

ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»
МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ЗМІСТ, ПРАВОВІ ЗАСОБИ ТА МЕЖІ
ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ:
ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА
УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА**

Монографія

Ужгород – 2020

Монографія присвячена комплексному дослідженню змісту, правових меж та засобів податкового планування на основі аналізу теоретичних засад, законодавства, а також практики правозастосування при здійсненні регулювання податкового планування в Україні та зарубіжних країнах, зокрема США, Великобританії, Німеччині, Франції, Італії та інших.

Розкрито поняття, принципи, мета та види податкового планування. Охарактеризовано основні правові засоби податкового планування, які сприяють визначенню оптимальної моделі сплати податків і зборів, зниження податкового навантаження у законний спосіб. Визначено межі податкового планування, які дають можливість розмежувати правомірну оптимізацію податків від податкових правопорушень.

Проаналізовано основні інструменти міжнародного податкового планування та його правового регулювання. Наведено особливості використання офшорів та інших низькоподаткових юрисдикцій з метою податкового планування. Описано основні засоби протидії агресивному податковому плануванню в світовій практиці та можливість їх застосування в Україні

Для наукових та науково-педагогічних працівників вищих навчальних закладів і наукових установ, студентів, аспірантів, юристів-практиків.

Рецензенти:

Дрозд О.Ю. – доктор юридичних наук, професор, завідувач докторантури та аспірантури Національної академії внутрішніх справ.

Журавльов В.Д. – доктор юридичних наук, професор, перший заступник директора Інституту права та післядипломної освіти Міністерства юстиції України.

Рекомендовано до друку вченою радою юридичного факультету ДВНЗ
«Ужгородський національний університет»
(протокол № 4 від 13 грудня 2019 р.)

ЗМІСТ

Вступ.....	5
Розділ 1. Теоретико-прикладні аспекти дослідження податкового планування	8
1.1. Поняття, принципи та цілі податкового планування	8
1.2. Види, методи та стадії податкового планування	30
Висновки до розділу 1.....	47
Розділ 2. Засоби здійснення податкового планування.....	51
2.1. Визначення системи оподаткування, місця здійснення діяльності, організаційно-правової форми та інших засобів при здійсненні податкового планування	51
2.2. Застосування податкових пільг як засіб податкового планування.....	81
2.3. Значення судової практики для здійснення податкового планування	106
Висновки до розділу 2.....	134
Розділ 3. Правові межі податкового планування.....	141
3.1. Співвідношення категорій «добросовісність» та «зловживання правом» при визначенні меж податкового планування	141
3.2. Проблеми застосування судових доктрин як критеріїв добросовісної поведінки платника податків при здійсненні податкового планування	171

3.3. Правова характеристика агресивного податкового планування	202
3.4. Механізми запобігання порушенням публічного інтересу при визначенні меж податкового планування.....	214
Висновки до розділу 3.....	240

Розділ 4. Світовий досвід правового регулювання податкового планування та протидії розмиванню податкової бази **252**

4.1. Особливості здійснення міжнародного податкового планування	252
4.2. Застосування офшорних механізмів здійснення податкового планування	273
4.3. Вплив законодавства про трансфертне ціноутворення на процес податкового планування	297
4.4. Упровадження плану BEPS та інші заходи протидії агресивному податковому плануванню	327
Висновки до розділу 4.....	357

Висновки..... **362**

Список використаних джерел..... **374**

ВСТУП

Для розвитку економіки й соціальної сфери в державі велике значення має належне регулювання податкових відносин, адже це забезпечує з одного боку наявність необхідних фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій держави, а з іншого – сприяє економічному прогресу.

Одним із основних завдань податкової політики держави є дотримання балансу публічних та приватних інтересів при сплаті податків. Гарантією забезпечення приватного інтересу є можливість платників податків визначати для себе оптимальну модель оподаткування шляхом використання правомірних засобів та інструментів, що реалізується через податкове планування. Прагнення платників податків обрати для себе найбільш зручну форму сплати податків, зменшити законним шляхом рівень податкових витрат є цілком природним і зрозумілим. За останній час інструменти податкового планування, зокрема й міжнародні, набули активного розвитку й суттєво удосконалилися. Хоча це має позитивний вплив і забезпечує значну економію для платників податків, інтереси держави при цьому враховуються не завжди, адже надходження до бюджету внаслідок податкового планування об'єктивно зменшуються. У зв'язку з цим державі важливо визначити чіткі, доступні та правильні механізми забезпечення справедливого балансу інтересів. Особливо гостро стоїть проблема в ситуації, коли складно визначити характер поведінки платника податків при здійсненні податкового планування на предмет правомірності, адже вона формально може не містити прямих порушень приписів податкового законодавства, однак за своїм змістом мати ознаки недобросовісності. На наш погляд, ця проблема на сьогодні є однією із найбільш складних у

податковому праві, у правовому регулюванні цього аспекту наявна прогалина.

Розв'язання вказаної проблеми неможливе без належного теоретико-правового обґрунтування змісту податкового планування, його мети та засобів. Разом з тим важливо визначити не тільки теоретичні засади податкового планування, а й встановити, яким чином держава має реагувати на це явище, які правові межі необхідно встановити, які критерії застосувати для визначення правомірності дій платника податків, у якій правовій формі їх закріпити. Досі залишаються неврегульованими питання, які правові наслідки повинен мати факт зловживання правом з боку платників податків, у компетенції якого органу має бути оцінка чи переоцінка таких дій. Належне вирішення цих питань на законодавчому рівні не повинно сприйматися як погіршення становища платників податків, адже за чинних умов на практиці таку оцінку дають податкові органи та суди, керуючись власним розсудом, що не характерно для імперативного методу правового регулювання у фінансовому праві й породжує численні конфлікти та правову невизначеність.

Питанню податкового планування присвячена увага світової спільноти, яка спрямовує свої зусилля, зокрема, на обмеження агресивного податкового планування. При цьому на рівні міжнародних організацій, інституцій Європейського Союзу та в національному законодавстві зарубіжних країн розробляються заходи щодо недопущення податкових зловживань, які завдають істотної шкоди бюджетним інтересам різних країн. Одним із таких інструментів є реалізація плану BEPS, який містить системні пропозиції щодо протидії розмиванню податкової бази. Перші кроки в напрямку його часткової реалізації запроваджуються в Україні, однак викликають запеклу дискусію й широкий спектр діаметрально протилежних думок щодо доцільності таких кроків. У зв'язку з цим для України є вкрай важливо не тільки вивчити зарубіжний досвід правового регулювання податкового планування, а й визначити, чи доцільно і якою мірою слід імплементувати правила світового співтовариства щодо обмеження податкового планування, як вони впливають на національні

економічні інтереси. Пріоритетним є вирішення оптимальної моделі для України, однак позиція наукової спільноти в цьому питанні неоднозначна: частина фахівців пропонує запровадити всі ініціативи світового співтовариства, щоб не залишитися на узбіччі економічних процесів як країна, яка не поділяє міжнародні ініціативи щодо протидії розмиванню податкової бази, інша ж – звертає увагу на можливі ризики, пов'язані з погіршенням податкового клімату та можливому відтоку капіталів у більш лояльні юрисдикції.

Мета нашого монографічного дослідження полягає в з'ясуванні змісту податкового планування, правових засобів його здійснення, визначення меж податкового планування, правової форми закріплення та механізму забезпечення їх дотримання, внесення пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства з урахуванням зарубіжного досвіду та особливостей правового регулювання в Україні.

Автор усвідомлює, що значна частина з розглянутих у цій монографії проблем є складними та дискусійними, а тому не претендує на їх кінцеве вирішення.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

1.1. Поняття, принципи та цілі податкового планування

У сучасних умовах податки суттєво впливають на економічні процеси і розвиток бізнесу. Забезпечити ефективну діяльність та якісне управління фінансовими ресурсами суб'єкти господарювання можуть лише при наявності розробленої ними концепції управління податками.

На сьогодні загальноновизнаним є той факт, що правила оподаткування, зокрема рівень податкового навантаження, процедура адміністрування податків, є одним із факторів, що враховуються при здійсненні господарської діяльності. Безумовно, цей фактор не може бути основним при визначенні стратегії ведення бізнесу в цивілізованому суспільстві, однак він є немаловажним, а в Україні значний податковий тиск та недосконала податкова система не сприяють розвитку підприємництва, що не дозволяє нехтувати цим фактором.

Ефективне здійснення господарської діяльності та прийняття важливих управлінських рішень неможливе без попереднього планування всього процесу, починаючи від виникнення ідеї і до остаточної її реалізації та отримання запланованого результату. Заходи, потрібні для досягнення ділової мети, мають бути наперед продумані, з обов'язковим визначенням виконавців, строків виконання, проміжкових результатів, оцінки ризиків тощо. Ефективне планування

має здійснюватися як на макрорівні, так і на рівні мікроекономіки. Без цього будь-які дії суб'єктів господарювання будуть хаотичними й безсистемними, а досягнення бажаного результату – надзвичайно ускладненим. Відсутність чіткого планування на макрорівні призводить до відсутності системних економічних змін, неможливості подолання кризових явищ, які на сьогодні мають місце в Україні. Проблеми планування у сфері економіки пов'язані із недосконалим законодавчим регулюванням, нестабільність та подекуди низька якість якого призводить до неможливості визначити та реалізувати стратегічні цілі та завдання для суб'єктів господарювання [137, с.64]. Як слушно зазначає А.Маглаперідзе, здійснення управління діяльністю суб'єктів господарювання включає ряд важливих процесів, таких як планування, організація, стимулювання, координація та контроль [249, с.28-29]. Поза цими процесами не може залишатися сфера фінансової діяльності, зокрема й оподаткування, яка так само має бути чітко спланована. Тому слід погодитися з думкою вчених про те, що процес податкового планування є невід'ємною складовою загально-го процесу управління діяльністю підприємства [310, с.77].

