеціальних норм. При цьому вказується на необхідність використання правила «пріоритетність спеціальних норм над загальними». Однак практика застосування норм судами свідчить про використання презумпції правомірності рішення платника податку у випадку, коли суперечність між контролюючим органом і платником податків не може бути подолана шляхом застосування загальноновизнаних правил урегулювання колізій, тобто надання переваги спеціальній нормі або тій, що була прийнята пізніше [19]. Показовою є судова практика Сполучених Штатів Америки. Так, Верховний Суд США у справі *Gould v. Gould* установив необхідність дотримуватися прямих приписів податкового закону, не розширюючи сфери його дії й не виходити за межі тексту; у випадку існування сумнівів рішення приймається на користь платника податків [20].

Розглядаючи правові засади податкового планування, потрібно звернутися також до питання про податкові пільги, адже сама можливість їх застосування гарантує платникові податків право на податкове планування. Особливого значення при цьому набуває добровільний порядок їх застосування – на розсуд платника податків. Так, п. 3 ст. 30 Податкового кодексу України закріплює саме право платника податків на використання податкової пільги, а п. 4 ст. 30 – його право відмовитися від використання податкової пільги або ж призупинити її використання на один або декілька податкових періодів [13].

Різновидом податкового планування, який закріплює Податковий кодекс України є право платника податків на отримання податкової консультації – індивідуалізованого рішення податкового органу, яке надається безоплатно за вимогою платника податків з питань практичного використання норм податкового законодавства, що тягне за собою правові наслідки у вигляді неможливості притягнення до відповідальності (включаючи фінансову) платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована (п. 53.1 ст. 53; п. 52.1, п. 52.2 ст. 52 Податкового кодексу України) [13].

Наголосимо, що такий вид взаємодії між контролюючим органом і платником податків визнано в багатьох країнах світу. Його загальна назва – фіскальний рескрипт (*rescript fiscal*), який залежно від держави законодавця чи різних наукових позицій може мати й такі назви, як наприклад: «інститут попереднього рішення», «горизонтальний моніторинг» та ін. Звертаємо увагу саме на закріпленість права платника на отримання податкової консультації, а також на можливість зробити вибір стосовно її форми – усної або письмової (п. 52.3 ст. 52 Податкового кодексу України) [13].

Проаналізувавши різні норми законодавства, можемо дійти висновку, що вони не лише визнають можливість особи на податкове планування, а й установлюють, закріплюють, гарантують, охороняють і забезпечують його законом. Отже, можна цілком справедливо стверджувати, що податкове планування – це право особи, визнане законом. Зауважимо, що потреба в досить об'ємному аналізі правових основ податкового планування викликана не лише його природою, а в першу чергу метою, яка покликана нагально продемонструвати, що податкове планування – це право особи, якого вона не може бути позбавлена контролюючим органом, яким досить

часто ототожнюється податкове планування з ухиленням від сплати податків.

Таким чином, визнання податкового планування як права особи є важливим елементом у визначенні його правової природи. Ось чому будь-яке небажання контролюючого органу визнавати податкове планування особи її правом може бути розцінене як порушення останнього, що, зрештою, буде тягти за собою правові наслідки.

Податкове планування на сьогодні досить парадоксальне правове явище. З однієї сторони, воно пронизує всі відносини, пов'язані зі сплатою та адмініструванням податків, від початку самого їх існування. З другої – українське законодавство, а, подекуди, і наука досі взагалі не визнають можливості його буття. Податкове планування являється своєрідною «тінню оподаткування»: будучи нерозривно з ним пов'язаним, інколи у спробі його розгледіти може ставати невидимим, що, зрештою, не свідчить про його відсутність. Досить часто позиція податкових органів теж зводиться до порівняння податкового планування з тінню, але в іншому контексті. Вони ототожнюють податкове планування з неправомірною діяльністю щодо податків – ухиленням чи обходом. Відтак, С.Г. Пепеляєв стверджує, що існують випадки, коли фіскальні органи відмовляли на запит платника податків стосовно роз'яснення певного законодавчого положення щодо можливості правомірно скористатися певною податковою пільгою, аргументуючи таку відмову небажанням сприяти ухиленню від сплати податків [21, с. 397].

Таким чином, ми стикаємося з проблемою, за якою відсутність чіткого формулювання понять, природи, сутності та місця податкового планування в системі податкового права може значною мірою заважати розвитку цього правового явища, що, в свою чергу, гальмуватиме його чітке законодавче закріплення.

Розглядаючи поняття та зміст податкового планування, слід зазначити, що найбільш активні суперечності виникають щодо таких основних

системоутворюючих понять, як «податкове планування», його види, межі тощо. Ю. Б. Іванов названу категорію визначає як податкове планування на макрорівні і класифікує планування наступним чином:

- за сферою застосування – на внутрішньодержавне й міждержавне;
 - за організаційною структурою суб'єкта – на корпоративне й індивідуальне;
 - за організаційно-правовою формою суб'єкта – на податкове планування діяльності (а) юридичних осіб, (б) фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, (в) фізичних осіб – окремих громадян;
 - за характером управлінських рішень – на стратегічне й поточне;
 - за інструментом податкового планування – на податкове планування за використання податкових пільг, податкове планування з використанням «лазівок» податкового законодавства [22, с. 434].
- Т. А. Гусєва зазначає, що податкове планування охоплюється більш широким колом його інструментів, серед яких: (а) вибір форми здійснення підприємницької діяльності, (б) вибір місця здійснення діяльності, основних її напрямів, (в) визначення складу засновників та часток акціонерного капіталу, (г) застосування спеціальних податкових режимів, (д) облікова політика, (е) порядок ведення грошових розрахунків, (є) отримання попереднього висновку податкового органу, (ж) розміщення активів та ін [23, с. 140].

Більш змістовно й повніше розкриває сутність податкового планування класифікація його видів, запропонована А. В. Гліновим. Так, він виділяє податкове планування:

- за видами податків – ПДВ, податок на прибуток, на доходи фізичних осіб, єдиний податок та ін.;
- за категоріями платників податків – організації, індивідуальні підприємці, інші фізичні особи;

- відповідно до резидентського статусу – внутрішньодержавне й міжнародне планування;

- за галуззю – мінімізація оподаткування організацій (банків, страхових організацій, організацій торгівлі та ін.) залежно від їх належності до тієї чи іншої сфери фінансово-господарської діяльності;

- активне і пасивне планування. Перше це – специфічне планування діяльності організації, що полягає в активних, вольових діях її посадових осіб, спрямованих на мінімізацію податків; друге це – зниження платником податків своєї ділової активності в отриманні доходів з метою уникнення оподаткування за найвищою ставкою;

- за часовим принципом – планування короткострокове (поточне) та довгострокове (стратегічне, тактичне) [23, с. 16].

Проаналізувавши деякі підходи вчених до встановлення видів податкового планування, можемо зробити висновок, що станом на сьогодні в пострадянській науковій літературі немає не тільки єдиного, а й навіть часткового усталеного підходу до цієї проблеми. Здебільшого науковці характеризують одне й те ж явище (податкове планування) з різних боків. З певними застереженнями можна погодитися з більшістю цих точок зору. Вважаємо, що така ситуація зумовлена складністю, об'ємністю, різноплановістю та недостатнім рівнем наукового вивчення податкового планування. Подальші пошуки вчених на цьому шляху мають сприяти формуванню усталених точок зору на системоутворюючі поняття.

Для визначення поняття «податкове планування», необхідно з'ясувати зміст слова «планування», а також його співвідношення із суміжними термінами. Важливим є його значення з огляду на господарську діяльність суб'єкта оподаткування, спрямовану на зменшення свого податкового обов'язку. Погоджуємося з тим, що планування – це один з економічних методів управління, що виступає основним засобом використання суспільством економічних законів у процесі господарювання [25]. Поряд з

терміном «планування» досить часто зустрічаються такі поняття як «оптимізація» та «мінімізація».

Так, оптимізація означає знаходження найкращого варіанта вирішення завдання при заданих вимогах та обмеженнях. Оптимізація управління будь-яким процесом – це окреслення шляху досягнення мети управління при найкращих (мінімальних або максимальних) значеннях показників, що характеризують цей процес (за мінімальний проміжок часу, з найбільшим економічним ефектом, з максимальною точністю) [26]. У свою чергу, мінімізація – це зведення будь-чого до мінімуму як результату такої дії [26]. Як бачимо з наведених дефініцій, з першого погляду вони є дещо схожими, однак, характеризуючи податкове планування, ми не можемо допустити їх суміщення. Основна різниця між ними полягає в тому, що мінімізація не уточнює шляхів досягнення мети (зведення до мінімуму), що в проекції на діяльність суб'єкта оподаткування може означати досягнення результату не тільки законним шляхом. Натомість оптимізація спрямована на вирішення завдання в рамках, окреслених ситуацією, тобто така діяльність є законною, однак не допускає дій щодо створення найбільш сприятливих умов. Планування, у свою чергу, спрямовано не тільки на досягнення мети в рамках існуючих обмежень (правових, економічних, соціальних та ін.), а й передбачає діяльність щодо створення умов, за яких можливим є досягнення бажаних результатів. Отже, поняття «планування» включає в себе термін «оптимізація» безпосередньо та опосередковано – термін «мінімізація». У той же час, автори деяких досліджень не враховують різниці зазначених понять, унаслідок чого вдаються до наведення неоднозначних визначень. Так, оптимізацією оподаткування І. Н. Соловйов вважає реалізацію положення про те, що сумніви, протиріччя та неточності податкових законодавчих актів трактуються на користь платника податків. При цьому під податковою оптимізацією правник розуміє також здійснення шляхом специфічних форм планування діяльності, найму робочої сили й розміщення

фінансів платника податків з метою максимального зниження податкового обов'язку, що при цьому виникає [27, с. 12].

Що стосується співвідношення понять «оптимізація», «мінімізація», «планування» в рамках діяльності особи з метою зменшення своїх податкових відрахувань, нам імпонує позиція вчених, праця яких присвячена методам податкової оптимізації, які вказують на те, що мінімізація податків може бути незаконною. Податкова ж оптимізація (легальна мінімізація) – це зменшення податкових відрахувань шляхом використання всіх дозволених пільг та інших способів і прийомів. Податковим плануванням автори визнають комплексне та цілеспрямоване використання в сукупності всіх методів податкової оптимізації [28, с. 20].

Податкове планування, будучи ширшим за податкову оптимізацію, складається не тільки з сукупності методів останньої. Податкове планування розпочинається значно раніше – фактично з моменту прийняття рішення про проведення діяльності, яка в результаті підпадає під оподаткування. Особа, обираючи форму, вид, місце своєї діяльності тощо, вже починає процес податкового планування, тобто самостійно створює/обирає умови своєї подальшої оптимізації.

Таким чином, ведучи мову про діяльність платника податків, спрямовану на законне зменшення свого податкового обов'язку, найбільш доречним вважаємо використання терміну «податкове планування».

Розглянемо деякі дефініції визначення «податкове планування», які, на наше переконання, доволі показово відображають ситуацію у сприйнятті цього правового концепту. Одна група авторів розуміє поняття «податкове планування» в найбільш широкому сенсі, вважаючи, що воно охоплює діяльність платників податків щодо зменшення обсягу їх податкового обов'язку, яка ґрунтується на дотриманні незаборонених законом способів, у тому числі тих, що впливають з нього опосередковано. Як правило, прихильники цієї думки включають до нього можливість використання

прогалин законодавства та не ведуть мову про необхідність ділової мети податкового планування [29, с. 3; 30].

До другої, найбільш об'ємної групи належать автори, що характеризують податкове планування як діяльність платника податків, спрямовану на зменшення податкових платежів з використанням усіх дозволених законом способів. На переконання І. І. Кучерова податкове планування становить собою дії платника податків з повного застосування всіх законодавчих пільг, податкових звільнень та інших законних способів і прийомів, з метою зменшення розміру податкового обов'язку [31, с. 111]. Т. О. Гусева ж, підтримуючи в цілому зазначену концепцію, акцентує увагу на основній, на її думку, ознаці податкового планування – праві вибору платника податків. Таким чином, вчена надає таке визначення досліджуваному правовому концепту: це вибір оптимального поєднання (побудови) форм правовідносин, а також можливих варіантів їх співвідношення в рамках чинного податкового законодавства з метою взаємодії, спрямованої на елементи оподаткування й на передбачення розміру податкового обов'язку [23, с. 10].

Прихильники третього підходу вказують на абсолютно законне обґрунтування податкового планування, яке не суперечить не тільки букві й духу закону, а й діловій меті підприємства. Одним з найбільш влучних визначень податкового планування, вважаємо, належить С. Г. Пепеляєву, який визначає податкове планування як організацію діяльності платника податків так, щоб скоротити свої податкові витрати на тривалий період без порушення букви й духу закону. Обґрунтовуючи свою позицію, він наполягає, що «... в основі податкового планування лежать максимально повне і правильне використання всіх установлених законом пільг і переваг, а також оцінка позиції податкових органів та облік основних напрямів податкової, бюджетної й інвестиційної політики держави» [32, с. 430].

Деякі вчені звертають увагу також на використання прогалин і колізій законодавства, як дозволений метод податкового планування, але досить

ризиковий і можливий тільки при короткостроковому плануванні податкових витрат [33, с. 189]. Як зазначає В. А. Кашин, податкове планування має бути якомога перспективнішим [34, с. 234], оскільки більшість ділових рішень суб'єкта оподаткування (особливо тих, що стосуються вибору об'єктів капіталовкладень) тягнуть за собою великі грошові й часові витрати, а тому тактична перебудова може викликати значні втрати. У випадку ж, коли при внесенні змін до чинного законодавства усуваються прогалини в податковому законодавстві чи змінюється певний механізм реалізації та/або адміністрування податкових платежів, платник податків зазнає значного ризику для подальшого ведення своєї діяльності. Наголосимо, що метод обернення платником наявних законодавчих прогалин на свою користь багато в чому пов'язаний з положенням чинного Податкового кодексу України. Так, норми його п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 встановлюють презумпцію правомірності рішень платника податків, за якою рішення приймається на його користь у разі неоднозначності трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів нормою закону, іншим нормативно-правовим актом, виданим на його підставі, нормами різних законів чи різних нормативно-правових актів [13].

Із наведеного можемо зробити висновок, що податкове планування платника податків має ґрунтуватись не тільки на вивченні чинного законодавства та на знаходженні прогалин у ньому, а в першу чергу на дослідженні податкової й загальної політики як держави, резидентом/нерезидентом якої він є, так і держави(держав), на території якої він здійснює свою підприємницьку діяльність (для міжнародної діяльності осіб). Необхідну інформацію із цього приводу зазвичай можна отримати із ЗМІ, з інтернет-ресурсів, періодичних видань, практикумів, семінарів тощо. Крім того на сьогодні доволі поширеною є практика щодо оперативного зв'язку контролюючих органів з платниками податків через офіційні інтернет-портали, в яких зосереджується актуальна інформація стосовно

нешодавних законодавчих змін, офіційних роз'яснень, внутрішньовідомчих наказів, інструкцій та ін. Роз'яснювальний матеріал щодо окремих податкових питань контролюючих органів можна знайти також в офіційних виданнях цих органів. В Україні таким інформаційним джерелом є офіційне друковане видання Державної податкової служби журнал «Вісник»; контролюючими органами США щорічно видається до 100 одиниць таких друкованих джерел; у Германії, Франції і Великобританії – близько 20 – 30. Отже, можливості щодо накопичення інформації про стан податкового законодавства та політики окремих країн в умовах сучасного глобалізованого світу існують і мають бути використані суб'єктами в податковому плануванні.