Як слушно зазначають П.Бечко та Н.Лиса, податки в ідеалі не повинні впливати на вибір економічних рішень підприємства та істотно змінювати філософію бізнесу. Тоді як на практиці податки, виступаючи найпотужнішим інструментом економічного регулювання, втручаються в сферу стратегічних рішень, нерідко змушуючи кардинально змінювати тактику дій компанії. Важливі рішення ніколи не ухвалюються без урахування розмірів податків та управління ними [67, с.200].

Саме тому такий фактор, як податки, їх обсяг чи зручність адміністрування, не можна ігнорувати чи применшувати його значення при здійсненні господарської діяльності. Для визначення оптимальної моделі сплати податків платник податків має здійснити комплекс заходів, які повинні бути сплановані заздалегіть, що зумовлює необхідність у здійсненні податкового планування. При цьому, прагнення платника податків оптимізувати податкові витрати чи зробити процес їх сплати зручнішим, використовуючи при цьому ле-

гальні методи, є цілком виправданим. Тут доцільно навести позицію відомого судді Сіла Хенда, який зазначив, що «нема нічого поганого в тому, щоб організувати свою роботу так, аби платити якомога менше податків. Усі так чинять: і багаті, і бідні, – і вони мають рацію. Ніхто не зобов'язаний платити більше, ніж того вимагає закон; податки – це примусова данина, а не добровільний внесок» [227, с. 9]. Як зазначає О.Орлюк, оподаткування являє собою законне відчуження права власності [290, с.49]. На нашу думку, податкове планування є реальним виразом принципу недоторканості приватної власності та виступає гарантією від свавілля держави. Право платника податку оптимізувати свої платежі до бюджету, не порушуючи при цьому закон, не може ставитися під сумнів.

Можливість здійснення податкового планування впливає із змісту податкового законодавства, яке передбачає неоднакові правила оподаткування для різних видів діяльності та різних категорій платників податків.

Для розуміння сутності змісту, меж та значення податкового планування необхідно розкрити його поняття. Формування відповідного понятійно-категорійного апарату є важливим завданням науки фінансового права. Перед тим, як дослідити певну категорію, необхідно розкрити її зміст, визначити її основні та істотні ознаки.

Визначенню поняття податкового планування присвячені праці багатьох українських та зарубіжних учених. Разом з тим, у більшості наукових дослідженнях поняття податкового планування не розкривається повною мірою, оскільки зачіпаються лише окремі аспекти, а часто воно ототожнюється з правовими категоріями, які вужчі за змістом.

Спробу певної систематизації наявних наукових підходів до визначення поняття податкового планування провела М. Бондаренко, поділяючи їх на три основні групи залежно від формулювання допустимих меж планування. Перша група розглядає податкове планування як дії платника податків на зменшення своїх податкових відрахувань, не обмежуючись певними правовими рамками, друга група, найбільш численна, обмежує такі дії рамками закону (допу-

стиме використання всіх дозволених законом засобів), а третя група науковців, до якої належить і вказана дослідниця, наголошує на необхідності відповідності таких дій платників податків не тільки правовим нормам, а й діловій меті [77, с.49-51].

Однак, спектр думок про зміст податкового планування настільки широкий, що не вписується в наведені систематизовані групи. Так, окремі автори розглядають податкове планування як процес, що представляє складову частину державного податкового менеджменту, сукупність заходів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва та соціальної сфери [336, с.215]. Схожий підхід використовує С. Супруненко, який під податковим плануванням розуміє сукупність інструментів, методів, прийомів, способів і засобів інформаційно-аналітичного забезпечення, за допомогою яких державні органи та суб'єкти господарювання реалізують на законодавчій основі податковий механізм і узгоджують повноваження і функції в податковій сфері при постійних економіко-політичних змінах. Поняття податкового планування в контексті розгляду його теоретичних основ, на думку вказаного автора, слід трактувати як комплексне явище: по-перше, як систему органів управління податковим процесом, по-друге, як сукупність правил і вимог, що регламентують податкові дії, а також обумовлюють заходи податкової відповідальності [407, с.196]. Разом з тим, на наше переконання, податкове планування слід розглядати як діяльність платників податків, а не держави та її органів, оскільки останні здійснюють формування та реалізацію податкової політики, забезпечують адміністрування податків, що не слід ототожнювати з податковим плануванням.

Як зазначає О. Білоіван, податкове планування – це комплекс науково обґрунтованих і практично доцільних організаційно-економічних заходів платників податків, спрямованих на максимальне зменшення ризиків, пов'язаних із оподаткуванням господарської діяльності підприємницької структури [72, с. 339]. Ми вважаємо, що зменшення ризиків, тим більше максимальне, може бути тільки од-

ним із тактичних завдань податкового планування, а не його стратегічною метою.

І. Бланк визначає податкове планування як важливий етап розробки податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розробки графіка їх сплати (податкового платіжного календаря) [74. с.430]. Однак, насправді, податкове планування не обмежується плануванням сум податкових платежів та визначення графіку їх сплати, його цілі та завдання значно ширші.

Переважає більшість науковців розглядають податкове планування як діяльність, спрямовану на оптимізацію чи мінімізацію податкових платежів.

Так, на думку С. Сутиріна, податкове планування – допустиме законодавством зниження загального податкового тягаря фізичних і юридичних осіб. Дослідник вважає, що завданням податкового планування є максимізація доходів за рахунок мінімізації податків [408, с. 119, 131]. Л. Єріс стверджує, що податкове планування – це діяльність з розробки та практичного застосування схем, які дозволяють знизити податковий тиск, це методи і заходи, спрямовані на збільшення коштів, які залишаються в розпорядженні підприємства після сплати належних податків [185, с.76]. Подібну позицію займає і С. Пепеляєв, наголошуючи, що податкове планування можна визначити як організацію діяльності платника податків таким чином, щоб мінімізувати його податкові зобов'язання на стабільний період без порушення букви й духу закону. Інакше кажучи, воно означає вибір між різними варіантами діяльності юридичної особи та розміщення його активів для досягнення можливо більш низького рівня податкових зобов'язань, які виникають при цьому [274. с.578]. А. Марчук також вважає, що податкове планування можна визначити як планування комерційної й інвестиційної діяльності юридичних і фізичних осіб з метою мінімізації податкових платежів [260, с.19].

Ф. Адигамова розглядає податкове планування як сукупність планових дій відповідно до податкової політики, об'єднаних у єдину систему дій, спрямованих на максимальне врахування можливостей

оптимізації податкових платежів у рамках загального стратегічного планування в підприємницьких структурах [42, с.137].

А. Єлісєєв дає визначення поняття податкового планування як процесу розробки та практичного застосування схем, що дозволяють знизити податковий тиск, це методи й заходи, спрямовані на збільшення обігових коштів, що залишаються в розпорядженні підприємства після сплати податків [181, с.10].

Інші науковці суть податкового планування бачать у тому, що воно є основою формування податкової політики підприємства і передбачає вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства й розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому. В основі податкового планування лежить максимальне використання усіх передбачених законом пільг, а також оцінка позиції податкових органів та урахування основних напрямів податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави [75, с.310].

М. Бондаренко під поняттям «податкове планування» розглядає діяльність платника податків, спрямовану на розроблення стратегії та на подальше її дотримання стосовно зменшення обсягу податкових відрахувань задля досягнення своєї ділової мети за допомогою дозволених законом методів і без порушення вимог вітчизняного та міжнародного права [77, с. 55]. З таким підходом можна погодитися лише частково, адже, по-перше, розглядаючи досліджувану категорію як діяльність з розроблення стратегії, вказаний автор не враховує, що податкове планування може мати не тільки стратегічний, а й тактичний характер, а по-друге, мета та завдання податкового планування не обмежуються зменшенням обсягу податкових відрахувань.

На наше переконання, суть податкового планування не можна зводити виключно до зменшення податкового навантаження, оскільки це більш комплексна категорія. Зменшення податкового навантаження є тільки одним із завдань податкового планування, і аж ніяк не його єдиною метою [146, с. 153].

Більш широко визначає податкове планування Т. Гусева, а саме як діяльність з вибору побудови правових форм відносин по сплаті податків і можливих варіантів їх інтерпретації в рамках чинного законодавства [157, с.39].

Як справедливо зазначає П. Бечко, податкове планування повинно не лише зменшувати податкові платежі підприємства, але й оптимізувати податкові потоки, стати регулятором процесу управління підприємством, поряд із планом маркетингу і виробництва [67, с. 226].

При здійсненні податкового планування платник вирішує ряд інших важливих завдань – вибір зручнішої форми ведення обліку, складання звітності, спрощення процедур адміністрування податків, зменшення податкових ризиків тощо. На практиці бувають ситуації, коли рівень податкового навантаження не визначається як пріоритетний при виборі форми оподаткування. Так, платник податку може обрати спрощену форму оподаткування через зручність і простоту адміністрування навіть у ситуації, коли сума єдиного податку, що визначатиметься із загальної виручки, може перевищувати суму податку на прибуток, який визначався б із чистого прибутку, однак при цьому адміністрування податку на прибуток є набагато складнішим. Тому платник податків може отримати інші економічні переваги: наприклад, простіше адміністрування податків є менш витратним, крім того, дає можливість платнику більше уваги і часу приділити вирішенню бізнесових завдань, що сприяє збільшенню прибутку. Не менш важливим є фактор зменшення ризиків застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства тощо. Так само, платник податку може прийняти рішення про добровільну реєстрацію платником податку на додану вартість у ситуації, коли він це робити не зобов'язаний (стаття 182 Податкового кодексу України (ПК України)), при цьому доцільність таких дій може бути зумовлена як податковими вигодами (можливість формувати податковий кредит чи отримувати бюджетне відшкодування за наявності передбачених законом підстав), так і іншими чинниками, при яких податкове навантаження може зрости, але платник отримує інші економічні переваги (розширення ринків збуту, залучення нових контрагентів тощо).

З огляду на це ми не можемо погодитися з науковцями, які зміст податкового планування вбачають виключно в діяльності, спрямованій на зменшення податкового тиску. Насправді ця категорія значно ширша, як і більш ширшим є коло завдань, задля виконання яких здійснюється податкове планування.

На нашу думку, зменшення податкового тиску може бути визначальною ознакою вужчих за змістом категорій, таких як «податкова оптимізація» та «податкова мінімізація». Окремі автори термін «податкове планування» підміняють термінами «податкова оптимізація (раціоналізація)» чи «оптимізація податкового навантаження», вважаючи їх синонімічними.

Ю. Іванов визначає податкове планування як систему заходів підприємства, спрямовану на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації його податкових платежів [315, с.38]. Е. Уткін вважає, що оптимізація оподаткування може бути визначена як порівняння різних варіантів ділової активності та використання ресурсів з метою виявлення найнижчого рівня податкових зобов'язань, які виникають при цьому. Податкова оптимізація базується на вивченні чинних законів та інструкцій і на роз'ясненнях податкових законів, а також на аналізі податкової політики, що проводяться урядом [398, с. 185].

Як зазначає Б. Мишкін, податкова оптимізація (легальне зменшення податків) – це зменшення розміру податкових зобов'язань шляхом цілеспрямованих правомірних дій платників податків, що включають повне використання всіх передбачених законодавством пільг, інших законних прийомів і засобів, з урахуванням інтересів держави [264, с.68].

А. Городецький не розмежовує поняття «податкова оптимізація» і «мінімізація податків», стверджуючи, що правомірні способи мінімізації і становлять суть податкової оптимізації [118, с.10]. Однак, з таким підходом погодитися важко. Як слушно зауважує М. Бондаренко, різниця між оптимізацією та мінімізацією 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 [77, с. 46].

Дійсно, податкова мінімізація може бути правомірною, коли зменшення податкового тиску відбувається за допомогою засобів, які не суперечать закону, та протиправною, коли зменшення податкових зобов'язань здійснюється внаслідок порушення закону платником податків. Ми схильні розглядати правомірну податкову мінімізацію як одну із складових податкової оптимізації, яка, крім цього, передбачає ряд інших заходів, зокрема пов'язаних із вибором платником більш зручної системи обліку та звітності. Таким чином, податкову оптимізацію слід розглядати як систему засобів, за допомогою яких платник податків забезпечує правомірне зменшення податкового навантаження, вибір зручних форм ведення обліку, складання звітності, сплати податків і зборів, зменшення податкових ризиків щодо застосування до нього заходів державного примусу.

Водночас, податкова оптимізація є однією з складових податкового планування. Податкове планування, крім окреслених вище завдань, передбачає аналіз та прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій, рівня податкового навантаження, врахування змін податкового законодавства та тенденцій податкової політики держави.

Визначаючи правову природу податкового планування, М. Бондаренко розглядає його як право особи, яке установлюється, закріплюється, гарантується, охороняється і забезпечується законом [77, с. 24]. Не ставлячи під сумнів право платника податків на здійснення податкового планування, необхідно зауважити, що це не тільки суб'єктивне право, а й об'єктивна потреба платника, яка, зокрема, забезпечує можливість виконання податкового обов'язку із забезпеченням балансу публічних та приватних інтересів.

Податкове планування не може розглядатися як ізольована категорія. На нашу думку, це лише одна із складових планування фінансово-господарської діяльності платника податків. Ми пого-

джуємося з Т. Гусевою, яка стверджує, що податки не повинні керувати всією діяльністю суб'єкта господарювання, вони не повинні суттєво змінювати філософію бізнесу. Податковий менеджмент не існує як мета або інструмент управління бізнесом, а являється лише невід'ємною частиною всього корпоративного менеджменту. Бізнес не здійснюється заради податків, його метою є отримання прибутку [157, с. 17].

Тому податкове планування має бути спрямоване саме на досягнення загальної мети здійснення підприємницької діяльності – отримання прибутку, а не виключно на зменшення податкового тиску.

Отже, в підсумку ми можемо визначити поняття податкового планування як складову економіко-правового планування діяльності платника податків, що передбачає розробку системи правомірних заходів, спрямованих на визначення найбільш оптимальної моделі оподаткування, удосконалення процесу сплати податків, аналіз та прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій, зменшення рівня податкового навантаження та збільшення прибутку, з урахуванням вимог податкового законодавства та тенденцій податкової політики держави.

Податкове планування в широкому розумінні є одним із проявів податкових відносин, які, у свою чергу, є складовою частиною фінансових відносин. Як зазначає О. Орлюк, якщо виникнення фінансових відносин завжди пов'язано з нормативними актами, що їх видає держава, то вони, на відміну від інших економічних відносин, практично завжди мають правовий характер, тобто початково є правовими відносинами. Фінансові відносини існують лише у формі правовідносин. Якщо фінансові відносини не є правовідносинами, вони будуть порушенням фінансового законодавства [439, с. 136].

Таким чином, податкове планування повинно розглядатися в контексті фінансових правовідносин як правомірна поведінка, яка ґрунтується на нормах податкового права. Зміст податкового планування виключає протиправну поведінку. Водночас, зменшити податкові витрати можна як легальними методами, так і за допомогою незаконних операцій.

Податкове планування – легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, що ґрунтується на використанні законодавчо наданих можливостей у сфері податкового законодавства шляхом планування своєї діяльності та регулювання елементів податкових баз. М. Бондаренко зазначає, що, окрім податкового планування, існують також інші способи зменшення платниками податків обсягів своїх податкових відрахувань, однак вони, на відміну від податкового планування, мають протиправну природу. На переконання вказаної авторки, українським законодавством такі дії визнаються злочинними та закріплюються в статті 212 Кримінального кодексу України [77, с. 56]. Частково погоджуючись із таким підходом, вважаємо за необхідне наголосити, що протиправні спроби зменшення податкових зобов'язань здійснюються не тільки в найбільш суспільно небезпечних його проявах – ухиленні від сплати податків, що є кримінально-караним діянням, а й можуть проявлятися і в інших формах умисної протиправної поведінки, за яку може встановлюватися не кримінальна, а фінансова та/або адміністративна відповідальність.

На думку Т. Гусевої, при розмежуванні податкового планування і ухилення від сплати податків слід виділити такі основні принципи, які характеризують податкове планування:

- законність – чітке дотримання податкового законодавства;
- альтернативність – розгляд декількох варіантів податкового планування із застосуванням найбільш оптимального з них для конкретної ситуації;
- економічна обґрунтованість рішення, що приймається [157, с. 43].

Поділяючи такі засади, наголошуємо, що вони можуть бути застосовані не тільки до відмежування податкового планування від ухилення від сплати податків, а й стосовно інших проявів протиправної поведінки платників податків, спрямованої на зменшення податкових платежів. Інші науковці виділяють три види зменшення суб'єктом оподаткування свого податкового обов'язку – ухилення від сплати податків, обхід оподаткування і податкове планування [176, с. 39]. Така позиція також протиправне зменшення податкових

платежів обмежує тільки ухиленням від сплати податків, а категорія «обхід оподаткування» не визначена чинним податковим законодавством України, у зв'язку з чим складно дати оцінку, чи мають такі діяння платників податків правомірний або протиправний характер. М. Бондаренко розглядає обхід оподаткування як специфічне правове утворення, яке розміщується між податковим плануванням та ухиленням від оподаткування. При цьому, на думку дослідниці, його природу можна визначити як оспорювану, однак ніяк не неправомірну [77, 67]. Погоджуючись із позицією, що обхід від оподаткування (або використовується ще термін «агресивне податкове планування») не можна автоматично ототожнювати з податковим плануванням чи з податковим правопорушенням, вважаємо дискусійним твердження про те, що такі діяння не потребують правової оцінки на предмет їх правомірності, бо в іншому випадку це породить правову невизначеність щодо наслідків таких діянь.