1.2. Межі податкового планування

Окрім податкового планування, існують також інші способи зменшення платниками податків обсягів своїх податкових відрахувань, однак вони, на відміну від податкового планування, мають протиправну природу. Українським законодавством такі дії визнаються злочинними та закріплюються в статті 212 Кримінального кодексу України. Так, ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) визнається умисне ухилення від їх сплати, що призвело до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих чи особливо великих розмірах, учинене: (а) службовою особою підприємства, установи чи організації, незалежно від форми власності; (б) особою, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; (в) будь-якою іншою особою, яка зобов'язана сплачувати податки, збори [35]. При цьому значним розміром ненадходження коштів є сума податків, зборів (обов'язкових платежів), яка в тисячу й більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів

громадян; великим – яка в три тисячі і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; особливо великим – яка в п'ять тисяч і більше разів перевищує встановлений мінімум доходів громадян (стаття 212 Кримінального кодексу України) [35]. При цьому зазначені дії не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платником податку було досягнуто податкового компромісу (стаття 212 Кримінального кодексу України) [35].

Стаття 212 Кримінального кодексу України також визнає злочинним умисне ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, якщо таке діяння призвело до фактичного ненадходження коштів до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування у значних, великих та особливо великих розмірах [35]. Обрахування розмірів коштів визначаються так само, як і при умисному ухиленні від сплати податків, зборів (стаття 212 Кримінального кодексу України) [35]. Окрім кримінальних злочинів, протиправними українським законодавством визнається також низка діянь, за скоєння яких передбачається адміністративна або фінансова відповідальність [36, с. 192].

Український законодавець визначає так званий критерій легітимності, за якого дії, що не підпадають під їх опис у законодавчих актах як протиправні, де-юре визнаються правомірними. Однак на практиці ситуація є дещо складнішою. Система, в якій існують лише два складники – «податкове планування» й «ухилення від сплати податків», є занадто спрощеною, застарілою і такою, що не відображає реального стану подій [37, с. 32]. Ось чому сьогодні досить поширеною серед платників податків є діяльність, яка юридично відповідає букві закону, однак її основна мета – зменшення обсягів необхідних податкових відрахувань, а інколи навіть отримання доходу на підставі таких дій.

У науці і практиці податкового права зустрічаються декілька назв, що характеризують подібну діяльність суб'єктів оподаткування, серед них: обхід оподаткування, агресивне податкове планування, так звані сірі схеми

та ін. Ми не вбачаємо принципової різниці в їх застосуванні, а відзначимо тільки, що сучасна наука пострадянських країн зазвичай оперує поняттям «обхід оподаткування». Натомість у європейському законодавстві останнім часом все частіше йдеться про «агресивне податкове планування» в контексті описуваної діяльності. Акцентування уваги саме на «агресивному податковому плануванні» сталося через значну роль податкового планування, його розвиток та усталену практику в європейських державах, унаслідок чого контролюючі органи, науковці та платники податків вважають дуже не чіткою межу між податковим плануванням та обходом податків.

Складність відмежування податкового планування від суміжних понять багато в чому пояснює неоднозначність уявлень стосовно його сутності. Наслідком цього є продемонстровані нами вище принципові відмінності у дефініціях дослідників такого явища, як податкове планування. Однак таке відмежування має надзвичайно важливе значення, оскільки його результатом може бути не лише поділ поведінки платника податків на правомірну і протиправну, а й більш глибоке розуміння сутності розглядуваного явища. Слід наголосити, що пошуки розмежування податкового планування й обходу оподаткування (агресивного податкового планування) є важливими також для обох сторін податкових відносин – як платника податків, так і контролюючого органу, які в цих відносинах репрезентують інтереси держави. Як зазначає С. Г. Пепеляєв, явний брак чітко розроблених принципів розмежування податкового планування і протиправної діяльності може призвести (й нерідко призводить на практиці) до підміни одного поняття іншим і як наслідок – з одного боку до необґрунтованого застосування санкцій, з другого – до суттєвих втрат у податкових надходженнях [32, с. 582]. Проблема посилюється ще й тим, що, не розуміючи сутності податкового планування, податкові органи часто відмовляються надавати консультацію платникові податків щодо

правомірності його дій, мотивуючи це «небажанням сприяти ухиленню від сплати податків» [32, с. 582].

А. В. Бризгалін усі способи зменшення податкових платежів поділяє на дві категорії – податкова оптимізація і ухилення від сплати податків. У рамках останньої автор розмежовує кримінальне і некримінальне ухилення від сплати податків [30, с. 8]. Використовуючи як синонім до ухилення від сплати податків конструкцію «відхід від сплати податків», автор вказує, що воно здійснюється найчастіше шляхом (а) приховування об'єктів оподаткування, (б) грубого порушення правил бухгалтерського чи податкового обліку, (в) фальсифікації облікових даних, (г) ненадання або несвоєчасне надання облікових документів або документів щодо сплати податків, (г) знищення таких документів, (д) неправомірного використання податкових пільг тощо.

Розмежування ухилення від сплати податків на кримінальне і некримінальне автор здійснює спираючись на тяжкість наслідків, до яких призвели ці дії. На думку А. В. Бризгаліна, некримінальне ухилення від сплати податків – це здійснення платником дій, метою яких є зниження податкових виплат до бюджету шляхом порушення податкового і цивільного законодавства, що не тягне за собою відповідні (податкові) санкції. А ось, кримінальним є ухилення з боку суб'єкта оподаткування від сплати податків шляхом порушення кримінального законодавства.

У цілому ж ми поділяємо точку зору автора цієї праці, однак за умови внесення до неї відповідних корективів. Перш за все ми не погоджуємося із суміщенням понять «ухилення» та «відхід». В умовах значної кількості понять, існуючих довкола меж податкового планування, допущення синонімічних термінів без належного їх обґрунтування неприпустимо. Також зараз у науковій літературі досить поширеним є вираз «обхід оподаткування», який, будучи співзвучним «відходу» за А. В. Бризгаліним означає поняття, яке цей вчений взагалі заперечує. Так, автор, пояснюючи свою позицію стосовно неможливості, так би мовити, «законно» ухилитися

від сплати податків, не тільки не підтримує таких дії, а й не визнає їх як об'єктивне явище.

Повністю відрізняється від зазначених позицій теза Є. М. Євстегнеєва та Н. Г. Вікторової, які виділяють три види зменшення суб'єктом оподаткування свого податкового обов'язку – ухилення від сплати податків (tax evasion), обхід оподаткування (tax avoidance) і податкове планування (tax planning). Так, ухиленням від сплати податків вони вважають «несвоєчасну сплату податків, ненадання документів, незаконне використання податкових пільг та ін.» [38, с. 39], а обходом оподаткування – «ситуацію, за якої особа не є платником податків через різні причини» [38, с. 39]. Не переходячи до визначення цими вченими податкового планування, зробимо декілька зауважень. Як вбачається, їх підхід до виокремлення трьох категорій в рамках розглядуваних відносин, на сьогодні можна вважати традиційним, з яким ми теж погоджуємося. Однак сутність ухилення від сплати податків ними не розкрито ні окремо, ні в комплексі, що аж ніяк не відображає значення кожного, суттєвої відмінності одне від одного. Більш того, таке формулювання науковцями обходу оподаткування можна застосувати й як до податкового планування, так і до ухилення від сплати податків. У свою чергу, останнє наводиться як перелік окремих ситуацій, що, на наш погляд, має бути виключним, якщо вже автори обрали таку техніку надання визначень, а ось доповнення переліку ухилень виразом «та ін.» створює широке поле для неоднозначного його трактування.

Ми ж схилиємося до думки, що обхід оподаткування має місце там, де виникло зловживання особою своїм правом, а не в ситуації, коли в наявності є правопорушення, що не підпадає під диспозицію статті 212 Кримінального кодексу України під назвою «Ухилення від сплати податків». Податкові правопорушення мають своє відбиття у відповідних статтях Кримінального, Адміністративного, Податкового кодексів. Уся складність полягає в розмежуванні відносин, що формально відповідають букві закону, однак мають прихований зміст.

Задля чіткого розуміння різниці між податковим плануванням, обходом оподаткування і ухиленням від сплати податків пропонуємо розглянути досить поширений у юридичній практиці – внесення грошей на рахунок підприємства. Наголосимо, що станом на сьогодні таких способів існує доволі значна кількість, однак ми проаналізуємо лише ті, що дають змогу зменшити обсяги податкового навантаження. Відтак розглянемо такі варіанти, як-от:

- надання поворотної фінансової допомоги;
- внесення додаткового внеску до статутного капіталу;
- попередня оплата за товари або послуги.

1. Поворотною фінансовою допомогою є сума коштів, надана однією особою іншій на умовах обов'язкового повернення, за договором, яким не передбачено нарахування відсотків і плат (п.п. 14.1.257 п. 14.1 ст. 257 Податкового кодексу України) [13]. Відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» і 16 «Витрати» та позиції ДФС України у листі № 1 235/10/01-32-15-02 від 9 жовтня 2015 р., поворотна фінансова допомога не визнається доходом при її отриманні та не чинить впливу на фінансовий результат підприємства при сплаті податків [39; 40]. У випадку порушення договірних строків повернення такої допомоги та закінчення строків позовної давності ця допомога може бути визнаною безповоротною, що тягне за собою оподаткування всього розміру фінансової допомоги податком на прибуток підприємства, а також застосування штрафної санкції 20 % (п.п. 2.4.141 п. 4.141 ст. 141 Податкового кодексу України)[13].

2. Внесення платником податків грошових коштів до статутного капіталу юридичної особи в обмін на емітовані ним корпоративні права визнається прямою інвестицією (п.п. 14.1.81 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [13]. При цьому ця операція не підпадає під об'єкт оподаткування ПДВ. Підкреслимо, що не оподатковуються також операції з емісії цінних паперів і корпоративних прав (п.п. 1.1.196 п. 1.196 ст. 196

Податкового кодексу України) [13]. За загальним правилом, об'єктом оподаткування податком на прибуток виступає прибуток з походженням з України й за її межами, який визначається корегуванням фінансового результату до оподаткування (прибутку чи збитків) на різниці, що виникають (п.п. 1.1.136 п. 1.136 ст. 136 Податкового кодексу України) [13]. Варто зауважити, що Податковим кодексом України не визначено ніяких різниць, що могли б корегувати фінансовий результат від отриманих товариством з обмеженою відповідальністю внесків до статутного капіталу. Інформація щодо стану й руху статутного капіталу в бухгалтерському обліку відображають на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Наголошуємо на тому, що на сьогодні здійснення внеску до статутного капіталу підприємства є найбільш поширеним способом «внесенням коштів», серед платників податків, який не викликає суттєвих підозр у представників фіскальних установ.

3. Урахування необхідної для «внесення» суми грошових коштів передоплати за товари/послуги, фактична поставка яких не буде здійснюватись у майбутньому. Особа, яка отримує передоплату (аванс) за товари/послуги, що де-юре мають бути поставлені замовникові, має сплатити 20% ПДВ від суми отриманих грошових коштів за правилом першої події. При цьому зарахована сума передоплати (авансу) не визнається доходом підприємства, а значить, не збільшує фінансового результату до оподаткування (п. 6.4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід») [39]. Необхідно зробити таке застереження: в разі проведення податкової перевірки з боку контролюючих органів грошові кошти як передоплата (аванс) за непоставлені протягом трьох років товари/послуги можуть бути визнані безповоротною фінансовою допомогою, що тягтиме оподаткування такої суми податком на прибуток підприємств у розмірі 18%, існує також імовірність накладення штрафу в розмірі 20% від цієї суми за несвоєчасну сплату податків (ст. 126 Податкового кодексу України) [13].

З огляду на такий ризик має місце практика, за якою підприємства вдаються до складання первинних документів, що юридично відображають здійснення операцій, які фактично не були здійснені.

Таким чином проаналізовано досить поширені способи «внесення» грошових коштів на рахунок підприємства, які є досить показовими в контексті відмежування податкового планування від суміжних понять. На нашу думку, віднесенням до податкового планування можна вважати варіант № 2 – здійснення внеску до статутного капіталу підприємства. У цьому випадку продемонстровано використання виключно законних способів зменшення податкового обов'язку, а дії платника податків відповідають його меті.

У свою чергу, варіант № 1 – використання поворотної фінансової допомоги – характеризується невідповідністю форми діяльності її змісту. У такому випадку особа вдається до обману і зловживання правами, в результаті чого уникає оподаткування. На нашу думку, саме ці дії й охоплюються поняттям «обхід оподаткування».

Щодо варіанта № 3, то ми схильні називати його «ухиленням від сплати податків». Кримінальний кодекс України містить ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)». Однак у ній закріплюється санкція за такі дії, якщо вони призвели до ненадходження до бюджетів коштів у значних, великих чи особливо великих розмірах. Ми, звісно, погоджуємося із цим. У той же час з метою розмежування скорочення платником податків обсягу свого податкового обов'язку ухиленням від сплати податків слід вважати дії, які прямо визначаються законом як протиправні. Такими можуть бути дії, що підпадають під диспозицію ст. 212 Кримінального кодексу України, так і ті, що визначені у статтях: 205 «Фіктивне підприємництво», 358 «Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів» [35] та іншими статтями як Кримінального, так і Кодексу України про адміністративні правопорушення й Податкового кодексів

України, якщо, описані в них дії націлені на зменшення платником свого податкового обов'язку. Отже, ухиленням від сплати податків з метою розмежування способів зменшення платником податків свого податкового обов'язку ми вважаємо дії особи, націлені на зменшення чи уникнення податкового обов'язку, за умови, якщо вони прямо порушують визначені законом норми права.

З огляду на зазначене слід відзначити безумовну необхідність закріплення їх дефініцій на законодавчому рівні. Пропонуємо внести зміни до ст. 14 Податкового кодексу України у зв'язку з її доповненням легальними визначеннями таких правових категорій, як «податкове планування», «агресивне податкове планування» та «обхід оподаткування» у відповідній редакції:

1. Податкове планування – це право платника податків, що полягає в реалізації його інтересу шляхом розроблення стратегії та подальшого її дотримання задля досягнення ділової мети своєї діяльності за допомогою дозволених законом методів без порушень вимог українського та міжнародного податкового законодавства.

2. Агресивне податкове планування – це дії платника податків, характерні використанням правил одночасно декількох податкових юрисдикцій, а також міждержавних угод, результатом яких є отримання неналежної податкової вигоди або несплата необхідних податкових платежів.

3. Обхід оподаткування – це дії платника податків, що формально відповідають вимогам податкового законодавства, але містять елементи зловживання, обману, невідповідності діловій меті діяльності для отримання податкової вигоди або зменшення обсягу належних податкових відрахувань.