У цьому контексті слід наголосити, що найбільш проблемним і складним є розмежування між податковим плануванням і діями, які за зовнішньою формою, що часто носить штучний характер, мають ознаки правомірності, проте за своїм змістом суперечать правовим засадам оподаткування, державним та суспільним інтересам. Оцінка таких дій потребує спеціальних правових механізмів. Це одна з найбільш складних проблем податкового планування, яка детально буде проаналізована в наступних розділах цієї монографії і яка водночас підкреслює критичну важливість розуміння основних засад та принципів податкового планування.

Податковому плануванню як категорії податкового права притаманні всі ознаки, характерні для податкових відносин у цілому, зокрема імперативність та формальна визначеність їх правового регулювання. Дійсно, процес податкового планування не може відбуватися поза правовим полем. Правове регулювання податкового планування повинно базуватися на визначальних принципах і засадах, що спрямовують вектор його формування, застосування та розвитку. На жаль, визначені в теорії податкового права принципи податкового планування, як і закріплені законодавчо загальні

принципи податкового законодавства, великою мірою залишаються декларативними. Тому постала нагальна потреба змінити їх правову силу, надавши їм ознак імперативності та пріоритетності.

Як слушно наголошують П. Гега та Л. Доля, принципи податкового права повинні відігравати роль орієнтирів у формуванні податкового права. Будучи основними принципами нормативного регулювання, вони задають тон усій наступній правотворчості в податковій сфері. Чинні в державі податкові закони та інші правові акти фіскального характеру мають порівнюватися з цими постулатами і в жодному разі не суперечити їм, оскільки принципи виступають у ролі гарантів дотримання основних прав людини – найвищої цінності у суспільстві [107, с. 257].

У теоретичних дослідженнях та в нормах податкового законодавства визначені загальні принципи податкового права, однак, поряд із цим, можна окремо визначити спеціальні принципи, притаманні окремим групам податкових правовідносин, зокрема принципи адміністрування податків, принципи податкового контролю, принципи податкового планування тощо.

Податкове планування повинно ґрунтуватися на загальних принципах податкового законодавства. Так, важливе значення має узгодження правового регулювання податкового планування з принципом стабільності податкового законодавства. Планування діяльності підприємства, у тому числі й податкове планування як його складова, передбачають розрахунок певних прогнозних фінансово-господарських показників, які можуть бути визначені як на основі економічних базисів, так і виходячи із змісту законодавства, що в податковій сфері, зокрема, визначає рівень податкового навантаження, встановлює правила та приписи, що безпосередньо впливають на господарську діяльність і фінанси [134, с. 189].

Розробка прогнозних показників буде ефективною, а самі показники обґрунтованими, якщо економічні та правові базиси, від яких вони залежать, залишаться стабільними або хоча б не зміняться суттєво за прогнозний період. Саме тому в податковому законодавстві на рівні норми-принципу встановлено правило, яке перед-

бачає незмінність основних елементів податкового механізму хоча б протягом бюджетного року. Недотримання цього принципу зводить нанівець прогностичні розрахунки, проведені в процесі податкового планування, які базувалися на інших показниках основних елементів податкового механізму, чинних на момент їх розробки. Це у свою чергу негативно впливає на фінансово-господарські результати діяльності платника, який, орієнтуючись на певні показники податкового навантаження, визначав, наприклад, рівень собівартості продукції, формував ціни товарів (робіт, послуг), планував розподіл прибутків чи здійснення певних інвестицій або інших видатків.

На жаль, принцип стабільності в Україні не дотримується зовсім. Навпаки, склалася законодавча практика, відповідно до якої найбільш суттєві зміни до податкового законодавства приймалися в кінці бюджетного року й запроваджувалися одразу з початком наступного. Це стало можливим тому, що нормам, які встановлюють основоположні принципи податкового законодавства, зокрема принцип стабільності, не надано категоричного імперативного характеру, не передбачено пріоритет цих норм перед іншими нормами законодавства, а також прямо не передбачено наслідки їх порушення. Ці законодавчі недоліки потребують якнайшвидшого усунення.

Серед основних принципів податкового законодавства визначене місце займає принцип фіскальної достатності, що передбачає встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. З іншого боку, не менш важливе значення має принцип соціальної справедливості, згідно з яким установа податків та зборів має здійснюватися відповідно до платоспроможності платників податків. Оптимальне поєднання цих двох принципів, яке забезпечує врахування інтересів як держави, так і платників податків, є завданням будь-якої держави при реалізації власної податкової політики. Разом з тим, платник податків задля захисту власних інтересів у податкових правовідносинах не може покладатися виключно на державу та її апарат, що дуже чітко проявляється в Україні, де державні інституції часто займають надмірну фіскальну позицію, ігноруючи законні ін-

тереси платників податків. У таких умовах платник податків повинен самостійно використовувати передбачені законом інструменти для захисту своїх інтересів. У цьому аспекті великого значення набуває ефективне здійснення податкового планування платником податків.

Ми вважаємо за необхідне також виділити принцип презумпції правомірності дій та рішень платника податку в процесі податкового планування. Цей принцип базується на загальному принципі, який визначений підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України. Одним із основних недоліків податкового законодавства України є суперечливий зміст і колізійних характер його правових норм. Цей недолік часто веде до виникнення правових суперечок між платниками податків і податковими органами, адже останні, ігноруючи принцип презумпції правомірності рішень платника податків, нерідко тлумачать норми податкового законодавства з фіскальним ухилом. У процесі податкового планування платник податків часто опиняється перед дилемою, приймаючи рішення, пов'язані з застосуванням норм податкового законодавства, тлумачення яких може мати суперечливий характер: відстоювати свою правову позицію, будучи впевненим у її правильності, та при потребі захищати її встановленими законом засобами, чи враховувати позицію податкового органу, яка в багатьох випадках не узгоджується з нормами закону, але при цьому уникнути спору. Конфліктні ситуації щодо застосування податкового законодавства платники податків та податкові органи найчастіше вирішують у судах, які ставлять у них остаточну крапку.

Предметом нашої уваги є саме принципи податкового планування, які мають певні особливості. У науковій літературі Ю. Іванов та А. Крисоватий виділяють загальні та спеціальні принципи податкового планування. Загальні принципи податкового планування аналогічні принципам бюджетування податків і щодо податкового планування їх можна охарактеризувати так:

- принцип єдності (системності) передбачає, що податкове планування має системний характер. Це, зокрема, означає, що, по-перше, податкові плани необхідно скоординувати з

бюджетами підприємства (бюджетом виробництва, продажу, витрат на збут тощо), по-друге, податкові плани окремих підрозділів підприємства слід скоординувати з загальним (генеральним) податковим планом підприємства;

- принцип участі означає, що кожен співробітник підприємства, який має безпосередній стосунок до податкового планування, повинен брати участь у розробці податкових планів;
- принцип безперервності полягає в тому, що процес податкового планування має здійснюватися безупинно, при цьому раніше розроблені податкові плани слід постійно аналізувати й коригувати залежно від змін законодавства;
- принцип гнучкості полягає в тому, що податкові плани необхідно складати таким чином, щоб згодом їх можна було відкоригувати з урахуванням непередбачених змін обставин (наприклад, зміни в законодавстві);
- принцип точності означає, що податкові плани мають бути точні, конкретизовані й деталізовані такою мірою, якою це дають змогу зовнішні та внутрішні фактори (умови).

Спеціальні принципи податкового планування визначають так:

- принцип законності передбачає, що податкове планування необхідно здійснювати в строгій відповідності з чинним законодавством;
- принцип комплексності полягає в тому, що податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі, з урахуванням їх взаємного впливу. При цьому в податковому плануванні необхідно брати до уваги всі галузі права (трудова, цивільна тощо), які безпосередньо стосуються схем оптимізації;
- принцип оптимального співвідношення ризику й вигід передбачає, що економічний ефект від оптимізаційних заходів має перевищувати можливі збитки від їх упровадження з урахуванням ризиків [315, с. 430-437].

На наше переконання, віднесення принципу законності до спеціальних принципів податкового планування є не зовсім коректним,

оскільки насправді такий принцип має загальний характер для будь-якої галузі права, зокрема і фінансового права.

М. Бондаренко пропонує принципи податкового планування закріпити в законодавчій нормі. Ними, на думку дослідниці, мають стати засади недопущення зловживання правом, а саме: правомірний характер; відповідність форми правочину його меті; наявність економічної цілі угоди і недопущення штучної природи операцій [77, с. 163].

К. Проскура називає такі принципи податкового планування: єдності і системності, гнучкості, безперервності, оптимального співвідношення ризиків і вигід, перспективності, альтернативності, натуральності [357, с. 93].

І. Галкін пропонує нормативно закріпити принцип права платників податків на їх оптимізацію, що сприятиме відмові від фіскального розуміння державними органами податкового планування загалом та законодавчо визначити зміст податкового планування як можливості кожного платника податків використовувати всі допустимі законом засоби, прийоми й способи для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань, у тому числі з використанням зон зі спеціальним режимом оподаткування [103, с. 9]. На нашу думку, визначаючи такий принцип, автор допустив певну неточність, адже він не розмежує норми, які закріплюють принципи права, та норми, які закріплюють суб'єктивні права платників податків.

Разом з тим, ми вважаємо, що ряд важливих принципів податкового планування досі залишаються не розкритими, тому поряд з принципами законності, економічної обґрунтованості, гнучкості, збалансованості тощо слід виділити ряд інших, не менш важливих принципів.

Вважаємо, що до принципів податкового планування потрібно віднести принцип добросовісності, за яким дії платника податку чи застосовані ним заходи в процесі податкового планування не повинні завдавати або не можуть бути спрямовані на завдання шкоди суспільним інтересам, навіть якщо вони мають формально законний характер. На жаль, принцип добросовісності в податковому праві

залишається взагалі законодавчо не закріпленим, на відміну від цивільного права, де в пункті 6 статті 3 Цивільного кодексу України (ЦК України) серед загальних засад цивільного законодавства визначено справедливість, добросовісність і розумність. Категорія добросовісності в податковому праві на сьогодні регламентується тільки на рівні правових доктрин, однак цього, на наше переконання, явно недостатньо. Більше того, нами буде обґрунтовано, що добросовісну поведінку доречно закріпити на рівні обов'язку платника податків, а також визначити правові наслідки його невиконання. Поряд із тим, для збереження балансу інтересів держави і платників податків необхідно в нормах податкового законодавства закріпити принцип презумпції добросовісності платника податків, відповідно до якого діяння платника податків будуть вважатися добросовісними, якщо податковим органом не буде доведено протилежне.

Крім того, важливе значення в процесі податкового планування повинен займати принцип самостійності, за яким платник податків має право самостійно обирати організаційно-правову форму, систему оподаткування, форму організації обліку та інші заходи в процесі податкового планування із переліку тих, які передбачені чинним законодавством. У французькому податковому праві існував принцип «свободи податкового планування», доповнений принципом «невтручання в податкове планування підприємств». Він означає, що платник податку може вільно здійснювати будь-якими законними способами діяльність з метою зменшення податкових платежів. При цьому податкові органи не мають права «критикувати які-небудь рішення платника податків, навіть якщо вони вважають його близькими до порушення закону» [157, с. 28].

В Україні реалії податкового планування далекі до втілення такого ліберального принципу. Навпаки, податкові органи різко негативно ставляться до спроб зменшити податкове навантаження, більше того, критично оцінюється зменшення бази оподаткування чи декларування збитків, від'ємного значення об'єкту оподаткування навіть тоді, коли воно викликано об'єктивним фінансовим станом платника податку. У свій час на практиці мали місце непоодинокі випадки, коли

податкові органи піддавали певному тиску платників податків, які декларували від'ємне значення об'єкту оподаткування в декларації по податку на прибуток. Адміністративним шляхом податкові органи намагалися визначити необхідний рівень податкового навантаження на платника податку, який часто не має нічого спільного з реальними показниками фінансово-економічної діяльності підприємства.

У цілому, практика застосування податкового законодавства потребує перегляду значення й ролі закріплених нормативно принципів, на яких повинні базуватися всі податкові правовідносини. На сьогодні ці принципи сприймаються як декларативні, тоді як удосконалення правового регулювання податкових відносин загалом і податкового планування зокрема, вони повинні набути імперативності. З цією метою в податковому праві повинно бути прямо встановлено обов'язок застосування норм, що визначають принципи податкового права, а також їх пріоритет у разі виникнення правових колізій перед іншими нормами податкового законодавства [149, с. 141].

Здійснення податкового планування, визначаючи систему заходів і завдань, повинно мати чітко визначену мету як проміжкову або кінцеву ціль цього процесу, а також визначати засоби її досягнення. Без визначення мети будь-яка діяльність буде мати безсистемний характер, позбавлений будь-якого сенсу.

Мета податкового планування може мати стратегічний або тактичний характер, розрахована на короткострокову чи довгострокову перспективу.

Мета податкового планування має розглядатися в нерозривному зв'язку із загальною метою, яку платник податків формулює в процесі своєї господарської діяльності. Так, законодавство України визначає суть підприємництва як господарської діяльності, що здійснюється з метою отримання прибутку [119]. З цього випливає, що ключовою метою здійснення підприємницької діяльності є саме отримання прибутку, і саме на досягнення цієї мети мають бути спрямовані всі заходи, що здійснюються суб'єктом господарювання, у тому числі й процес податкового планування також має бути на це спрямований. Звичайно, ми мусимо визнати, що отримання при-

бутку в решті-решт є однією з визначальних цілей підприємництва, однак у сучасних умовах звужувати мету підприємництва лише до цього аспекту є не зовсім коректно.

Визначаючи цілі функціонування підприємства, В. Москалюк розглядає їх як чітко й однозначно сформульовані наміри, подані у вигляді переліку основних показників, які підлягають досягненню й зазвичай мають кількісну оцінку. Вони задають напрям розвитку підприємства й відображають бажаний стан, якого необхідно досягти в майбутньому. Цілі можна визначити як кінцеві економічні результати діяльності підприємства, які воно планує отримати в заздалегідь установлені терміни.

При цьому вказаний автор називає такі основні різновиди цілей підприємства:

- матеріальні цілі передбачають отримання певних матеріально уречевлених результатів, до яких належить передусім продуктова програма. Її виконання можна визначити як у натуральних, так і вартісних вимірниках;
- монетарні (грошові) цілі – це очікувані в майбутньому фінансові результати, такі як вартість капіталу, прибуток або їхні окремі компоненти: надходження й виплати, доходи. До зазначених цілей відносять також забезпечення рівня ліквідності та її елементів: наявності обігових коштів, надходжень і виплати грошових засобів тощо. Монетарні цілі можуть характеризуватися як абсолютними, так і відносними показниками, наприклад, сума розрахункового прибутку й рентабельність власного капіталу;
- соціальні цілі полягають у визначенні бажаних у майбутньому взаємовідносин між членами колективу на самому підприємстві (рівень доходів персоналу, цікава робота), а також становище підприємства щодо зовнішнього середовища, загалом – суспільства (імідж, захист навколишнього середовища). Частково така поведінка підприємства закріплена законодавчо й може вважатися не стільки власне цілями, скільки «рамковими» умовами діяльності [308, с .9-10].

Хоч мета податкового планування повинна бути підпорядкована загальній меті діяльності платника податку, але ці категорії не можна повністю ототожнювати, оскільки об'єктивно мета податкового планування не може мати такого загального характеру, якщо ми розглядаємо податкове планування як самостійний процес.

К. Проскура основним завданням податкового планування називає попередній розрахунок сум за результатами основної діяльності підприємства і податків, які сплачуються в результаті здійснення конкретної операції в залежності від різних правових форм її реалізації з використанням правових можливостей діючого законодавства [357, с.93].

На думку О. Замасло, у результаті управління податками за допомогою податкового планування платник визначає такі критерії:

- рекомендовану структуру ведення бізнесу;
- оптимальну систему оподаткування (оптимізація оподаткування, мінімізація податкових зобов'язань);
- рекомендовану схему стосунків з діловими партнерами;
- спеціальні методи оптимізації податкових зобов'язань;
- рекомендації по веденню бухгалтерського і податкового обліку [193, с. 293].

Разом з тим, ми вважаємо неправильним і надмірне звуження мети податкового планування. Деякі науковці метою податкового планування на підприємствах визначають вибір такого шляху, за якого прибуток підприємства наближають до максимуму, а ризики діяльності в сфері оподаткування – до мінімуму [315, с. 425].

На нашу думку, метою податкового планування не може бути тільки максимальне збільшення прибутку, адже на різних етапах свого розвитку суб'єкт господарювання визначає різні тактичні та стратегічні цілі своєї діяльності, де інколи необхідність модернізації виробництва, оновлення необоротних активів, упровадження інновацій тощо має пріоритет над таким фінансовим показником, як прибуток.

Ми вже наголошували, що зміст податкового планування не може зводитися лише до системи заходів, спрямованих на змен-

шення податкового навантаження. З огляду на це, ми вважаємо, що метою податкового планування є визначення оптимальної моделі оподаткування, яке спрямоване на досягнення загальних цілей діяльності платника податку, в тому числі отримання ним прибутку та його збільшення. При цьому, крім основної ділової мети – отримання прибутку, податкове планування повинно враховувати й соціальний фактор, спрямований на зростання доходів населення та збільшення надходжень до бюджету. Така політика повинна відповідати загальній концепції збільшення соціальної відповідальності бізнесу. Ігнорування соціальної складової при здійсненні податкового планування зокрема і при здійсненні господарської діяльності в цілому призводить до несправедливого розподілу суспільних багатств, величезного розшарування суспільства з дисбалансом рівня доходів різних суспільних груп, не сприяє формуванню середнього класу як основної рушійної сили прогресу.

Взагалі, рівень сплати податків та добросовісність обох сторін цього процесу – платників податків і держави – свідчить про цивілізованість суспільства, бо податки – це плата за цивілізацію. З іншого боку, держава повинна забезпечити справедливий баланс публічних і приватних інтересів. При цьому, як зазначає В. Федосов, держава не може задовольнитися лише загальними пропорціями розподілу валового національного продукту. Вона повинна враховувати інтереси кожного підприємства, кожного члена суспільства. Інакше кажучи, податкова політика ведеться за народним прислів'ям «щоб і вівці були цілі, і вовки ситі» [309, с. 48].

Поряд із основною метою податкового планування можна виділити ряд тактичних цілей, які практично завжди визначаються платником податків. До таких цілей ми можемо віднести передбачуваність процесів і наслідків здійснення операцій, що є об'єктами оподаткування, мінімізація ризиків порушень податкового законодавства та настання пов'язаних з ними несприятливих наслідків, оптимізація витрат підприємства, удосконалення структури управління, підвищення фахового рівня осіб, відповідальних за процеси оподаткування тощо.