РОЗДІЛ 2.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ТА НАЦІОНАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

2.1. Способи і методи податкового планування

Класифікація способів і методів податкового планування характеризується множинністю підходів до їх розкриття науковцями і практиками. Так, Є. М. Євстегнєєв й Н. Г. Вікторова виділяють загальні і спеціальні способи цього правового явища. Першу групу становлять: (а) вибір облікової політики організації для цілей оподаткування; (б) укладення договорів і здійснення угод, оподаткування яких є нижчим за традиційний підхід; (в) максимальне використання законодавчих пільг. До спеціальних способів ці автори відносять методи: (а) заміни відносин, (б) поділу відносин, (в) відстрочення податкового платежу, (г) прямого скорочення об'єкта оподаткування [38, с. 137 – 139]. Окрім того, що за такою класифікацією виникає питання щодо критерію, за яким ті чи інші способи податкового планування поділяються на основні і спеціальні, деякі з них викликають сумніви стосовно взагалі їх віднесення саме до податкового планування. Зокрема, йдеться про такий спосіб, як укладення договорів і здійснення угод, оподаткування яких є нижчим за традиційний підхід. Податкове планування не може будуватися на обмані, адже, якщо фактична складова діяльності відрізняється від номінального її наповнення, маємо справу з обходом оподаткування.

Дещо схожим видиться підхід А. В. Бризгаліна, В. Р. Берніка, А. Н. Головкіна. Вони також виділяють спеціальні методи податкового планування, однак замість загальних надають практичні рекомендації стосовно втілення в життя такого планування. Так, ними детально описується розроблення наказу про облікову політику, оптимізація

оподаткування через договір, в тому числі й через його методику економіко-правового аналізу. До спеціальних методів науковці відносять [41, с. 150]:

1) Метод заміни відносин, що охоплює:

а) заміну договору купівлі-продажу основного засобу на договір фінансового лізингу;

б) заміну договору купівлі-продажу основного засобу на договір оренди;

в) уникнення оподаткування податком на доходи фізичних осіб сум матеріальної вигоди при видачі працівникові займу на придбання майна;

г) пониження оподаткування по операціях щодо дарування (розподілу, виділення) квартир співробітникам;

д) заміна разових виплат на премії.

2. Метод розділення відносин, який полягає в поділі:

а) операцій щодо реконструкції будови, власне, на реконструкцію й капітальний ремонт;

б) договору купівлі-продажу на сам договір купівлі-продажу й договір на надання інформаційно-консультаційних послуг;

в) платежу за договором поставки на сам платіж за договором поставки й неустойку;

г) договору підряду з фізичною особою на договір підряду на виконання робіт і договір купівлі-продажу матеріалів;

3. Метод відстрочення податкового платежу:

а) із застосуванням векселя;

б) відстрочення виникнення оподатковуваного обороту: (а) шляхом нарахування грошових коштів в останній день звітного періоду, (б) за схемою «кредит-депозит»;

в) сплати податку на прибуток шляхом установлення в договорі особливостей переходу права власності;

4. Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування охоплює скорочення обсягу об'єкта оподаткування:

а) за податком на прибуток шляхом проведення дроблення договорів купівлі-продажу майна;

б) за майновими податками шляхом проведення інвентерізації, переоцінки основних засобів, продовження нормативного строку будівництва.

5. Метод офшору охоплює:

а) використання офшору та схеми за територіальним принципом:

а) іноземні офшори;

б) внутрішньодержавні офшори.

6. Метод пільгового підприємства:

а) підприємство інвалідів;

б) перехід від загальної системи оподаткування на спрощений режим останнього;

6. Застосування пільг по окремих податках [41, с. 150].

Нам імponує такий розгорнутий підхід цього колективу авторів. Ми знаходимо його доцільним і таким, що досить ємно демонструє способи та методи податкового планування. Однак хотілося б повернутися до природи податкового планування, яке є досить складним, а всі його способи й методи навіть неможливо перерахувати. Його постійний розвиток, наявність внутрішньодержавного й міжнародного рівнів дозволяють зробити лише умовну схематичну класифікацію, що допоможе відобразити основні його напрямки.

Слід зробити огляд практичних способів і методів податкового планування з огляду на ті елементи оподаткування, які найбільш яскраво й точно відображають сутність і зміст податкового планування. Такими елементами податку є суб'єкт та об'єкт оподаткування.

Платники податку (суб'єкти). Основною особливістю використання платників податку при податковому плануванні є залучення специфічних суб'єктів, які мають менше податкове обтяження. До них належать: (а) суб'єкти із низькоподаткових юрисдикцій; (б) специфічний суб'єкт у

виді створеного певного товариства; (в) такі суб'єкти як, агент і комісіонер, використовувані (відповідно) в агентських і комісійних видах діяльності; (г) сільськогосподарські товаровиробники (в рамках України) та ін. Звернемо увагу на декілька прикладів.

Що стосується залучення до діяльності суб'єктів з низькоподаткових юрисдикцій, відзначимо, що на сьогодні це не просто спосіб, а цілий пласт міжнародного податкового планування, який не можна вичерпати через опис його способів і методів. Подібне залучення – це певна творчість платників податків, що характеризується складністю, адже потребує залучення не тільки актів внутрішнього законодавства декількох країн, а й урахування при цьому двосторонніх і багатосторонніх угод, міжнародних конвенцій, директив тощо. Діяльність у цьому напрямку є складною ще й тому, що вимагає постійної активності платника податків, адже законодавство (зокрема міжнародні акти) останнім часом націлене на більш жорсткий контроль, прозорість і чітку звітність з боку багатонаціональних компаній.

Так, на сьогодні не є популярними класичні офшорні юрисдикції на зразок Панам, Маршаллових, Британських Віргінських островів і Сейшельських островів. Дійсно, на перший погляд, Панама є надпривабливою юрисдикцією, адже для компаній, які, реєструються, як правило, у формі корпорації або приватних фондів і які фактично не ведуть свою діяльність на території цієї юрисдикції, встановлюються такі преференції: а) відсутність обмежень стосовно уставного капіталу; б) зведення податкових обтяжень до фіксованого щорічного мита; в) відсутність вимог щодо надання бухгалтерської звітності і проведенню аудиту; г) доступність номінального сервісу; д) інформація про бенефіціарного власника, що знаходиться в реєстраційного агента. Однак Панама, як зазначається в постанові Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 № 480, входить до «Переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний

податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» [42]. Це обов'язково враховується при виконанні інших вимог, визначених Податковим кодексом України, і є наслідком віднесення операцій українських платників податків з контрагентами з Панами до контрольованих операцій. Також Панама знаходиться у так званому «Чорному списку ЄС», а це тягне за собою несприятливі наслідки у виді: (а) посиленого контролю, (б) аудиту зі сторони контролюючих органів, (в) відмови контрагентів у співпраці через втрату юрисдикцією «добросовісного» статусу, (г) досить частоті відмови банків у відкритті рахунків, (д) проведенні транзакцій при співпраці з такими юрисдикціями. Але потрібно наголосити, що з 2018 р. Панама приєдналася до Common Reporting Standard (CRS), що, безумовно, свідчить про відхід від політики стандартних офшорів навіть цієї класичної офшорної юрисдикції [43].

Факт світових змін щодо офшорної політики чітко простежується на прикладі Британських Віргінських островів, які тривалий час поповнювали ряди класичних офшорів. Вони надавали платникам податків певні переваги, як от: (а) відсутність обмежень щодо уставного капіталу, (б) оподаткування у виді фіксованого щорічного мита, (в) відсутність вимог щодо надання бухгалтерської звітності й аудиту (але існували вимоги щодо зберігання фінансової документації), (г) відсутність вимог стосовно резидентського статусу директора, (д) доступність номінального сервісу, (е) відсутність публічної інформації про директорів та акціонерів [44].

Починаючи з 2016 р. Британські Віргінські острови взяли чіткий курс на більш жорсткі вимоги до зареєстрованих у своїй юрисдикції компаній, зокрема, що стосується звітності. По-перше, започатковане обов'язкове ведення реєстру директорії в Реєстрі компаній Британських Віргінських островів. По-друге, були введені доповнення до правил зберігання документації компанії: започатковано обов'язок її зберігання протягом п'яти

років з моменту укладення угоди й обов'язкове надання записів і бухгалтерської документації за запитом реєстраційного агента. По-третє, були введені Anti-Money Laundering Regulations, що полягають у розкритті реєстраційному агенту на Британських Віргінських Островах інформації про бенефіціарного власника компанії [44].

Як зазначає Г. Цукман, через реєстрацію мультинаціональних корпорацій в низькоподаткових юрисдикціях ЄС щорічно недоотримує близько шістдесят мільярдів євро [45, с. 14]. Як уже зазначалося, таке становище спричинило застосування більш жорстких методів протидії застосуванню платниками податків низькоподаткових юрисдикцій у своїй діяльності. На сьогодні методи здійснення транзакцій безпосередньо через такі юрисдикції є майже неможливими. Але практика показує, що кожен захід із запобігання функціонуванню компаній через низькоподаткові юрисдикції отримують відповідь від платників податків у виді нових інструментів податкового планування, які використовують юрисдикції з пониженим податковим навантаженням. Треба додати, що існування деяких держав багато в чому залежить саме від функціонування їх як привабливих з точки зору податкових преференцій для реєстрації іноземних компаній.

Далі є сенс зупинитися на методах податкового планування за допомогою такого суб'єкта, як низькоподаткова юрисдикція більш детально. Напевне, основний масив таких методів, пов'язаний з використанням низькоподаткових юрисдикцій, сьогодні знаходиться у площині податкового структурування.

Податкове структурування становить собою певний вид діяльності, при якому структура компаній будується особою в декількох податкових юрисдикціях, особливості яких найбільш повно відповідають цілям і потребам її діяльності. Одним з найпростіших, однак доволі часто застосовуваних прикладів податкового структурування є партнерство. Партнерством (в міжнародній практиці використовується поняття «tax transparency entity») – це прозора структура діяльності об'єднання осіб, що

не підпадає під оподаткування податком на прибуток на рівні партнерств [46, с. 45]. Оподаткування корпоративним податком має місце на рівні партнерів за місцем їх резидентності [46, с. 45]. Tax transparency entity є певним аналогом українських форм спільної діяльності на кшталт товариств. Такий вид спільної діяльності характеризується об'єднанням сторін (учасників) з метою досягнення певних цілей, які не суперечать закону, як зі створенням юридичної особи (акціонерного товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повного товариства, командитного товариства) (стаття 1 Закону України «Про господарські товариства» [47], так і без створення такої особи [48].

Вирізняються певні форми партнерства, які й охарактеризуємо:

1. Генеральне партнерство – (General Partnership – GP) є аналогом українського повного товариства, що становить собою об'єднання декількох індивідуальних підприємців для ведення бізнесу. Головною ознакою таких партнерств є необмежена відповідальність партнерів. Це означає, що у випадку банкрутства партнери несуть відповідальність перед кредитором всім своїм майном. На практиці такі товариства (особливо з метою податкового планування) зустрічаються вкрай рідко.

2. Партнерство з обмеженою відповідальністю (Limited Partnership – LP) – аналог українського командитного товариства. Це особлива організаційно-правова форма спільної діяльності, що єднає в собі ознаки генерального партнерства й компанії. Основна його відмінність полягає в тому, що такий вид партнерства вимагає наявності генерального партнера з необмеженою відповідальністю; відповідальність же всіх інших партнерів може бути обмеженою часткою їх внеску в капітал такого партнерства.

Партнерство у цій юрисдикції вирізняється такими правилами:

- партнерам необхідно мати акціонерний капітал;
- партнери – утримувачі акцій – можуть бути як юридичними, так і фізичними особами;

– прозорість в оподаткуванні – не є самостійним суб’єктом оподаткування, податкові обов’язки виникають тільки на рівні партнерів.

Слід зазначити, що Limited Partnerships, зареєстроване у Республіці Кіпр для України є допустимим інструментом податкового планування. Адже такий вид спільної діяльності не входить до вже згадуваного нами переліку організаційно-правових форм нерезидентів, затвердженого Постановою Кабінету міністрів України від 04.07.2017 № 480. Отже, для українських контрагентів співпраця з таким родом товариств не буде підпадати під засади визнання операцій контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення (стаття 39 Податкового кодексу України) [13].

Аналогом в українському законодавстві партнерства з обмеженою відповідальністю всіх партнерів (Limited Liability Partnership – LLP) є товариство з обмеженою відповідальністю [47]. Головна відмінність полягає в тому, що відповідальність кожного з партнерів обмежена його внеском у статутний капітал і відсутні вимоги щодо наявності генерального партнера. Важливою ознакою такого виду партнерства є його транспарентність для оподаткування в країні реєстрації, тобто воно повністю звільняється від обов’язку по сплаті корпоративного податку. Прибуток від діяльності LLP оподатковується у країні партнерів. Проте для цілей податкової транспарентності LLP має виконати такі умови: (а) не вести управління в країні реєстрації LLP, щоб запобігти можливості бути визнаним резидентом цієї країни; (б) уникати джерела прибутків у країні реєстрації LLP з метою несплати податку на репатріацію. Названі особливості роблять LLP привабливим для структурування бізнесу з метою планування податків. Більше того, законодавство деяких економічно розвинених країн з високою міжнародною репутацією дозволяє реєстрацію LLP на своїх територіях. Для платників податків, які реєструють такий вид партнерства, це також має додаткову преференцію у виді респектабельної юрисдикції, що для відносин з контрагентами й банківськими установами має значення.

Однією з найбільш популярних юрисдикцій для реєстрації LLP є Велика Британія, партнерство в якій відповідає всім переліченим вище перевагам. Ця юрисдикція є респектабельною, реєстрація партнерства в ній є вигідною обою сторонам (як засновникам партнерства, так і Великій Британії), а тому законодавством цієї держави передбачено досить легкий механізм створення й подальшого утримання партнерства. Однак у розрізі сучасної політики, спрямованої проти агресивного податкового планування й обходу оподаткування, але на прозорість й чесність бізнесу, ОЕСР негативно оцінює діяльність LLP. Починаючи з березня 2015 р., Велика Британія внесла до свого законодавства низку змін, спрямованих на підвищення рівня прозорості цього виду партнерств, але вже з точки зору звітності. Внесення таких змін викликало прийняття The Small Business, Enterprise and Employment Act [49].

Іншим розповсюдженим видом зменшення платником податків обсягу свого податкового обов'язку є уникнення статусу постійного представництва особами, що провадять діяльність на території України. Зазначений спосіб можна віднести до класичного способу агресивного податкового планування. Залежно від того, чим займається представництво, з метою оподаткування воно може бути визнано «представництвом» або «постійним представництвом». Згідно з критеріями, установленими в Типовій конвенції Організації Об'єднаних Націй (ООН) про уникнення подвійного оподаткування [50] й у Податковому кодексі України (п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [13], представництво відповідає таким критеріям:

- займається збором інформації для материнської компанії (дослідження кон'юнктури ринку, громадської думки тощо);
- здійснює допоміжну й підготовчу діяльність.

Таким чином, представництво не повинно вести реальну діяльність в Україні. Потрібно підкреслити, що воно звільняється від сплати податку на прибуток (18%) (п. 3.4. Порядку обліку платників податків і зборів,

затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588) [51]. Як видно з вищенаведеного, уникнення статусу постійного представництва може бути вигідним для платника податків. Згідно з Типовою конвенцією ООН про уникнення подвійного оподаткування й Податковим кодексом України постійне представництво відповідає певним критеріям, а саме:

- провадить свою діяльність в Україні понад 6 місяців протягом року;
- здійснює підприємницьку діяльність на території України [50].