У будь-якому випадку слід наголосити, що мета податкового планування та засоби її досягнення завжди мають бути правомірними, вони ніколи не можуть бути спрямовані на протиправне уникнення оподаткування чи зменшення податкових платежів.

1.2. Види, методи та стадії податкового планування

При дослідженні правових аспектів податкового планування важливе значення має його класифікація, з'ясування основних видів податкового планування. Класифікація податкового планування дає можливість визначити основні ознаки цього процесу й згрупувати їх за чітко визначеними критеріями. Це забезпечує системність дослідження і сприяє чіткому розумінню сутності його предмета.

У своїй дисертаційній праці М. Бондаренко, розглядаючи питання про поняття податкового планування, зачіпає окремі аспекти його класифікації, при цьому слушно зазначає, 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. Така ситуація зумовлена складністю, об'ємністю, різноплановістю та недостатнім рівнем наукового вивчення податкового планування. Подальші пошуки вчених на цьому шляху, на її думку, мають сприяти формуванню усталених точок зору на системоутворюючі поняття [77, с. 40]. При цьому дослідниця висвітлює позиції ряду науковців щодо класифікації податкового планування, зокрема Ю. Іванова [208, с. 434], Т. Гусєвої [156, с. 140], А. Глінова [114, с. 16]. У працях зазначених авторів, при визначенні видів податкового планування використовуються різні критерії класифікації. Зокрема, Ю. Іванов поділяє податкове планування за сферою використання на міждержавне та внутрішньодержавне, за організаційною структурою – на корпоративне та індивідуальне; за організаційно-правовою формою – на податкове планування діяльності юридичних осіб, податкове планування діяльності фізичних осіб

– підприємців; залежно від характеру управлінських рішень – на поточне і стратегічне [208, с. 434]. Т. Гусєва класифікує податкове планування за такими критеріями: залежно від виду господарюючого суб'єкта – податкове планування в комерційних і некомерційних організаціях; залежно від організаційно-правової форми – в акціонерних товариствах, виробничих кооперативах і т.д.; відповідно до стадій фінансово-виробничого циклу підприємства: на стадії створення підприємства, у період існування підприємства, у період ліквідації; залежно від розміру бізнесу є специфіка податкового планування на малих підприємствах, на середніх і великих підприємствах; виходячи із направленості на перспективу [156, с.48].

А. Глінов визначає такі види податкового планування: податкове планування: за видами податків – податку на додану вартість (ПДВ), податку на прибуток, на доходи фізичних осіб, єдиного 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; за часовим принципом – планування короткострокове (поточне) та довгострокове (стратегічне, тактичне). Крім того, науковець поділяє податкове планування на активне і пасивне [114, с. 16].

Види податкового планування в розрізі класифікаційних груп найповніше описані А. Єлісєвим та А. Загороднім [182, с. 59]. Ці автори визначають види податкового планування за значною кількістю критеріїв, зокрема залежно від сфери застосування, від суб'єкта підприємництва та від його організаційної структури, обсягу охоплення, етапів функціонування, характеру управлінських рішень, інструментів, які використовуються, тощо.

Однак, на наше переконання, при здійсненні класифікації та визначенні видів податкового планування слід уникати надмірної деталізації та штучного збільшення критеріїв поділу на ті чи інші види, з використанням другорядних, несуттєвих ознак.

На думку А. Єлісеєва, залежно від дієвості суб'єктів податкового планування стосовно використання можливих інструментів, воно поділяється на пасивне й активне. В основу пасивного податкового планування покладена альтернативна оптимізація. Така оптимізація можлива тоді, коли в податковому законодавстві існують дві та більше альтернативні норми, а доцільність застосування будь-якої з них вирішує фахівець підприємства або фізична особа – платник податків. Прикладом пасивного податкового планування може бути розв'язання питання стосовно доцільності переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкта малого підприємництва. До активного податкового планування належать специфічні методи планування діяльності підприємства із застосуванням спеціально розроблених оптимізаційних схем [183].

Разом з тим, доволі дискусійним є поділ податкового планування залежно від інструментів, які використовуються, оскільки при цьому наводяться більше не види податкового планування, а засоби, які використовуються при його здійсненні. Також ми не можемо повністю погодитися з позицією згаданого автора про визначення пасивного податкового планування, у тому числі в контексті наведених прикладів, адже насправді здійснення податкового планування передбачає здійснення певних активних дій (прийняття рішень) з боку платників податків.

З урахуванням цього ми визначили основні критерії поділу податкового планування на різні види, залежно від основних ознак.

Так, на нашу думку, найбільш оптимально можна виділити такі види податкового планування:

- залежно від сфери територіальної дії та юрисдикції – внутрішнє та міжнародне;
- залежно від рівня поставлених цілей та завдань – стратегічне і тактичне;
- залежно від суб'єктного складу та організаційної структури – індивідуальне, колективне та корпоративне;
- залежно від строку, на який здійснюється планування – короткострокове, середньострокове і довгострокове.

Внутрішнє податкове планування здійснюється платником податків із використанням національних правових засобів, з урахуванням податкового законодавства держави, резидентом якої він є, та стосується переважно внутрішніх господарських операцій, але не виключно. Внутрішнє податкове планування реалізує кожен суб'єкт господарювання, навіть той, який здійснює зовнішньоекономічні операції, адже і при використанні міжнародного інструментарію резидент повинен враховувати правила адміністрування податків та рівень податкового навантаження за національним законодавством. Міжнародне податкове планування здійснюється під час проведення зовнішньоекономічної діяльності, у взаємодії з іноземними суб'єктами, які зареєстровані в різних податкових юрисдикціях, та з урахуванням законодавства іноземних держав, а також міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. При здійсненні міжнародного податкового планування часто використовуються суб'єкти з низькоподаткових юрисдикцій, тому особливої ваги тут набувають правила трансфертного ціноутворення.

Стратегічне податкове планування пов'язане з визначенням основних, найбільш важливих цілей та завдань у сфері оподаткування платника податків, тоді ж як тактичне пов'язане з виконанням поточних завдань, які формулює платник у сфері оподаткування.

Індивідуальне податкове планування здійснюється платником податків самостійно, з використанням власних засобів та інструментів, без цілеспрямованої взаємодії та узгодження з іншими пов'язаними суб'єктами. Колективне податкове планування здійснюється за допомогою декількох суб'єктів. Корпоративне податкове планування здійснюється корпоративною групою суб'єктів, які, як правило, є афілійованими чи пов'язаними між собою, або між ними існує інший корпоративний зв'язок, які можуть використовувати різні форми оподаткування чи інші засоби. При цьому вони взаємодіють узгоджено для досягнення спільного результату. Корпоративне податкове планування на сьогодні набуває дедалі більшого розповсюдження, адже воно дає значно ширший інструментарій для досягнення мети податкового планування. Разом з тим, при застосуванні корпоратив-

ного податкового планування подекуди мають місце певні зловживання й спроби недобросовісної мінімізації податкових зобов'язань, про що більш детально ми зупинимо увагу в наступних розділах.

Щодо строків податкового планування, то короткострокове здійснюється на строк до одного року, середньострокове – від одного до трьох років, довгострокове – на строк понад три роки. Але в цьому контексті необхідно обумовити, що довгострокове, а деякою мірою і середньострокове планування в Україні суттєво ускладнені через нестабільність податкового законодавства, тому потребують коригування залежно від відповідних законодавчих змін.

Також доцільно виділити види податкового планування залежно від ступеня ризику. За цим критерієм можна визначити такі види податкового планування: звичайне, яке не створює будь-яких ризиків для платника, передбачає використання традиційних, визначених законом засобів; складне, яке містить більший ступінь ризику й передбачає застосування нестандартних засобів податкового планування; ризикове, яке створює для платника високі ризики, передбачає застосування спірних засобів, які можуть призвести до судових спорів з органами податкової служби; агресивне – яке може містити ознаки зловживання правом і недобросовісної поведінки платника податків.

Для здійснення ефективного податкового планування, крім правильної класифікації, важливе значення має з'ясування основних методів податкового планування.

У податковому плануванні застосовується група методів, які дають змогу спрогнозувати, розрахувати податкові платежі за альтернативними варіантами здійснення господарської діяльності й вибрати з наявних альтернатив оптимальний варіант оподаткування [315, с. 440].

У найзагальнішому вигляді до інструментарію податкового планування, на думку науковців, належать методи податкового бюджетування, використання податкових пільг та інших не заборонених законом способів мінімізації податкових платежів, застосування трансфертного ціноутворення і прогалин в податковому законодавстві, реалізація податкової політики підприємства і податкового обліку [67, с.205].

Ю. Іванов розділяє методи податкового планування на загальні й спеціальні. До загальних методів науковець відносить методи, характерні для внутріфінансового планування підприємства в цілому й податкового планування як його складової, до спеціальних методів – методи, що використовуються виключно в податковому плануванні підприємства при розробці проектів податкового планування.

Згаданий дослідник визначає такі загальні методи податкового планування:

- розрахунково-аналітичний метод використовується в коригуванні планових показників під прогнозні зміни внутрішніх і зовнішніх факторів. У податковому плануванні застосовується при розрахунку податкового тягаря підприємства, визначенні сум податкових платежів у проектах податкового планування шляхом коригування вихідних показників проекту під прогнозні зміни податкового законодавства;
- нормативний метод у податковому плануванні використовується на стадії розрахунку податкового тягаря підприємства, податкових платежів у проектах податкового планування й дає змогу визначити суми податкових платежів на підставі чинних ставок і баз оподаткування;
- статистичні методи мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема, на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу й т. п.) виділяються основні фактори, які впливають на розмір податкового тягаря підприємства, на основі яких проектується напрямки оптимізації податкових платежів підприємства. Статистичні методи застосовуються також при розрахунку ефективності заходів податкового планування, зокрема при проведенні аналізу динаміки податкових платежів, розрахунку показників виконання бюджету податків тощо.

Спеціальні методи податкового планування, за Ю. Івановим, використовуються на стадії підбору альтернативних варіантів оподаткування (розробки проектів податкового планування):

- метод заміни відносин полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування;
- метод розподілу відносин базується на методі заміни відносин. Відмінність цих методів полягає в тому, що в методі розподілу відносин заміняється або частина господарської операції, замість операції в цілому, або одна господарська операція поділяється на кілька частин;
- метод відстрочення податкового платежу дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди;
- метод делегування податків структурі-сателіту полягає в передачі сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство;
- метод пільгового суб'єкта господарювання полягає в скороченні об'єкта оподаткування підприємства шляхом вибору спеціальної організаційно-правової основи суб'єкта господарювання з пільговим режимом оподаткування. До цього методу відносять вибір організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, що безпосередньо користується пільгами (наприклад, підприємства інвалідів) або має більш низький рівень оподаткування (наприклад, юридичної або фізичної особи, що перебуває на спрощеній системі оподаткування) [315, с. 443 – 452].

О. Сушкова, додатково до вищенаведених, називає такі методи податкового планування, як метод використання облікової політики, який ґрунтується на взаємозалежності податкового та бухгалтерського обліку й полягає в тому, що за допомогою зміни облікової політики можуть бути змінені розміри податкових баз; метод прямого скорочення об'єкта оподаткування, який реалізується шляхом зменшення бази оподаткування, зіставлення різних варіантів застосування ставок і об'єктів оподаткування; метод офшору, суть якого полягає в перенесенні об'єкта оподаткування (окремих операцій,

видів діяльності, майна тощо) під юрисдикцію з більш м'яким режимом оподаткування (вільні економічні зони, спеціальні економічні зони, офшорні зони) [409, с. 116].

Необхідно наголосити, що методи податкового планування передбачають використання правомірних засобів, їх слід відмежовувати від тих інструментів, за допомогою яких зменшення податкових зобов'язань чи уникнення від виконання податкового обов'язку відбувається у незаконний спосіб та внаслідок зловживання правами платником податків.

Податкове планування, практично як і будь-який значущий процес, не може здійснюватися одномоментно, без попередньої ґрунтовної підготовки. Досягнення мети податкового планування, його якість і результативність потребують скрупульозного та детального збору та вивчення інформації, її аналізу та прогнозування, вироблення необхідної концепції та прийняття остаточного рішення. Така діяльність має свої певні етапи. Правильність прийнятих рішень залежить від цілого ряду факторів, які виникають на кожному з етапів податкового планування.

У науковій літературі існують різні підходи до визначення етапів податкового планування, при цьому в одних випадках процес податкового планування занадто спрощується, а в інших, навпаки, ускладнюється. Так, Н. Глубокова виділяє чотири основні етапи податкового планування, такі як вибір місця розташування підприємства, далі – вибір організаційно-правової форми, третій етап – це максимально ефективне використання податкових пільг і переваг при поточній підприємницькій діяльності, останній етап – це вирішення питання про розміщення активів та прибутку підприємства [115, с. 35].

Е.В. Шестакова вважає, що процес планування доцільно почати з аналізу об'єктів оподаткування (перший етап). На другому етапі необхідно оцінити ризики, що виникають внаслідок того чи іншого тлумачення законів, застосування схем оподаткування, наявності відображення всіх господарських операцій у податковій політиці, а також ризики, зазначені в аудиторському висновку. Наступним етапом є розрахунок податкового бюджету [471, с. 11].

На нашу думку, такі підходи не повною мірою розкривають усі етапи податкового планування, зокрема не враховують підготовчу та аналітичну стадії, стадії реалізації та контролю. Тут більше використовуються лише окремі етапи або взагалі окремі елементи податкового планування.

В. Кузнєцова пропонує такі стадії податкового планування, як аналіз господарської діяльності, визначення основних податкових проблем, пошук шляхів вирішення податкових проблем, розробка і планування податкових схем, підготовка і реалізація податкових схем, включення результатів в звітність і очікування висновків контролюючих органів [236, с. 12]. Однак, на нашу думку, процес податкового планування не може закінчуватися очікуванням висновків органів податкової служби, адже окремі етапи податкового планування можуть мати місце і після проведення перевірок платника податків чи в процесі оскарження рішень контролюючих органів.

О. Адамик, ґрунтовно визначаючи етапи податкового планування, окремо на стадії створення підприємства (формування мети і завдань, вибір організаційно-правової форми, врахування регіональних особливостей), а також на стадії поточного управління його діяльністю, поряд із дійсно важливими та необхідними етапами податкового планування, надмірно деталізує окремі з них, які навряд чи можуть розглядатися як самостійні (регулювання бази оподаткування, аналіз усіх можливих форм угод тощо) [41, с. 24]. Такий підхід не дає змоги чітко структурувати стадії податкового планування.

Більш точно визначає стадії планування діяльності підприємства В. Москалюк, які можуть бути застосовані й до податкового планування. Він виділяє такі етапи, як постановка проблеми, пошук альтернативних рішень, оцінювання, прийняття рішення, реалізація та контроль. При цьому наголошується, що процес планування має циклічний характер, цикли чергуються безперервно [308, с. 11]. Разом з тим слід наголосити, що циклічність не завжди притаманна податковому плануванню, оскільки певні стадії немає необхідності повторювати після їх реалізації.

Початок процесу податкового планування зумовлює наявність потреби в його проведенні, що може бути пов'язано з початком здійснення певної діяльності відповідним суб'єктом, чи потребою удосконалення та оптимізації податкових процесів у діючого суб'єкта. Виникнення такої потреби є об'єктивним явищем, адже податкове планування на тому чи іншому рівні здійснюється кожним платником податків: чи це буде фізична особа – підприємець, чи транснаціональна корпорація.

Після усвідомлення потреби в податковому плануванні, суб'єкт повинен провести ґрунтовну підготовчу роботу, в процесі якої визначити мету та завдання податкового планування, виконавців, які будуть його здійснювати, а також інші умови, необхідні для проведення планування. Таким чином ми можемо визначити підготовчу стадію податкового планування. При цьому платник податків повинен визначити пріоритети, на які має бути спрямований кінцевий результат: зменшення податкового навантаження, спрощення процесу адміністрування податків, мінімізація податкових ризиків тощо. Звичайно, податкове планування в ідеалі має бути спрямоване на поєднання всіх вказаних завдань, однак дуже часто таке поєднання є неможливим, адже зменшення податкового навантаження іноді зумовлює збільшення податкових ризиків. Так само оптимізація податкових платежів може поєднуватися з більш складною системою організації обліку, структурою бізнесу, використанням більшої кількості пов'язаних суб'єктів, різних систем оподаткування, різних юрисдикцій, що аж ні як не спрощує адміністрування податків.

На цьому етапі важливим є визначення осіб, відповідальних за проведення податкового планування, адже кваліфікація залучених фахівців та експертів безпосередньо впливає на якість податкового планування. Для здійснення податкового планування можуть використовуватися як власні спеціалісти, які працюють у платника податків за трудовим договором, так і залучені ззовні експерти, які мають високий фаховий рівень, досвід і авторитет у сфері податкового планування. Якісний процес податкового планування потребує залучення фахівців як у сфері економіки та фінансів, так і у сфері пра-

ва, адже процес податкового планування потребує врахування як економічних, так і правових наслідків дій платника податку. Нерідко на практиці бувають випадки, коли оптимальні з точки зору фінансового результату рішення призводять до невиправданих юридичних ризиків і навпаки.

Наступний етап податкового планування – аналітична стадія, яка включає проведення юридичного аналізу, дослідження, вивчення законодавства, практики його застосування, міжнародного досвіду, а також економічну оцінку, прогнозування фінансових показників та результатів.

При проведенні юридичного аналізу важливо не тільки провести аналіз поточного законодавства, а й визначити тенденції розвитку податкової політики держави, напрями реформування податкового законодавства, вивчення та аналіз проектів змін до ПК України. Важливість врахування основних тенденцій податкової політики в нашій державі на перспективу полягає у тому, що податкове законодавство, яке перебуває в перманентному стані реформування, постійно змінюється, практично кожного року український законодавець намагається впровадити певний етап податкової реформи. При цьому зміни, що відбуваються, мають далеко не «косметичний» характер, а стосуються важливих аспектів податкової системи. Оскільки податкове планування завжди здійснюється на визначену перспективу, то без врахування основних тенденцій і можливих змін до законодавства воно ніколи не буде успішним.