Постійне представництво є платником усіх податків і зборів на загальних підставах. Суми податків нерезидентів, які здійснюють свою діяльність на території України через постійні представництва, оподатковуються податком на прибуток в загальному порядку – за ставкою 18% від фінансового результату. При цьому таке постійне представництво з метою оподаткування прирівнюється до резидента. Додамо, що постійне представництво нерезидента на території України звільнено від обов'язку сплачувати податок на репатріацію при виплаті виручки від продажу товарів і послуг материнської компанії. Інші виплати обкладаються податком на репатріацію – 15% (п.п. «й» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141) [13]. Згідно з Угодами про уникнення подвійного оподаткування при таких виплатах податок в іншій країні підлягає зменшенню на розмір українського податку на репатріацію.

Щодо інших податків і зборів, то оподаткування представництв і постійних представництв відбувається наступним чином: податок на додану вартість сплачується представництвами (в т.ч. постійними) при наявності оподатковуваних операцій з постачання товарів, робіт, послуг більш ніж на 1 млн грн протягом 12 календарних місяців, за ставкою - 20%; єдиний соціальний внесок (ЄСВ) – 22% від суми виплати заробітної плати; податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – 18% і військовий збір – 1,5%. Представництво (в т.ч. постійне), як податковий агент, сплачує ПДФО з сум

всіх виплат, які здійснюються фізичним особами, в тому числі з заробітної плати. При наявності шкідливих викидів сплачується також екологічний податок, ставки якого залежать від критеріїв викидів (сплачується як представництвами, так і постійними представництвами). Обома видами представництв сплачується також податок на майно [13].

Як бачимо, Податковий кодекс України сьогодні відповідає світовим тенденціям у регулюванні діяльності з використанням статуту постійного представництва чи представництва. Уникнення компаніями статусу постійного представництва є однією з найважливіших проблем, що виникає із співвідношення податкового планування та агресивного податкового планування.

І останній момент при розгляді платників податків, який вимагає уваги це - сільськогосподарські товаровиробники. Податкова політика України спрямована на підтримання і стимулювання їх діяльності. Перш за все, підкреслимо, що сільськогосподарським товаровиробникам, частка сільськогосподарського товаровиробництва яких за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %, надається можливість переходу на спрощену систему оподаткування (п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України) [13]. При цьому відповідно до ст. 133.5 Податкового кодексу України, особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування, не є платниками податку на прибуток підприємств (п. 5.133 ст. 133 Податкового кодексу України) [13]. Ключовий момент для податкового планування сільськогосподарського товаровиробника полягає в його об'єкті оподаткування. Ним, згідно з п. 1 ст. 292-1 Податкового кодексу України є площа власних сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду, наданих у користування чи оренду (п. 1.292-1 ст. 292-1 Податкового кодексу України) [13].

Важливим нововведенням, що стосується податкового планування сільськогосподарських виробників стало їх звільнення від авансового внеску

при розподілі дивідендів. Так, п.п. 57.1-1.2. п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу України, що вступив у силу з 1 січня 2018 р., було доповнено відповідними змінами [13]. Відтепер авансовий внесок з податку на прибуток підприємств має сплачуватися всіма емітентами-резидентами корпоративних прав, окрім платника єдиного податку (п.п. 57.1-1.2. п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу України,) [13]. Більше того, йдеться не тільки про дивіденди, нараховані за 2018 р. Якщо за результатами фінансово-господарської діяльності за 2016 і 2017 роки сільськогосподарським товаровиробником не розподілено дивіденди, то при їх розподілі у 2018 р. такий платник не повинен був сплачувати авансових внесків [52].

Слід зазначити, що авансові внески з податку на прибуток оподатковувалися за різними ставками залежно від резидентського статусу акціонера (власника). Так, при розподілі дивідендів між резидентами емітент корпоративних прав мав сплачувати авансовий внесок у розмірі 18 % (ст. 136.1 Податкового кодексу України) [13]. У випадку ж, якщо власник корпоративних прав, на користь якого виплачувалися дивіденди був нерезидентом, то такий авансовий внесок, фактично, оподатковувався двічі: за ставкою 18 % податку на прибуток підприємства, що сплачується платником-розподілювачем дивідендів та ставкою за податком на репатріацію при їх виплаті, що стягується з обсягу отриманих акціонером (власником) коштів. Ставка податку на репатріацію залежить від умов конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Україною і країною нерезидента. Така ставка може коливатися від 0% до 15% [13].

Зазначені нововведення до Податкового кодексу України спростовують сплату авансового внеску за податком на прибуток за ставкою у 18% для сільськогосподарських товаровиробників. Так, редакція Податкового кодексу України від 1 січня 2018 р. указує на обов'язок сільськогосподарських товаровиробників стягувати податок на репатріацію під час виплат акціонерам(власникам)-нерезидентам доходів із джерела походження в Україні (п. 297.5 ст. 297 Податкового кодексу України) [13].

Вказані вище нововведення є справедливими та такими, що повністю відповідають виваженій податковій політиці держави, адже вони спрямовані на сприяння розвитку агропромисловості і притоку іноземних інвестицій. До того ж, така модель єдиного податку є більш логічною з точки зору самої ідеї останнього, оскільки спрощена система оподаткування замінює певне коло податків одним – єдиним податком. У такому випадку сплата авансового внеску з податку на прибуток підприємств вбачається непослідовною. Підсилює цю позицію той факт, що витрати на авансові внески не враховуються в суму сплати єдиного податку [53].

2.2. Податкове планування в системі трансфертного ціноутворення

Проблеми регулювання трансфертного ціноутворення сьогодні виходять на перші місця в низці актуальних проблем податкового права не лише в Україні, а й у світі в цілому. Так, рівень його регулювання в окремій країні вважається одним із тридцяти чотирьох критеріїв у рейтингу конкурентоспроможності національних податкових систем, складеному Світовим банком [54, с. 1]. Як відзначається у статистиці фіскальних органів, близько 25 млрд грн щороку держава недоотримує через використання механізму трансфертного ціноутворення транснаціональними корпораціями. До речі, останніх в Україні станом на 2013 р. було зареєстровано понад 7000, що поставило державу на 15 місце у світі за зареєстрованою кількістю їх філіалів [54, с. 1 – 2].

Безперечно, роль транснаціональних корпорацій у світовій економіці важко переоцінити. Проте одночасно з діяльністю таких компаній виникає величезна кількість проблем як для таких компаній, так і для контролюючих органів. Однією з основних є проблема різності законодавства, яке регулює відносини цих суб'єктів. Так, зазнаючи одночасно впливу декількох юрисдикцій, а значить, і різних правил регулювання ідентичних визначень,

транснаціональні корпорації можуть чи то нести видатки, чи то використовувати комбінацію таких правил з метою несплати необхідних податків. У той же час контролюючі органи стикаються з низкою проблем, пов'язаних з визначенням податкового обов'язку, так і з отримання відповідних даних і нарахуванням сум, необхідних до сплати. Поява трансфертного ціноутворення в законодавстві України спричинила не тільки низку суперечностей на практиці, а й створила чимало невирішених проблем в полі науки податкового права.

Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) є саме такою, чия роль у дослідженні питань трансфертного ціноутворення на сьогодні є основною. Вона створена з метою консолідації зусиль урядів різних держав для ефективного протистояння економічним, соціальним та екологічним проблемам. Станом на сьогодні членами ОЕСР є 35 країн, а саме: Австралія, Австрія, Бельгія, Великобританія, Греція, Данія, Естонія, Ізраїль, Ірландія, Іспанія, Італія, Канада, Латвія, Люксембург, Мексика, Нідерланди, Німеччина, Нова Зеландія, Норвегія, Південна Корея, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, Сполучені Штати Америки, Туреччина, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія, Чилі, Швейцарія, Швеція, Японія.

Україна не є членом ОЕСР, нею не ратифіковано низку нормативно-правових актів, виданих цією організацією, однак сучасні глобалізаційні умови викликають нагальну необхідність у співпраці. У той же час Україна взяла на себе зобов'язання слідувати та поступово імплементувати основні документи ОЕСР з метою наближення стандартів вітчизняного законодавства до новітнього світового рівня [55, с. 162]. Яскравим прикладом такої імплементації стало підписання Україною «Багатосторонньої Конвенції щодо імплементації заходів, пов'язаних із угодою про уникнення подвійного оподаткування для запобігання розмиванню оподаткованої бази та перенесенню прибутку» [56] (так звана Багатостороння конвенція MLI), на яку мають орієнтуватися контролюючі органи та платники податків при застосуванні правил трансфертного

ціноутворення. Слід зазначити, що приєднання до зазначеної Конвенції стало важливим кроком України на шляху встановлення відповідності вітчизняного податкового законодавства міжнародним стандартам в частині регулювання не лише трансфертного ціноутворення, а й податкового планування в цілому. Так, до підписання цієї Конвенції Україна була (і продовжує залишатися) учасницею двосторонніх конвенцій з багатьма країнами світу. В таких Конвенціях узгоджено більшість важливих питань, що стосуються уникнення подвійного оподаткування, наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і приріст вартості майна № 826_648 від 11.08.1993 [57].

Українське податкове законодавство містить положення, що впорядковують правила трансфертного ціноутворення. Так, ст. 39 Податкового кодексу України називає правило витягнутої руки, пов'язаних осіб, операції, які визнаються контрольованими, методи визначення цін ринковими та ін [13]. Хоча ці норми і є достатніми для аналізу операцій цін щодо трансфертного ціноутворення в розрізі їх застосування в межах України, але при аналізі багатонаціональної структури можуть виникати складнощі через брак у Податковому кодексі України необхідних положень.

Роздивимося основне правило трансфертного ціноутворення – принцип витягнутої руки. Мета трансфертного ціноутворення – привести ціни за транзакціями у відповідність до ринкових. Адже за звичайної ситуації співпраці незалежних підприємств умови щодо ціни товару (послуги) будуть задовольняти інтерес кожної із цих сторін, а саме: покупець здійснить покупку за найбільш вигідною ціною, а продавець надасть товар (послугу) до продажу за ціною, що дозволить йому отримати задовільний прибуток. Такі ціни йменуються як звичайні, або ринкові. Більше того, в результаті багаторазової повторності схожих транзакцій на ринку товарів (послуг) сформувались усталені, звичайні ціни, що дістали

назву «ринкові». Однозначно, не будуть визначатися такими, що відповідають ринковим цінам транзакції, при яких вартість покупки значно перевищує аналогічну вартість таких же товарів (послуг) на ринку, або навпаки, продаж товарів (послуг) ставить у відносно не вигідне становище виробника, продавця, постачальника тощо.

Ситуації, коли ціни не відповідають рівню ринкових найчастіше виникають між пов'язаними (асоційованими) особами, які часто намагаються документально відобразити динаміку ринкових чинників у своїх відносинах. Як зазначається в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, не завжди встановлені між асоційованими підприємствами комерційні й фінансові умови неодмінно явно відрізнятимуться від таких умов на ринку. Пов'язані особи в рамках транснаціональних компаній часто ведуть переговори, укладають угоди, причому так, ніби вони є автономними. Підприємства реагують на економічні ситуації, що складаються під впливом ринкових умов, у їх відносинах як із третіми сторонами, так і з асоційованими підприємствами. Наприклад, керівництво місцевої компанії може бути зацікавлене у правильному відображенні прибутків і тому виступатиме проти встановлення цін, які заздалегідь призведуть до скорочення прибутку відповідної компанії. Податкові органи повинні брати ці аспекти до уваги з метою ефективнішого використання власних ресурсів під час відбору платників для проведення перевірок трансфертного ціноутворення. Іноді можуть виникати ситуації, коли відносини між асоційованими підприємствами впливатимуть на результати домовленостей між ними. Тому наявність інформації про переговори щодо досягнення таких домовленостей може бути ускладнено недостатнім підтвердженням того, що операції здійснювалися за звичайних ринкових умов (п.1.5 Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб) [58, с. 36]. Цілком очевидно, що трансфертне ціноутворення є одним з інструментів

маніпулювання цінами і заниження податкової бази з метою скорочення оподатковуваного прибутку.

Потрібно підкреслити, що одна лише наявність пов'язаності осіб не може бути причиною для посиленої уваги контролюючих органів до них як до таких, які націлені на неправомірні дії з прибутками. Адже правильне визначення ринкової ціни за браком ринкових чинників або при використанні певної торговельної стратегії може бути ускладнено низкою чинників. Однак навіть за наявності цілей, які є іншими порівняно з неправомірними, платникам податків необхідно усвідомлювати, що коригування їх оподатковуваного прибутку до прибутку за рівнем ринкових цін повинно мати місце. Отже, принцип витягнутої руки вимагає відповідного коригування незалежно від того, чи були наміри пов'язаних осіб спрямовані на мінімізацію сум для оподаткування. До того ж, недотримання нормальних ринкових цін між пов'язаними особами може мати інші цілі, що різняться від податкових. Приміром, особи можуть перебувати під тиском з боку урядових організацій, що є наслідком конфлікту як всередині країни, так і за її межами (п.1.5 Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб) [58, с. 36].

Податковий кодекс України у п.п.1.1.39 п. 1.39 ст. 39 закріплює обов'язок платника податку визначати свій обсяг оподатковуваного прибуток відповідно до принципу «витягнутої руки» в операціях, які визнані контрольованим, Положення п.п. 2. п.1 ст. 39 Податкового кодексу України повторюють, але не відтворюють в точності офіційне формулювання принципу «витягнутої руки» [13], наданого у ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР, де зазначено: «якщо між двома асоційованими підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності

цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований» [59]. Відтак, для наведеного вище визначення ключовими для з'ясування є два моменти:

- а) чи є досліджувані особи асоційованими;
- б) чи відмінні умови, які встановлюють такі особи для своїх комерційних відносин, від умов між незалежними особами.

Порівняно з вітчизняним законодавством таке трактування є значно ширшим. Перш за все, звернімо увагу на те, що асоційованими (пов'язаними) Типова податкова конвенція ОЕСР і Типова конвенція Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та такими, що розвиваються (до речі, перша конвенція багато в чому повторює положення другої), визнає підприємства, які пов'язані на основі прямого або опосередкованого управління, контролю капіталу підприємством чи особами однієї Договірної країни над підприємством іншої Договірної країни, а також якщо комерційні та фінансові умови між такими підприємствами відрізняється від звичайних, ринкових [50]. Аналогом асоційованих підприємств, визначених наведеними вище Конвенціями, є пов'язані особи, закріплені в нормах Податкового кодексу України.

Окрім пов'язаності осіб, правило «витягнутої руки» за Податковим кодексом України вимагає наявності контрольованості операцій для застосування правил трансфертного ціноутворення. Більше того, вітчизняне законодавство встановлює триланкову систему визначення операцій контрольованими.

По перше, п.п. 1.1.2.39 п. 2.39 ст. 39 цього Кодексу встановлює нижчеперелічені засади віднесення операцій до контрольованих, а саме господарські операції [13]:

- між резидентом і пов'язаною особою – нерезидентом (при цьому Податковий кодекс України здійснює певну деталізацію, про що йтиметься далі);

- купівлі-продажу (зовнішньоекономічні) за допомогою залучення нерезидентів-комісіонерів;

- з нерезидентами, зареєстрованими в державах, включених до Переліку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України № 1045 від 27 грудня 2017 р. «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1. пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» [60]. До такого списку потрапили країни з так званого чорного та сірого списку офшорних зон;

- з нерезидентами, які входять до списку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 04 липня 2017 р. № 480 «Про затвердження Переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» [61]. Більшість таких організаційно-правових форм – це види партнерств, а також певні види інвестиційних фондів, трастів, асоціацій, фондів, об'єднань та ін.

- між нерезидентом і постійним представництвом такого нерезидента в Україні.

По-друге, Податковим кодексом України наводиться визначення господарських операцій для цілей трансфертного ціноутворення. Ними визнаються всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть мати вплив на розмір податку на прибуток підприємства платника податків. До таких операцій належать:

- купівлі-продажу: послуг, корпоративних прав, довгострокових матеріальних/нематеріальних активів, акцій та інші інвестиції;

- операції: (а) з такими видами товарів, як сировина, готова продукція тощо; (б) з нематеріальними активами (роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау, об'єкти інтелектуальної

власності та ін.; (в) між нерезидентом та постійним представництвом такого нерезидента в Україні;

– фінансові операції.

Цей список відображає операції, що частіш за все мають значення для трансфертного ціноутворення, але не є виключним (п.п. 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України) [13]:

По-третє, цим кодифікованим актом контрольованими визнаються тільки ті операції між пов'язаними особами, які, окрім того, що підпадають під зазначені вище вимоги, виконують одночасно вартісні критерії, визначені за даними бухгалтерського обліку за вирахуванням непрямих податків:

– 150 млн грн – річний дохід платника податків за відповідний звітний рік;

– 10 млн грн – обсяг господарських операцій з кожним контрагентом за відповідний звітний рік;

– 10 млн грн – обсяг господарських операцій між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні (п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України) [13].

Для того, щоб до контрольованих операцій могли бути застосовані правила трансфертного ціноутворення, ці операції повинні визначатися як зіставні з неконтрольованими, а значить, відповідати таким вимогам:

а) при їх порівнянні за допомогою застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення не повинно бути істотних відмінностей між ними, які мали б суттєвий вплив на фінансовий результат;

б) за наявності значних відмінностей між порівнюваними операціями, що можуть значно вплинути на фінансовий результат, їх необхідно усунути шляхом коригування умов і фінансових результатів таких операцій (п.п. 39.2.1.5 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України) [13].

Наведемо декілька податкових спорів з цього питання. Одним з найперших показових рішень щодо сутності контрольованих операції та їх відповідності принципу «витягнутої руки» стала справа № 816/515/17, в якій розглянуто спір між ТОВ «Грейн Інновейшн Системз» та ГУ ДФС України в Полтавській області щодо скасування податкових повідомлень-рішень від 24 березня 2017 р [62].

Свою позицію ДФС України обґрунтувало так: що по-перше, ТОВ «Грейн Інновейшн Системз», укладаючи на митній території України господарські операції зі своєю афілійованою компанією за завищеними цінами, штучно збільшило бюджетне відшкодування з ПДВ; по-друге, укладення господарських зовнішньоекономічних контрактів ТОВ «Грейн Інновейшн Системз» з пов'язаною швейцарською компанією за заниженими цінами дозволило українській компанії занизити відрахування з податку на прибуток підприємств.

У перебігу розгляду справи судом установлено, що, визначаючи зіставність операцій з поставки сої й кукурудзи ТОВ «Грейн Інновейшн Системз» з подібними операціями, ДФС України керувалася виключно інформацією з офіційного джерела Інформаційно-аналітичний продукт «Товарний монітор.Україна» (видавник – ДП «Держзовнішінформ»). ДФС України дійшла висновку, що ці продукти, які є предметом контрольованих операції ТОВ «Грейн Інновейшн Системз», відповідають характеристикам фуражної кукурудзи й сої, встановленим Національним стандартам ДСТУ 4964:2008 та ДСТУ 4525:2006 [63; 64]. При цьому ДФС наполягала на відсутності істотного впливу відмінностей у комерційних умовах на визнання операцій зіставними [62].

У свою чергу, суд не погодився з указаними твердженнями ДФС України. Його позиція ґрунтувалась на тому, що обґрунтування контролюючих органів не відповідає положенням Податкового кодексу України, а саме: п.п. 39.2.2.1 – 39.2.2.5 п. 39.2 ст. 39 [13]. Операції визнаються зіставними, якщо вони здійснені в однакових комерційних

умовах, а відмінності між ними можуть бути усунені шляхом коригування умов / результатів контрольованих операцій. При цьому при визначенні зіставності операцій необхідно враховувати наступні аспекти: (а) особливості товарів (робіт/послуг), що становлять предмет операції; (б) функції, що виконують сторони контрольованих операцій; (в) активи, які сторони залучають до здійснення таких операцій; (г) розподіл ризиків, вигод, відповідальності між цими сторонами; (д) особливості відносин між останніми; (е) економічні умови й бізнес-стратегії сторін контрольованих операцій [13].

Також при визначенні зіставності зазначених операцій слід провадити аналіз, який включає в себе дослідження таких аспектів господарської операції, як-то:

- характеристика товарів (робіт/послуг);
- кількість товарів, обсяг виконаних робіт (наданих послуг);
- строки виконання господарських зобов'язань;
- умови здійснення платежів під час проведення операції;
- офіційного курсу гривні до іноземної валюти, встановленого Національним банком України, у разі використання такої валюти у розрахунках під час проведення операції, зміни цього курсу;
- розмір звичайних надбавок чи знижок до ціни товарів (робіт, послуг), зокрема знижок, зумовлених сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги);
- втрата товарами споживчих якостей, закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації), збутом неліквідних або низьколіквідних товарів;
- розподіл прав та обов'язків між сторонами операції, визначених за результатами функціонального аналізу [62].

По справі № 816/515/17 судом було встановлено, що представники ДФС України не мали змоги отримати необхідну інформацію, перелічену вище, з офіційних джерел, на підставі даних яких мав місце відбір операції

для їх зіставлення. Більше того, орган ДФС не врахував невідповідність в умовах Інкотермс. Так, поставка в контрольованій операції відбувалась на умовах СРТ Елеватор та СРТ Порт, а в операції, яку ДФС України визначив як зіставну, поставка була здійснена на умовах EXW Елеватор, СРТ, FOB. Ми погоджуємося з позицією суду, який у своїй постанові вказав на значну роль умов базису поставки й оплати для визначення ціноутворення [62].

Таким чином, з огляду на наведене, суд дійшов висновку про необхідність проведення поглибленого економічного аналізу з урахуванням усіх аспектів, зазначених у ст. 39 Податкового кодексу України, для визначення зіставності операцій. На підставі цього позов ТОВ «Грейн Інновейшн Системз» було задоволено трьома судовими інстанціями.

Інша судова справа (№ 815/3424/17), в межах якої вирішувався спір щодо зіставності операцій і щодо методології визначення цін у трансфертному ціноутворенні має певні схожості зі справою ТОВ «Грейн Інновейшн Системз». До Одеського окружного адміністративного суду звернулося приватне підприємство приватне підприємство «Сіс Груп» про скасування податкового повідомлення-рішення за № 0005192207 від 27 вересня 2017 р. Обставини ситуації в цій справі такі: суди двох перших інстанцій погодилися із позивачем у частині його доводів про неправильність визначення контролюючим органом звичайної ціни продукції. Свою позицію підприємство «Сіс Груп» обґрунтувало тим, що ДФС при визначенні звичайної ціни керувався тільки ціною сільськогосподарської продукції, не беручи до уваги інші умови договору, що прямо впливають на ціну продукції (строки поставки, оплати, знижки, надбавки за рекламу, розподіл ризиків, функцій та використання активів та ін.). При цьому органами ДФС за основу взято ціну товару на дату переходу права власності без урахування фіксації ціни, здійсненої сторонами в момент підписання цього правочину. Ще одним аргументом проти обґрунтування позиції контролюючих органів послужило використання останніми тільки одного офіційного джерела інформації, що прямо

суперечить вимогам ст. 39 Податкового кодексу України, де зазначено необхідність залучення декількох таких джерел [65].

Наступним показовим рішенням із трансфертного ціноутворення, що демонструє неоднозначність розуміння застосування методів трансфертного ціноутворення, є рішення суду у справі № 804/2025/17, де ТОВ «Молочний дім» оскаржувало податкові повідомлення-рішення ДФС України. Дніпропетровський окружний районний суд задовольнив цей позов, мотивувавши своє рішення нижченаведеними фактами:

- 1) Оскільки ТОВ «Молочний дім» у своїй документації з трансфертного ціноутворення застосував метод чистого прибутку, згідно зі ст. 39 Податкового кодексу України контролюючим органом мало бути здійснено перевірку розрахунків платника податків кожного з елементів економічного аналізу саме за методом чистого прибутку. Натомість органом ДФС було проведено власний розрахунок показника рентабельності без аналізу такого розрахунку ТОВ «Молочний дім»;
- 2) У своїх розрахунках показника рентабельності контролюючий орган взяв до уваги витрати, що не стосувалися діяльності платника податків;
- 3) Не були дотримані правила встановлення зіставності контрольованих операцій з неконтрольованими [66].

Досить цікавим, але в той же час дискусійним рішенням спором з трансфертного ціноутворення є спір щодо форвардних контрактів. Нагадаймо, що за п.п. 71.1.14 п. 1.14 ст. 14 Податкового кодексу України звичайною ціною у форвардних і ф'ючерсних контрактах є ціна, яка відповідає форвардній або ф'ючерсній ціні на дату укладення контракту [13]. Звернімося знову до прикладу з практики. До окружного адміністративного суду м. Києва звернулося ТОВ «Кернел-Трейд» про скасування податкових повідомлень-рішень ДФС. Суд підтримав правову позицію органу ДФС, аргументуючи її тим, що діяльність позивача не відповідає особливостям форвардного контракту, оскільки після укладення

останнього сторонами були досягнуті домовленості щодо розміру, ціни й умов окремих поставок у додаткових угодах до основного контракту. Суд, трактуючи п.п. 71.1.14 п. 1.14 ст. 14 Податкового кодексу України, зазначив, що закріплення ціни контракту на дату його укладення є істотною умовою форвардного контракту, без визначення якої такий вид останнього не вважається укладеним [13].

Натомість апеляційна судова інстанція підтримала позицію ТОВ «Кернел-Трейд». Свою позицію суд аргументував тим, що умовою форвардного контракту було закріплено застереження про укладення додаткових угод до основного контракту щодо певних партій товарів, де буде додатково зафіксована ціна щодо них. Суд наполягав на тому, що підписання окремих документів з певним часовим діапазоном у межах одного форвардного контракту не суперечить закону, оскільки в нормах податкового законодавства не йдеться про одномоментне укладення форвардного чи ф'ючерсного контракту. При цьому, зміна умов форвардного контракту, на думку суду, допускається за згодою на те сторін. Таким чином, Київський апеляційний адміністративний суд скасував рішення попередньої інстанції, підтримавши позицію позивача про можливість змін умов форвардних контрактів у контрольованих операціях після їх укладення [67].

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що трансфертне ціноутворення є одним з найбільш актуальних напрямків податкового права на сьогодні не тільки в Україні а й у світі. Як бачимо, наведені вище судові рішення демонструють, що виникають значні проблеми у регулюванні трансфертного ціноутворення в Україні. Це призводить до того, що платники податків і контролюючі органи змушені звертатися до міжнародного досвіду впорядкування цих відносин. Основна проблема полягає не тільки в тому, що велика кількість таких актів, роз'яснень не ратифіковані Україною, а й у тому, що вітчизняне податкове регулювання не містить вказівки щодо можливості їх застосування.

Одну з основних ролей у регламентації трансфертного ціноутворення сьогодні у світі відіграє ОЕСР. Ця організація зосереджена на виробленні уніфікованої політики в діяльності і в регулюванні різних галузей економіки її держав-членів, заснованої на досвіді [68, с. 147]. Важливим її доробком є створення у в 1979 р. окремого регулюючого документа – Керівництва ОЕСР з трансфертного ціноутворення для мультинаціональних підприємств і податкових адміністрацій. Цей документ визначив правила регламентування трансфертних цін багатонаціональних корпорацій, їх оподаткування, методології обчислення таких цін і т.ін. На сьогодні зазначені Керівництва залишаються одним з головних рекомендаційних і методологічних документів стосовно податкового регулювання трансфертного ціноутворення, на який при формуванні свого внутрішнього законодавства із цих питань спираються більшість економічно розвинених країн світу, серед яких не тільки держави – члени ОЕСР [68, с. 115].

2.3. Світові тенденції регулювання податкового планування

Як уже зазначалося вище в магістерській роботі, більшість дискусій у рамках податкового планування точиться довкола тлумачення його поняття та меж. При цьому обидва питання є взаємозалежними, оскільки дефініція будь-якого поняття впливає перш за все з окреслення рамок оперування ним. Отже, можна говорити, що основним питанням у вирішенні проблеми податкового планування є відмежування його, як, однозначно, правомірного явища від зловживання правом осіб в податкових відносинах. Щоб нагально це продемонструвати звернемося до рішень вітчизняного Верховного Суду. Перш, ніж приступити безпосередньо до аналізу таких рішень, вважаємо за необхідне згадати норму п.п. 8 п. 1 Перехідних положень Кодексу адміністративного судочинства України, в якому йдеться, про те що суд, який розглядає справу в касаційному порядку у складі колегії судів або палати (об'єднаної палати), передає справу на розгляд Великої Палати

Верховного Суду, якщо така колегія або палата (об'єднана палата) вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду (п.п. 8 п. 1 Перехідних положень Кодексу адміністративного судочинства України) [69].

З огляду на наведену вище норму Кодексу адміністративного судочинства України хочемо продемонструвати деякі рішення Верховного суду, що визначають трактування такої норми незрозумілим. Мова йдеться про постанову Верховного Суду від 16.01.2018 у справі 2а-7075/12/2670, в якій зазначено: «Статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку [70]. Відзначимо, що положення цього документу дублюють постанову Верховного Суду від 1 грудня 2015 р. по справі № 826/15034/14 [71].

При цьому вже через два дні після затвердження постанови Верховного Суду від 16.01.2018 по справі за № 2а-7075/12/2670 цей же судовий орган видав постанову від 18 січня 2018 р. у справі 805/6031/13-а, де читаємо: «Поняття «добросовісний платник», яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення у платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування та податкового законодавства, а тому можливі порушення податкового законодавства з боку контрагента-постачальника, а відсутність доказів протиправної змови учасників операцій з метою отримання позивачем (покупцем) необґрунтованої податкової вигоди не є безумовною підставою для висновку про порушення саме покупцем вимог податкового законодавства та позбавлення його права сформованих податкових вигод за фактично вчиненою операцією» [72].

Два наведені рішення не містяться у площині однієї правової позиції. Більше того, кожне з них є радикальним та таким, а тому ми не можемо їх

підтримати. Звернімо увагу далі на третю постанову, видану Верховним Судом того ж місяця 2018 р. – від 25 січня 2018 р. у справі за № 2а-4259/12/1070 [73], у якій зазначено, що суди повинні надати належну правову оцінку всім доказам та обставинам, їх сукупному зв'язку, з'ясувати характер і зміст спірних операцій, дослідити договори, укладені платником податків, а також усі укладені на його реалізацію первинні документи, і лише на підставі цього робити вмотивовані висновки про достовірність чи недостовірність даних, указаних у первинних документах або про їх невідповідність вимогам чинного податкового законодавства чи навпаки, а також про те, чи відбувся дійсний рух активів між учасниками відповідних операцій, про наявність зв'язку між фактом придбання товарів/ робіт/ послуг з понесенням інших витрат з господарською діяльністю суб'єкта оподаткування й використання їх у господарській діяльності. Продовжуючи розкриття змісту положень зазначеної Постанови, цитуємо далі: «...Наявність у покупця належно оформлених документів, необхідних для віднесення певних сум до податкового кредиту, зокрема, виданих продавцем накладних, не є безумовною підставою формування податкового кредиту, у разі недоведення реальності здійснених господарських операцій та факту використання придбаних товарів/ робіт/ послуг в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку» [73].

Позиція останнього наведеного рішення Верховного Суду знаходиться в рамках правової позиції Європейського Суду з прав людини. Проте для України характерна дискусія щодо меж зловживання правом особою навіть на рівні цього Суду. Повернімося до п.п. 8 п. 1 Перехідних положень Кодексу адміністративного судочинства України, наведеного вище. Виникає справедливе запитання: як застосовується вказана норма в розрізі наведених рішень Верховного Суду?

Правова позиція в Україні стосовно податкового планування, його меж, співвідношенням зі зловживанням правом, що породжує агресивне

податкове планування, обхід оподаткування та ухилення від сплати податків, має бути чітко визначеною.

Насамперед треба підкреслити, що Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод від 1950 р. встановлюється заборона будь-яких зловживань правом: «Жодне з положень цієї Конвенції не може тлумачитись як таке, що надає будь-якій державі чи особі право займатися будь-якою діяльністю або вчиняти будь-яку дію, спрямовану на скасування будь-яких прав і свобод, визнаних цією Конвенцією, або на їх обмеження в більшому обсязі, ніж це передбачено в Конвенції» [74].

Оновлена редакція Кодексу адміністративного судочинства України, у свою чергу, містить ст. 45, якою забороняється зловживання процесуальними правами. У ній міститься вказівка на обов'язок добросовісного користування процесуальними правами всіма учасниками судового процесу, а також їх представниками. Процесуальними зловживаннями, у ст. 45 Кодексу адміністративного судочинства України названі дії, що суперечать завданням адміністративного судочинства, а саме:

а) подання особою скарги на судові рішення, яке не підлягає оскарженню, не є чинним або дія якого закінчилася (вичерпана), подання клопотання (заяви) для вирішення питання, яке вже вирішено судом, за відсутності інших підстав або нових обставин, заявлення завідомо безпідставного відводу або вчинення інших аналогічних дій, спрямованих на безпідставне затягування чи перешкоджання розгляду справи чи виконання судового рішення;

б) подання декількох позовів щодо одного й того самого відповідача (відповідачів) з тим же самим предметом і з тих же підстав, або подання декількох позовів з аналогічним предметом і з аналогічних підстав, або вчинення інших дій, метою яких є маніпуляція автоматизованим розподілом справ між суддями;

в) подання завідомо безпідставного позову, позову за відсутності предмета спору або у спорі, який має очевидно штучний характер;

г) необґрунтоване або штучне об'єднання позовних вимог з метою зміни підсудності справи, або завідомо безпідставне залучення особи як відповідача (співвідповідача) з тією самою метою;

д) узгодження умов примирення, спрямованих на шкоду правам третіх осіб, умисне неповідомлення про осіб, які мають бути залучені до участі у справі [69].

Наголосимо, що наслідки, які Кодекс адміністративного судочинства України передбачає щодо наведених зловживань, відповідають засадам, установленим згаданою Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод, якою визнається неприйнятною будь-яка індивідуальна заява, якщо вона подана зі зловживанням процесуальними правами (ст. 35 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950) [74].

Частина 3 ст. 45 цього Кодексу уповноважує суди залишати без розгляду або повертати скарги, заяви і клопотання, якщо вони подані зі зловживанням процесуальними правами [69]. При цьому названа стаття є спеціальною; загальна ж ст. 169 Кодексу адміністративного судочинства України, яка регулює залишення позовної заяви без руху або повернення позовної заяви не передбачає умови зловживання процесуальними правами [69].

Ще одна невідповідність стосовно заходів, передбачених для осіб, які зловживають процесуальними правами, міститься в ч. 3 ст. 249 Кодексу адміністративного судочинства України, положення якої вказують на право суду постановляти окрему ухвалу у випадку зловживання процесуальними правами [69]. Щоб постановити таку ухвалу, суду необхідно розглянути позов у судовому засіданні, що, у свою чергу, аж ніяк не відповідає засадам протидії умисному затягуванню судового процесу.

Таким чином, можемо стверджувати, що логіка законодавця щодо встановлення заходів впливу на осіб, які зловживають процесуальними правами є зрозумілою й необхідною. Проте станом на сьогодні оперування

нею вимагає суттєвого доопрацювання, для того щоб функціонування таких норм виправдовувало мету їх законодавчого втілення.

Одним із способів розв'язання податкових спорів у податковому праві, який принципово відрізняється від судового й досудового, є інститут попереднього рішення. Більш точно цей інститут характеризує вираз «запобігання податкових спорів». Для платника податків, який провадить свою діяльність на підставі податкового планування, вкрай важливо знати, яким чином розцінять його дії контролюючі органи. Цьому суб'єктові було б зручніше «обговорити» всі подробиці своєї діяльності й можливі її наслідки з податковими органами [75, с. 51]. Це є можливим завдяки застосуванню такої процедури, як фіскальний рескрипт (*rescript fiscal*), який залежно від країни законодавця чи різних наукових позицій може мати такі назви, як: «інститут попереднього рішення», «горизонтальний моніторинг» та ін.

У вітчизняному податковому законодавстві фіскальний рескрипт втілено в положеннях глави 3 розділу II Податкового кодексу України й іменується «податкова консультація». Його сутність полягає в тому, що платникові податків за його зверненням надається можливість отримати від контролюючих органів безоплатної консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства [13]. Згідно п. 52.2 ст. 52 Податкового кодексу України податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію [13]. При цьому Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, у тому числі за допомогою інтернет-ресурсів (п. 52.2 ст. 52 Податкового кодексу України) [13]. Центральним положенням податкової консультації в українському

законодавстві є те, що згідно ст. 53.1 Податкового кодексу України платника податків не може бути притягнуто до відповідальності за діяльність, яка була реалізована згідно податкової консультації (індивідуальної чи узагальнюючої), зокрема, на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована [13].

Введення у формі податкової консультації у 2011 році інституту попереднього рішення у податковому законодавстві України можна вважати безперечним кроком уперед, на зустріч ефективній співпраці платників податків і контролюючих органів.

Окремо слід відзначити новий для українського законодавства прояв фіскального рескрипту, що виражається в укладенні угоди між великим платником податків та контролюючим органом. Так, з метою поліпшення процесу регулювання трансфертного ціноутворення законодавець встановив можливість для платника податків звернутися до контролюючого органу із заявою про намір попередньо узгодити ціноутворення в контрольованих операціях (п.п. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України) [13].

Процедура попереднього узгодження ціноутворення полягає в узгодженні критеріїв, за якими обставини контрольованих операцій будуть визнані контролюючим органом такими, що відповідають принципу «вितягнутої руки» (п.п. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України) [13]. Такими умовами можуть бути: (а) товари/роботи/послуги, щодо яких здійснюються контрольовані операції; (б) методи чи їх комбінація, спрямовані на встановлення відповідності обставин контрольованої операції принципу «витягнутої руки»; (в) умови щодо документації з трансфертного ціноутворення; (г) можливість досягнення допустимого діапазону відхилення рівня економічних умов в контрольованих операціях; (д) строк узгодження умов контрольованих операцій та ін (п.п. 39.6.1.1 п.п. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України) [13].

Результатом попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях є укладення договору між великим платником податків і контролюючим органом. Предметом такого правочину є закріплення важливих умов діяльності для суб'єкта оподаткування, дотримання ним гарантує розцінювання контрольованих операцій контролюючим органом як таких, що відповідають принципу «витягнутої руки». Більше того, принцип стабільності умов договору, укладеного за результатами попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях, гарантує його сторонам чинність умов угоди навіть у разі змін законодавства в період дії цього договору.

Деякі сумніви при цьому викликає формулювання норм п.п. 39.6.3.2 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України, в якій закріплено можливість сторін договору запропонувати зміни до нього про узгодження ціноутворення у випадку змін у податковому законодавстві стосовно діяльності великого платника податків та/або критеріїв визнання операцій контрольованими. Однак у разі незгоди однієї зі сторін із запропонованими змінами, укладений договір про попереднє узгодження ціноутворення припиняє свою дію [13].

Така ситуація, як вбачається, може в певних випадках погіршувати становище платника податків. Договором про попереднє узгодження ціноутворення можуть бути встановлені більш вигідні умови для цієї особи порівняно із законодавчими змінами. Контролюючі органи, обстоюючи фіскальну функцію, вправі запропонувати зміни до укладеного договору, які відповідали б законодавству, однак, при їх урахуванні, вони стали б менш вигідними для платника податків порівняно з попередніми умовами. Таке положення абз. 2 п.п. 39.6.3.2 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України є очевидним проявом фіскальної позиції законодавця. Вищезазначена правова норма може призвести до погіршення становища платника податків і нівелювати користь від укладення угоди про попереднє узгодження ціноутворення. З огляду на це вважаємо більш доречним право на

ініціювання внесення змін до угоди про попереднє узгодження цін залишити тільки великому платникові податків. Ця можливість є закономірною і спрямованою на захист інтересів останнього, на пошуки паритету між сторонами узгодження в рамках імперативного характеру податкових правовідносин.

Окремо слід відзначити світовий досвід функціонування фіскального рескрипту. У Франції, наприклад, згідно зі ст. 64 В Зводу фіскальних процедур платник податків має право направити адміністрації запит про правомірність операції, яку він має намір здійснити в майбутньому [76]. Іншими словами, суб'єкти господарювання, надавши контролюючому органу всі необхідні документи, в праві отримати від нього письмову консультацію до укладення контракту чи договору. Податкова адміністрація, у свою чергу, протягом шести місяців від дня отримання такого запиту повинна у відповіді вказати, чи наявні в даній операції ознаки порушення податкового права. Якщо ж після спливу шестимісячного терміну адміністрація не надала ніякої відповіді, платник може розцінювати це як позитивну оцінку його запланованої діяльності. Якщо адміністрація не висловила своїх заперечень або не надала відповіді у зазначений строк, вона лишається змоги оскаржувати відповідну діяльність платника як неправомірну [76].

Перейдемо до опису практики регулювання податкового планування, що склалась у Великобританії. Для уникнення ризиків платника податків і держави розроблено процедуру розкриття інформації про схеми оптимізації оподаткування, в основі якої знаходиться ідея, що податкове планування є законною діяльністю, але за умови, що податкові консультанти володіють інформацією, щоб було зрозуміло, яким чином здійснюватиметься оптимізація, і щоб надавати розроблені ними схеми контролюючим податковим органам. При цьому вказуються всі використовувані стадії й законодавчі норми. Податкові органи, у свою чергу, видають податковому

консультантові номер, що присвоюється його схемі, який він повинен повідомляти всім користувачам останньої [77, с. 22-26].

Для Великобританії є характерним ще один різновид фіскального рескрипту. Контролюючі органи цієї держави з метою ознайомлення платників податків із законодавством і практикою періодично публікують у засобах масової інформації такі відомості [78, с. 107]:

- додаткові роз'яснення, що не мають законодавчої сили;
- огляд практики щодо регулювання податкового планування;
- внутрішні роз'яснення такої практики;
- податковий бюлетень;
- роз'яснювальні буклети для платників податків і податкових консультантів.

Суб'єкти оподаткування при ознайомленні з такою інформацією, має змогу планувати свою діяльність в такий спосіб, щоб його діяння не могли кваліфікуватися чи то як обхід оподаткування, чи то як ухилення від їх сплати. Однак, платник податків має розуміти, що характер публічних роз'яснень є досить загальним, а контролюючі органи залишають за собою право констатувати, що в кожній окремій ситуації наявні аспекти, що не підпадають під такі роз'яснення.

Світова практика, як бачимо, демонструє підвищений інтерес країн до такого досить нового правового утворення, як фіскальний рескрипт. Ця форма співробітництва контролюючих органів з платниками податків сприяє зростанню рівня довіри й зацікавленості в партнерських відносинах між одвічно конфронтуючими сторонами, що має наслідком зниження інтересу й бажання платників до ухилення від сплати податків. Звісно, в рамках наукової роботи неможливо проаналізувати всі аспекти інституту попереднього рішення, проте основною нашою метою є відображення перспективних напрямків для ґрунтовного вивчення, розроблення і впровадження їх у національну податкову систему.

При дослідженні вченими-правниками інституту податкових консультацій досить часто ними несправедливо применшується роль податкового консалтингу. Звісно, індивідуальні й узагальнюючі консультації є досить важливими своїми юридичними наслідками, що мають певну вагу у вирішенні податкових спорів. Однак сучасна практика демонструє підвищення ролі приватного податкового консалтингу в окресленому полі питань.

Отже, слід виділити два види податкового консалтингу:

- базовий (або внутрішній) – поширюється на прості питання, що не викликають труднощів при їх вирішенні внутрішніми бухгалтерами і юристами компанії;
- зовнішній, який, у свою чергу, охоплює: (а) суперечливі (складні) питання, вирішення яких потребує залучення таких зовнішніх джерел отримання інформації як індивідуальні, узагальнюючі податкові консультації й судова практика (зазначимо, що майже 80% таких питань вирішується за допомогою зазначених методів); (б) особливо складні питання, що вимагають залучення зовнішніх консультантів.

Більш детально варто зупинитися на зовнішньому консалтингу. Метою залучення зовнішнього консультанта при вирішенні тієї чи іншої проблеми, що виникає у процесі діяльності платника податків, є отримання інформації, на базі якої цією особою буде прийняте рішення. Основна особливість таких відносин полягає в тому, що рішення приймається саме платником податків, а позиція зовнішнього консультанта в такому випадку відіграє роль лише дорадчого висновку. За фактом замовник – платник податків здійснює оплату зовнішньому консультантові за надання послуги у виді консультації. Відповідно до Цивільного кодексу України послуги оплачуються за вчинення саме дії, а не настання результату (ст. 901, ст. 906 Цивільного кодексу України) [14]. При цьому збитки, які поніс замовник, згідно зі ст. 906 цього Кодексу підлягають відшкодуванню консультантом тільки внаслідок виконання неналежним чином або ж невиконання взагалі

договору про надання послуг, у разі наявності його вини в повному обсязі, або якщо інше встановлено договором. Також виконавець, унаслідок порушення договору про надання послуг, несе відповідальність за це порушення, якщо не доведе, що належне виконання угоди виявилось неможливим через дію непереборної сили (якщо інше не встановлене договором чи законом) (ст. 906 Цивільного кодексу України) [14]. Про складність стягнення збитків з виконавця таких послуг свідчить і судова практика. Так, український Верховний Суд в постанові по справі №3-51гс14 від 19 серпня 2014 р. дійшов висновку про відсутність достатніх підстав покладення на виконавця відшкодування збитків [79].

Отже, зовнішній консультант фактично не несе відповідальності за наслідки наданої послуги. Певним виходом з такої ситуації може бути детальне зіставлення договору про надання такої послуги, в якому можливе передбачення відповідальності виконавця перед замовником за результати наданої послуги. Ще раз є сенс наголосити на складності доведення причинно-наслідкового зв'язку між діями виконавця й наслідками замовника, що настають за участі третьої сторони – контролюючого органу.

Звернімося до прикладу з практики. 30 березня 2018 р. зареєстроване звернення українського банку «Приватбанк» до районного суду Нікосії в Кіпрі щодо відшкодування збитків, яких зазнав позивач унаслідок діяльності найнятої ним аудиторської компанії PwC. У позові йдеться насамперед про невиявлення аудитором фактів шахрайства, що мало наслідком відсутність обслуговування кредитного портфеля й відсутність заставного забезпечення [80]. Для України зазначений позов є чи не найпершим кейсом, результати якого в будь-якому разі становитимуть підґрунтя для подальшої практики. Однак світовий досвід наразі демонструє нові підходи до відповідальності обслуговуючих компаній зазначеного типу, в тому числі аудиторських. Так, PwC (повна назва Pricewaterhouse Coopers) була визнаний винною й такою, що не змогла провести перевірку й визначити шахрайство, в результаті чого Taylor, Bean&Whitaker Mortgage

Corp, або TBW зазнали банкрутства. Це був перший прецедент, коли федеральний окружний суддя визнав аудиторську компанію відповідальною за законом Сарбейнса-Окслі у невиявленні шахрайства [81].

Це принципове нововведення істотно впливає на інститут консультування в податковому праві. Так, у новій редакції Кодексу адміністративного судочинства України з'явився новий самостійний учасник судового процесу – експерт з питань права [69]. Ним за ухвалою суду може бути особа, яка має науковий ступінь і є визнаним фахівцем у галузі права (ст. 69 Кодексу адміністративного судочинства України) [69]. Цей експерт залучається до справи як учасник задля надання висновку щодо: (а) застосування аналогії закону чи аналогії права і (б) змісту норми іноземного права шляхом офіційного чи загальноприйнятого тлумачення й застосування міжнародної/зарубіжної практики й доктрин. При цьому, цей учасник судового процесу не вправі у своєму висновку оцінювати докази, давати вказівки щодо їх достовірності, переваг, а також стосовно рішення, яке має бути прийняте по справі (ст. 112 Кодексу адміністративного судочинства України) [69].

Практикою, що склалася на сьогодні, демонструється інтерес суду до такого нового учасника судового процесу, як експерт у галузі права. Приміром, рішення Київського окружного адміністративного суду по справі №826/4405/16 від 16 лютого 2018 р. характерне залученням такої особи. Щоправда, його рішення не було прийнято до уваги через невідповідність його саме ст. 112 Кодексу адміністративного судочинства України, про зміст якої вже йшлося. Але, як бачимо, висновок експерта в галузі права може зіграти важливу роль у вирішенні конкретної справи. Особливої актуальності такий учасник судового процесу набуває при розгляді справ, які стосуються оподаткування у відносинах з іноземним суб'єктом, зокрема, практики трансфертного ціноутворення. Таким чином, поле застосування рішень зовнішніх податкових консультантів зараз виходить на принципово

новий рівень, коли їх функція опосередкована змінюється на цілком конкретну й дієву в ситуаціях при вирішенні існуючих спорів.

Варто відзначити, що наведена вище практика інституту податкової консультації, і введення нового учасника судового процесу – експерта з питань права – знаходяться в полі світових податкових тенденцій, продиктованих Міжнародною спільнотою й ОЕСР у рамках протидії BEPS. BEPS – Base erosion and profit shifting – це норми, спрямовані проти розмивання оподатковуваної бази й виведення прибутку з-під оподаткування.

Так, Захід 5 BEPS «Більш ефективна боротьба зі шкідливими податковими практиками, зважаючи на їх прозорість і сутність» містить два основні підходи: (а) перегляд існуючих преференційних режимів і (б) обмін інформацією про податкові угоди (рулінги) й податкові роз'яснення [3]. У рамках розглядуваної тематики зосередимо більш пильну увагу на другому підході Заходу 5 BEPS. Рада ЄС підтримала такий підхід ОЕСР у рамках Заходу 5 ще 09 грудня 2014 р., а вже через рік – 08 грудня 2015 р. – нею були внесені офіційні зміни до Директиви 2011/16/ЄС [82] про автоматичний обмін інформацією стосовно рулінгів і цінових угод [83, с. 668]. Податковий рулінг (tax ruling) становить собою спеціальну угоду між платником податків і контролюючим органом про надання першому певних преференцій щодо оподаткування. Зауважимо, що Рекомендації з реалізації мінімальних стандартів Плану BEPS Міністерства фінансів України в рамках Заходу 5 BEPS виокремлюють лише обмін інформацією стосовно роз'яснень, якими роз'ясненнями зазначений документ визнає «будь-які поради, інформацію чи зобов'язання, надані податковим органом конкретному платнику податків або групі платників податків стосовно їхнього податкового статусу, на які вони мають право посилалися [84, с. 10]. У цій же дорожній карті міститься вказівка на те, які саме категорії роз'яснень підпадають під поняття «обмін інформацією». Таких категорій нараховується шість, а саме роз'яснення щодо: (а) пільгових режимів;

(б) низхідного коригування прибутку; (в) постійних представництв; (г) підставних схем; (д) міжнародних односторонніх роз'яснень щодо трансфертного ціноутворення, зокрема, угоди стосовно останнього в розрізі оподаткування (наприклад, Угода про ціноутворення в цілях оподаткування); (е) всі інші роз'яснення, які форум з питань шкідливої податкової практики в майбутньому може розцінити як такі, що можуть спричиняти проблеми з BEPS [84, с.10].

Рекомендації з реалізації мінімальних стандартів BEPS, поміж іншого, згадують цінові угоди, однак у міжнародній термінології існує термін «рулінг», що має дещо іншу специфіку, на відміну від терміну «роз'яснення». Ідеться саме про угоду між контролюючим органом і платником податків. Ось тому з метою максимальної реалізації Плану BEPS в Україні Міністерству фінансів України слід уніфікувати термінологію й урахувати всі належні аспекти.

Що ж до другої частини Заходу 5 в рамках протидії BEPS, то вона стосується посилення для пільгових режимів вимог суттєвої діяльності. Ідеться, зокрема, про пільгові режими стосовно інтелектуальної власності. Отже, в рамках заохочення наукових розробок на діяльність, пов'язану з інтелектуальною власністю, в більшості країн поширюється пільговий режим оподаткування. Вимога Заходу 5 BEPS полягає в тому, що суб'єкт оподаткування може скористатися пільговим режимом тільки в тому обсязі, пропорційно якому він сам поніс видатки на розроблення, дослідження тощо, завдяки яким і з'явився такий об'єкт інтелектуальної власності. Так званий принцип суттєвої діяльності застосовується й до інших пільгових режимів.

Розглянутий Захід 5 BEPS знаходиться в одній площині цілей із Заходом 14 BEPS, який спрямовано на вдосконалення врегулювання податкових спорів. Він зумовлений очевидністю факту: зміни у зв'язку з протидією BEPS, які будуть внесені до внутрішньодержавних і міжнародно-правових актів, викликать проблеми, пов'язані з неоднозначністю

тлумачення й застосування таких актів. З урахуванням цього фінальний звіт щодо Заходу 14 BEPS відображає прагнення держав на удосконалення процедури досягнення взаємної домовленості, що полягає:

- у наданні платникам податків доступу до процедури досягнення взаємної домовленості;
- в усуненні перешкод, викликаних внутрішніми адміністративними процедурами задля досягнення взаємної домовленості;
- у забезпеченні добросовісного виконання країнами ст. 25 Модельної конвенції ОЕСР (зокрема, розд. 5 ст. 25, присвяченому обов’язковому арбітражному вирішенню процедур досягнення взаємної домовленості) [83, с.549].

Наступний Захід 6 BEPS має назву «Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами». Боротьбі зі зловживаннями в угодах про уникнення подвійного оподаткування, – одна з основних цілей, на яку спрямовані не тільки положення BEPS, а й значна частина зусиль міжнародних організацій. Названий Захід 6 BEPS окреслив наступні цілі: (а) розробка і внесення змін до Модельної конвенції ОЕСР, національних законодавств для запобігання зловживання пільгами, наданими двосторонніми угодами; (б) внесення поправок до двосторонніх угод, що передбачатимуть заборону подвійного неоподаткування; (в) окреслення політичних векторів, на які мають зважати сторони при укладені угод.

Захід 6 BEPS передбачає перевірку основної цілі діяльності компаній (principal purpose test), яка полягає в тому, що компанії при здійсненні діяльності повинні керуватися своєю основною метою, а не ставити за ціль використання пільг. Кінцева мета таких заходів – забезпечення пільгами компаній, що мають реальну сутність (substance), тобто діяльність останніх має бути підкріплена наявністю офісного приміщення, сайту, телефонного номера, працівників, чия діяльність необхідна для виконання окреслених цілей компанії та ін.

Перейдемо до аналізу Заходу 13 BEPS «Настанови щодо документації трансфертного ціноутворення та звітування в розрізі країн». Розрізнене законодавство окремих держав про трансфертного ціноутворення не завжди надає змогу контролюючим органам оцінити реальну ситуацію ланцюга утворення вартості в багатонаціональних корпораціях. З огляду на це підкреслимо, що Захід 13 спрямовано на комплексний аналіз діяльності багатонаціональних компаній, яка стосується трансфертного ціноутворення. Підсумком діяльності щодо Заходу 13 стало опублікування 5 жовтня 2015 р. звіту ОЕСР «Документація щодо трансфертного ціноутворення та розкриття внутрішньо групової інформації по країнах» [83, с. 689]. Цей Звіт установлює трирівневу звітність багатонаціональних компаній, яка охоплює:

- 1) майстер файл (master file) – інформацію високого рівня, надану багатонаціональними компаніями контролюючим органам, яка стосується принципів політики компанії у сфері трансфертного ціноутворення;
- 2) локальний файл (local file) – детальну інформацію про діяльність компанії по кожній юрисдикції, де вона функціонує, яка містить дані про транзакції між пов'язаними й непов'язаними особами, суми транзакцій та ін;
- 3) Міждержавний звіт (Country-by-Country Report) – інформацію по кожній податковій юрисдикції, в якій багатонаціональна корпорація функціонує. Відрізняється він від локального файлу, тим, що ця інформація має комплексний характер і включає дані одночасно за всіма транзакціями по всіх юрисдикціях, де функціонує така компанія. Здебільшого, інформація стосується: (а) обсягу доходу, отриманого від транзакцій з пов'язаними й непов'язаними особами; (б) специфіки розподілу доходу між багатонаціональними компаніями; (в) обсяг сплачених податків; (г) чисельність співробітників; (д) заявлений приріст капіталу й нерозподіленого прибутку; (е) матеріальні активи по кожній юрисдикції.

Особою, яка надає міждержавний звіт (звіт у розрізі країн), є кінцева материнська компанія багатонаціональної структури, якщо консолідований

дохід останньої за рік більше або дорівнює 750 мільйонів євро. Country-by-Country Report повинен подаватися за фінансовий рік, що починається по закінченні фінансового року, коли виконана умова подачі такого звіту.

Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати Захід 13 в рамках мінімального пакету BEPS. Однак такий мінімальний пакет включає в себе тільки звітність порядку Country-by-Country Report, та не містить обов'язку щодо звітності в рамках локального файлу та майстер файлу. При цьому 24 травня 2018 р. ОЕСР опублікувала звіт за результатами першого етапу експертної оцінки реалізації звітування в розрізі країн. За результатами такого звіту було встановлено, що Україна не створила належної нормативно-правової й адміністративної структури для реалізації такого звітування. У цьому Звіті зазначено, що в Україні зареєстровано близько 100 багатонаціональних компаній, які можуть мати місце управління в Україні. За результатами такого звіту ОЕСР Україні були надані рекомендації стосовно якнайшвидшого впровадження необхідної адміністративно-правової бази [85].

Ми ведемо мову тільки про чотири з п'ятнадцяти Заходів BEPS, тому що Україна прийняла на себе зобов'язання їх імплементувати в рамках мінімального пакету. Усього в рамках фінального звіту від 5 жовтня 2015 р. щодо 15 основних Заходів протидії BEPS, можна виділити 4 категорії:

1) мінімальний стандарт, що охоплює: (а) підвищення ефективної протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу їх прозорості й сутності; (б) запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин; (в) документацію з трансфертного ціноутворення і звітність у розрізі країн; (г) підвищення ефективності механізмів урегулювання податкових спорів;

(2) посилені міжнародні стандарти, а саме: (а) змінені положення Керівництва ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення (Заходи 8 – 10); (б) змінені положення Модельної конвенції ОЕСР (включаючи Захід 2 по

щодо оподаткування гібридних структур; (в) Захід 7 стосовно статусу постійного представництва) [83, с. 532];

(3) провідний досвід у національному законодавстві: (а) Захід 2 – «Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем»; (б) Захід 3 – «Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній (КІК); (в) Захід 4 – «Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат»; (г) Захід 12 – «Обов’язкові правила розкриття інформації»;

(4) аналітичні звіти, куди входять: (а) Захід 1 – «Вирішення податкових проблем «цифрової економіки»; (б) Захід 11 – «Вимірювання та моніторинг BEPS»; (в) Захід 15 – «Розроблення багатостороннього інструменту для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування» [83, с. 532].

Відправним моментом історії проекту «BEPS» можна вважати доповідь міністрів фінансів у Москві 15-16 лютого 2013 р., яка ґрунтувалася на провідних дослідженнях у сфері агресивного податкового планування, на інформаційному обміні й реорганізації бізнесу. І вже в липні 2013 р. Комітетом ОЕСР у податкових справах було випущено План заходів BEPS. Як зазначає В.О. Гидирим, проект BEPS відрізняється від усіх попередніх спроб ОЕСР фундаментально реформувати міжнародну податкову систему за допомогою уніфікованого розуміння урядів багатьох країн розробленням на рівні національних економік і на міжнародному рівні глобально скоординованих заходів, що протистоять ухиленню від оподаткування чи низькому рівні оподаткування [83, с. 531].

Названий Проект BEPS створив принципово нові правила ведення бізнесу у світі, кардинально змінивши його стратегічну політику. Він спрямований на об’єднання розгалужених правил і практик протидії агресивному податковому плануванню й обходу оподаткування, які доводили свою ефективність тільки локально. В основу створення цього Проекту BEPS лягло впровадження у виді сформульованих правових норм

існуючих до цього правових доктрин, які були й залишаються фундаментальним інструментом при вирішенні окремих податкових спорів у країнах з прецедентною системою права [83, с. 99].



ВИСНОВКИ

1. Обґрунтовано, що податкове планування – це право особи, а не її законний інтерес, оскільки воно: (а) має законодавче закріплення; (б) є більш статичним поряд із законним інтересом; (в) містить можливість вимагати необхідної поведінки від зобов'язаних осіб; (г) передбачає можливість звернення до суду за захистом своїх прав.

2. Визначено, що податкове планування є самостійним правовим явищем, що не допускає ототожнення його із суміжними поняттями, такими як «податкова оптимізація», «податкова мінімізація». Воно включає в себе податкову оптимізацію й податкову мінімізацію в частині її легального прояву. Однією з найважливіших рис податкового планування є його правомірність, яка виражається в дотриманні одночасно: (а) формального тексту закону; (б) змісту, мети й цілей закону.

3. Доведено, що зловживання правом це – одна з основних ознак, що відмежовує поняття «податкове планування» від таких суміжних понять, як «обхід оподаткування», «агресивне податкове планування». Ознаками зловживанням податкового права є: (а) отримання неналежних податкових пільг; (б) конфронтація між сенсом податкової норми й вигодою, отриманою внаслідок застосування такої норми; (в) відсутність справжньої комерційної мети.

4. Обґрунтовано, що з метою реалізації права платника податків на податкове планування, а також запобігання недоотримання бюджетами держави необхідних податкових надходжень потрібно уникати суміщення й неоднозначного розуміння таких понять, як «податкове планування», «обхід оподаткування», «агресивне податкове планування». З огляду на це, вищенаведені поняття слід розуміти наступним чином:

1) податкове планування – це діяльність платника податків, що полягає в реалізації його інтересу, шляхом розроблення стратегії

оподаткування й подальшого її дотримання, для досягнення своєї ділової мети за допомогою дозволених законом методів, без порушення вимог українського й міжнародного податкового законодавства;

2) обхід оподаткування – це дії платника податків, що формально відповідають вимогам податкового законодавства, але містять елементи зловживання, обману, невідповідності дійсній діловій меті діяльності для отримання податкової вигоди або зменшення обсягу належного податкового обов'язку;

3) агресивне податкове планування – це дії платника податків, що характеризуються використанням останніми правил одночасно декількох податкових юрисдикцій, а також міждержавних угод, результатом яких є отримання неналежної податкової вигоди або несплата податків.

5. Залучення до діяльності платника податків специфічних суб'єктів, які згідно з нормативно-правовими актами мають менше податкове обтяження порівняно з обсягом податкового обов'язку платника податків за звичайних умов, становить окрему групу способів зменшення останнім своїх податкових платежів. До таких суб'єктів належать: (а) суб'єкти із низькоподаткових юрисдикцій; (б) товариства, на кшталт українських товариств з обмеженою відповідальністю; (в) агент, комісіонер тощо; (г) сільськогосподарські товаровиробники та ін. На сьогодні залучення до діяльності платника податків класичних офшорів розцінюється як агресивне податкове планування, що має наслідки для такого платника у виді економічних і правових обмежень.

6. Визначення принципу «витягнутої руки» в Типовій податковій конвенції ОЕСР є значно ширшим порівняно тому, що міститься в Податковому кодексі України. Така деталізація є позитивною, адже положення Типової податкової конвенції ОЕСР мають узагальнений характер, на основі яких повинні ґрунтуватися норми національного законодавства. Натомість практичні аспекти визначення розглядуваного принципу «витягнутої руки» у податковому законодавстві України

визначені недостатньо чітко. Окремі положення ст. 39 Податкового кодексу України є декларативними, що робить їх досить складними, а то й неможливими для застосування на практиці. Податковий кодекс України здебільшого дублює положення Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб, правда, у стислій, а іноді й суперечливій формі. Така ситуація може привести на практиці до лобіювання інтересів сторонами податкових правовідносин. З огляду на це, вважаємо за необхідне впровадження низки підзаконних нормативно-правових актів, мета кожного з яких – належне регулювання окремої сфери трансфертного ціноутворення.

7. Одним з найдієвіших способів запобігання податковим спорам є функціонування інституту попереднього рішення, який у світовій практиці часто йменується як «фіскальний рескрипт» (rescript fiscal). Прояви такого утворення охоплюють податкові консультації й укладення угод між платником податків і контролюючим органом. В Україні фіскальний рескрипт існує у формі індивідуальних податкових консультацій та укладання договору між Державною податковою службою України й великим платником податків стосовно узгодження умов його діяльності, дотримання яких гарантує визнання контролюючим органом контрольованих операцій як таких, що відповідають принципу «витягнутої руки».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бачинська К. В. Актуальні проблеми державного управління. *Збірник наукових праць Одеського регіонального інституту державного управління*. Одеса: ОРІДУ НАДУ. 2008 . С. 153-156.
2. Жернаков М. В. Стимули платників податків і зборів як учасників відносин податкового адміністрування. *Форум права*. 2011. № 4. С. 262 – 266.
3. Податкова консультація від 07.02.2018 № 517\6\99-99-15-02-02-15/ІПК. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2017/%D0%86%D0%9F%D0%9A/2018/517%D1%96%D0%BF%D0%BA.pdf>
4. Дзгоева Б. О. Интерес. Соотношение частных и публичных интересов в правовом регулировании рекламы: моногр. М.: Проспект, 2017. 128 с.
5. Большая экономическая энциклопедия / под ред. А. И. Азрилияна. М.: Ин-т новой экономики, 1999. 830 с.
6. Гукасян Р. Е. Правовые и охраняемые законом интересы. *Сов. гос-во и право*, 1973. №. 7. С. 113 – 116.
7. Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Х.: Право, 2009. 584 с.
8. Шайкенов Н. А. Правовое обеспечение интересов личности: моногр. Свердловск: Изд-во Урал. ун-та, 1990. 200 с.
9. Бондаренко М. О. Місце податкового планування в системі категорій «право» та «законний інтерес». *Підпр-во госп-во і право*. К., 2017. Вип. № 9. С. 150 – 156.
10. Коркунов Н. М. Очерк теории административной юстиции. СПб.: Издание юридического книжного магазина Н.К. Мартынова, 1898 г. 424 с.

11. Рішення Конституційного Суду України по справі № 1-10/2004.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04>.
12. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07.X, 2018. 199 с.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. *Відом. Верховн. Ради України*. 2011. №№13-14, 15-16, 17. Ст.112.
14. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. *Відом. Верхов. Ради України*. 2003. № 40 – 44. Ст. 356.
15. Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Х.: Право, 2019. 584 с.
16. Конституція України від 02.06.2016 р. № 1401 – VIII. *Відом. Верх. Ради України*. 2016. № 28. Ст. 532
17. Рішення Європейського суду з прав людини по справі «Інтерсплав проти України» від 9 січня 2007 року (заява № 803/02). *Офіц. вісн. України*. 2007. № 43. Ст. 1765
18. Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 17.07.1997 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_535
19. Лист ДПС України від 10.05.2012 р. № 8132/6/10-1115/1990. URL: <http://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/print-61946.html>
20. Gould v. Gould. U.S.Nov 19, 1917. 245 U.S. 151 (1917). Переклад Бачинського Р.О. URL: <http://casetext.com/case/gould-v-gould>
21. Пепеляев С. Г. Основы налогового права: учеб.-метод. пособ. М.: Инвест Фонд, 2000. 496 с.
22. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: учеб. пособ. Харьков: Инжэк, 2016. 488 с.

23. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: моногр. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Вольтерс Клувер, 2007. 432 с.

24. Глинов А. В. Административно-правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2005. 206 с.

25. Толковый словарь «Бизнес и право». URL: http://xn----7sbbanju7ao2adbnj.xn--p1ai/information_blocks/business_and_law.

26. Академик. Современная энциклопедия. URL: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc1p/34494>

27. Соловьев И. Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения. *Налог. вестн.* 2019. № 9. С. 12 – 16.

28. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А.Н. и др. Методы налоговой оптимизации или как избежать опасных ошибок.: моногр. М.: Аналитика-Пресс, 2009. 342 с.

29. Кожин В. Я. Налоговое планирование: моногр. М.: Федерат. книготорг. компания, 1998. 242 с.

30. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А.Н. и др. Методы налоговой оптимизации или как избежать опасных ошибок.: моногр. М.: Аналитика-Пресс, 1999. 342 с.

31. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 OECD Final Report. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

32. Ukraine and the OECD. Global Relations Brief. URL: <http://www.oecd.org/countries/ukraine/ukraine-and-the-oecd.htm>

33. Бондаренко М. О. Поняття, сутність та межі податкового планування в Україні. *Наук. вісн. Дніпропетр. держ. ун-ту внутр. справ.* Дніпропетровськ, 2016. Вип. № 1. С. 187 – 195.

34. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий: моногрф. М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. 383 с.
35. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001. *Відом. Верховн. Ради України*. 2001. №25-26. Ст. 131.
36. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Держ. буд. та місц. самовряд.* 2018. Вип. 22. С. 192 – 202.
37. Бондаренко М. О. Деякі аспекти відмежування податкового планування від суміжних понять. *Правове забезпечення адаптації інвестиційної моделі розвитку економіки України та ринків фінансових послуг до права Європейського Союзу*: зб. матер. «круглого столу» (м. Харків, 8 грудня 2017 р.). Х., 2017. С. 31 – 34.
38. Евстегнеев Е. Н., Викторова Н. Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: моногр. М.: Инфра-М, 2018. 270 с.
39. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від № 290 від 29.11.1999 р. *Офіц. вісн. України*. 1999. № 50. Ст. 2503
40. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999. *Офіц. вісн. України*. 2000. № 3. Ст. 102.
41. Брызгалин А. В., Берник В. Р., А. Н. Головкин. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: моногр. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002. 272 с.
42. Про перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: постанова Кабінету міністрів України від 04.07.2017 р., № 480. *Уряд. кур'єр*. 2017. № 137. Ст. 1779.

43. Code of Tax Procedures for the Republic of Panama. Law 76. *Official Gazette*. N. 28714-B
44. BVI Business Companies Regulation Act. 2018. URL: <https://www.bvifsc.vg/publications/bvi-business-companies-amendment-act-2018>
45. Zucman G. The Hidden wealth of nations: the scourge of tax havens. Chicago, Illinois: University of Chicago Press, 2015. 200 p.
46. Biegelman M. T., Bartow J. T. Executive roadmap to fraud prevention and internal control: Creating a culture of compliance. Physica-Verlag, 2012. 448 p.
47. Про господарські товариства: Закон України від 17.06.2018 № 2275-VIII. *Відом. Верховн. Ради України*. 1991. № 49. Ст. 682.
48. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. *Відом. Верхов. Ради України*. 2003. № 40 – 44. Ст. 356.
49. The Small Business, Enterprise and Employment Act. URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/26/contents/enacted>
50. Типова конвенція Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, та коментарів до неї. URL: sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/101731.html
51. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів. Наказ Міністерства фінансів України від № 1588 від 09.12.2011. *Офіц. вісн. України*. 2012. № 1. Ст. 39.
52. Податкова консультація від 07.02.2018 № 517\6\99-99-15-02-02-15/ПК. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2017/%D0%86%D0%9F%D0%9A/2018/517%D1%96%D0%BF%D0%BA.pdf>
53. Про оподаткування операцій по виплаті та отриманню дивідендів: Лист Міністерства фінансів України від 25 червня 2016 р. №31-11130-09-10/21370). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16038.html

54. Чумакова О.О. Податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення: економічна ефективність і тонка капіталізація. *Теорія та практика державного управління*. 2013. Вип. 3 (42). С.1 – 10.

55. Бондаренко М. О. Трансфертне ціноутворення з огляду на податкове планування. *Пробл. законності*. 2018. Вип. №143. С. 160 – 172.

56. Ведяхин В. М., Суркова О. Е. Факторы формирования и реализации принципов права. Самара: Изд-во Самар. гос. экон. акад. 2005. – 148 с.

57. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і приріст вартості майна № 826_648 від 11.08.1993. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/826_648

58. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. URL: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

59. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD. Art. 9. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page227.

60. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1. пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: постанова Кабінету міністрів України. № 1045 від 27.12.2017 р. *Офіц. вісн. України*. 2018. № 3. Ст. 129.

61. Про перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: постанова Кабінету міністрів України від 04.07.2017 р., № 480. *Уряд. кур'єр*. 2017. № 137. Ст. 1779.

62. Постанова Полтавського окружн. адмін. Суду по справі № 816/515/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/66899823>
63. Національний стандарт України ДСТУ 4525:2006. URL: <https://metrology.com.ua/ntd/skachat-dstu-gost-gost-r/dstu/dstu-4525-2006/>
64. Національний стандарт України ДСТУ 4964:2008. URL: <https://metrology.com.ua/ntd/skachat-dstu-gost-gost-r/dstu/dstu-4964-2008/>
65. Постанова Одеського окружн. адмін. Суду по справі № 815/3424/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69092114>
66. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду України від 15.10.2018 по справі № 804/2025/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77960795>
67. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 26.09.2017 по справі № 826/19192/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/69227180>
68. Тичина В. П. Міжнародно-правовий статус організації економічного співробітництва та розвитку. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. Харків, 2019. 251 с.
69. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Відом. Верховн. Ради України*. 2005. № 35. Ст. 446.
70. Постанова Верховного Суду від 16.01.2018 р. по справі 2а-7075/12/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71630425>
71. Постанова Верховного Суду України від 01.12.2015 по справі № 826/15034/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43532892>.
72. Постанова Верховного Суду України від 18.01.2018 у справі 805/6031/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71692664>
73. Постанова Верховного Суду України від 25.01.2018 у справі 2а-4259/12/1070. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71829440>
74. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950/ URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/995_004

75. Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учебное пособие. М.: Академический правовой университет, 2012. 141 с.

76. Винницкий Д. В. Добросовестность (*bona fides*) и злоупотребление правом в сфере налогообложения. URL: http://bmpravo.ru/show_stat.php?stat=88.

77. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: моногр. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Вольтерс Клувер, 2007. 432 с.

78. Глинов А. В. Административно-правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2005. 206 с.

79. Постанова Верховного Суду України від 19.08.2014 р. по справі №3-51гс14. URL: [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/2131c78a728cc3a6c2257d410027fc18/\\$FILE/3-51%D0%B3%D1%8114.doc](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/2131c78a728cc3a6c2257d410027fc18/$FILE/3-51%D0%B3%D1%8114.doc)

80. Olearchyk R. Ukraine pulls PwC bank audit licence over \$5.5bn hole at top lender. *Financial Times*. 2017. URL: <https://www.ft.com/content/9a46c818-6d7e-11e7-b9c7-15af748b60d0>

81. Frankel A. At heart of FDIC's win v. PwC, an unsettled theory. URL: <https://www.reuters.com/article/us-otc-fdic/at-heart-of-fdics-win-v-pwc-an-unsettled-theory-idUSKBN1ER1U1>.

82. Council Directive 2011/16/ EU of February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:En:PDF>.

83. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М.: Человек слова, 2016. 714 с.

84. Рекомендації з реалізації мінімальних стандартів Плану BEPS Міністерства фінансів України. С. 10. URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf.

85. Звіт ОЕСР від 24.05.2015 Про податкові рулінги та інші заходи, що схожі за своїм характером (2016/2038 (INI)). URL: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2016-0223_EN.html.