Крім тенденцій податкового законодавства, при здійсненні податкового планування на цьому етапі необхідно провести ґрунтовну оцінку ризиків, що можуть виникати при виборі тої чи іншої податкової моделі. Тобто на наступному етапі проводиться оцінка ризиків, а також розробляються механізми для їх усунення чи мінімізації. Як зазначає Я.В. Лебедзевич, реалізація податкових ризиків суттєво впливає на результати податкового планування підприємства, оскільки, за їх невизначеності, величина податкового навантаження може бути розрахована лише приблизно і в разі значних відхилень може призвести до прийняття економічно не вигідних управлінських

рішень щодо оподаткування, що в свою чергу негативно вплине на величину фінансового результату підприємства [244, с. 252].

Як зазначає К. Проскура, загальні ризики мінімізації податків можна оцінити як сукупність можливих прямих втрат (збитків) платника податків з урахуванням податкового контролю, здійснюваного фіскальними органами, включаючи стягнення недоїмок і штрафів, а також можливі майбутні витрати на врегулювання податкових спорів і конфліктних ситуацій. У цьому аспекті податковими ризиками є: ризики податкового контролю; ризики посилення податкового тягаря; ризики кримінального переслідування [357, с. 97].

Таким чином, наявність податкових ризиків завжди пов'язана з імовірністю настання негативних наслідків платника податку від здійснення тих чи інших операцій, які містять елемент ризику. При цьому правильне податкове планування дає можливість встановити, наскільки високою є така імовірність, а також вжити заходи щодо зменшення вірогідності настання негативних наслідків або зменшення їх негативного впливу. У будь-якому випадку завжди необхідно оцінювати величину імовірних негативних наслідків з розміром податкової вигоди, яку платник може отримати внаслідок податкового планування [142, с. 202].

Оптимальним рішенням повинен стати вибір щодо реалізації тої схеми податкового планування, за якою наявна сума зниження податків є максимальною, а ризиковість – мінімальною [244, с. 254].

На законодавчому рівні питання визначення податкових ризиків врегульовано недостатньо, переважно воно стосується податкових ризиків держави. Так, нормою абзацу 2 пункту 77.1 статті 77 ПК України встановлено періодичність проведення планових документальних перевірок залежно від ступеня ризику платника податку (визначають платників із високим, середнім та незначним ступенем ризику). Чим вищий ступінь ризику платника податку, тим частішими будуть перевірки такого платника, що збільшує його власний податковий ризик.

Аналогічно, на законодавчому рівні було визначено так звані критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної [320]. Зазначені критерії були розроблені

для забезпечення автоматичного зупинення реєстрації податкової накладної, коли щодо правильності та законності її оформлення виникали сумніви.

Більш детально на аналізі вказаних критеріїв податкових ризиків держави ми зупинимося в наступних розділах.

Податкові ризики платника податків прийнято поділяти на внутрішні і зовнішні. До внутрішніх ризиків можна віднести відсутність податкового планування, неналежний стан бухгалтерського обліку, низьку кваліфікацію відповідальних фахівців, незадовільний фінансовий стан, відсутність достатнього інформаційно-правового забезпечення тощо. Зовнішні ризики полягають у можливій зміні податкової політики держави, зміні податкового законодавства, дій чи бездіяльності податкових органів, контрагентів платника.

Оцінка податкових ризиків включає: оцінку змісту та якості правового регулювання оподаткування того чи іншого виду діяльності, оцінку ступеня безпеки здійснення господарської операції та вірогідності настання негативних наслідків, а також оцінку характеру втрат платника податків. При оцінці зовнішніх ризиків необхідним є визначення критеріїв перевірки податкової добросовісності контрагентів, а при оцінці внутрішніх ризиків – оцінка економічного стану платника і його здатності виконувати податкові зобов'язання своєчасно та в повному обсязі.

Рішення платника податку в процесі податкового планування може містити в собі як усвідомлений, так і неусвідомлений ризик. Усвідомлений ризик передбачає здійснення платником податків певних ризикових операцій після аналізу всіх потенційних загроз. При цьому платник податків передбачає можливість настання певних негативних наслідків для нього і свідомо допускає їх настання, однак можливі негативні наслідки видаються малоімовірними або можлива податкова вигода, яку може отримати платник податку, значно перевищує втрати, зумовлені настанням негативних наслідків. Неусвідомлений ризик присутній, коли платник податків не передбачає настання негативних податкових наслідків, при цьому така необізнаність платника може мати як об'єктивний характер (зміни в

законодавстві, у судовій практиці, протиправні дії державних органів, недобросовісні дії контрагентів тощо), так і суб'єктивний (низька якість, неповнота проведеного аналізу, некомпетентність чи надмірна необачність відповідальних фахівців тощо).

У науковій літературі прийнято визначати ступені (сфери) податкового ризику. Виділено п'ять таких рівнів: відносно безризикова сфера (повна та своєчасна сплата податків, відсутність будь-яких схем для оптимізації податкового навантаження, повне врахування позиції податкових органів), сфера мінімального ризику (ймовірність негативних наслідків незначна або втрати від їх настання несуттєві), сфера підвищеного ризику (підприємство може втратити весь або значну частину прибутку), сфера критичного ризику (ризик отримання суттєвих збитків у зв'язку з негативними податковими наслідками) і, нарешті, сфера неприпустимого ризику (коли є реальна загроза визнання платника податку неплатоспроможним, ризик притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків) [120, с. 86-87].

Для визначення ступеня безпеки та вірогідності настання негативних наслідків слід провести аналіз наявних офіційних податкових роз'яснень та консультацій, аналіз судової практики. Для цього важливо визначити та оцінити позицію державних органів, що здійснюють реалізацію податкової політики щодо практики застосування законодавства при здійсненні того чи іншого виду господарської діяльності, врахувати та узагальнити наявні податкові роз'яснення та консультації. Важливість оцінки ризиків зумовлюється тим, що податкове законодавство містить багато колізійних правових норм, які допускають неоднозначне їх тлумачення, а визначений у ПК України принцип презумпції правомірності рішень платника податку залишається декларативним. Безумовно, ідеальною є ситуація, коли при наявності якогось спірного положення норми податкового права в процесі податкового планування будуть наявні офіційні роз'яснення, податкові консультації органів державної фіскальної служби, які збігаються з позицією платника податку і можуть бути використані ним на свою користь. У такій

ситуації податкові ризики в платника податків мінімальні. Однак найчастіше буває зворотна ситуація, адже при наданні податкових консультацій податковий орган займає, як правило, фіскальну позицію, спрямовану за збільшення податкових платежів, а це йде в розріз з інтересами платника податків, суперечить тим завданням і цілям, які формулюються при здійсненні податкового планування. У таких випадках платник податку опиняється перед дилемою – керуватися позицією податкового органу й уникнути можливих спорів, але при цьому податкові зобов'язання можуть зрости, або ж не враховувати позицію податківців, будучи впевненим у правильності власної правової позиції, при цьому оптимізувати податкові витрати, однак піддатися ризику можливих донарахувань при проведенні перевірки та виникнення спору з податковим органом, і, що не виключено, навіть піддатися кримінальному переслідуванню за ухилення від сплати податків.

Важливим етапом при оцінці ризиків є аналіз судової практики з розгляду податкових спорів. Неузгодженість податкового законодавства, а також надмірний фіскальний ухил правозастосування з боку державних контролюючих органів часто призводить до виникнення судових спорів між платниками податків та податковими органами. Як правило, такі судові спори стосуються певної категорії справ, визначеної групи спірних питань. Правові позиції вищих судових інстанцій можуть слугувати певним орієнтиром при оцінці ризиків застосування тих чи інших схем при здійсненні податкового планування. Разом з тим, судова практика з розгляду судових спорів також не є сталою і може змінюватися навіть на рівні суду касаційної інстанції, що, зокрема, наочно проявилось при розгляді такої категорії справ щодо податку на додану вартість, які пов'язані з визнанням господарських операцій платників податків фіктивними. Тому важливо простежити тенденції розгляду судами податкових спорів відповідної категорії.

При оцінці податкових ризиків у спірній ситуації, важливим і ефективним інструментом їх мінімізації є отримання платником податків індивідуальної податкової консультації в порядку статті 52

ПК України. М. Бондаренко право на отримання податкової консультації розглядає як різновид податкового планування, при цьому наголошується, 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 [77, с. 24]. Однак ми не схильні розглядати право на податкові консультації як різновид податкового планування, а скоріше як один із його засобів, що використовується на стадії оцінки ризиків.

Як ми вже зазначали раніше, при наданні такої податкової консультації податковий орган часто займає фіскальну позицію, що не влаштовує платника податку і не вирішує завдань податкового планування. Однак, нормою пункту 53.2 статті 53 ПК України передбачено право платника податку оскаржити до суду таку податкову консультацію. На даному етапі ризику для платника податку є незначними, адже в цьому випадку ще відсутня загроза донарахування податкових платежів, застосування штрафних санкцій чи реєстрації кримінального провадження. Проте, отримавши рішення суду на користь платника податку, податковий орган протягом 30 днів з моменту набрання таким рішенням законної сили зобов'язаний надати податкову консультацію з зазначеного питання, однак уже з урахуванням висновків суду. Тим самим платник податку фактично отримує можливість досягти бажаного результату, значно зменшивши свої ризики, і в майбутньому здійснювати діяльність без загрози застосування до нього юридичної відповідальності. Так, абзац 1 пункту 53.1 статті 53 ПК України передбачає, що не може бути притягнуто до відповідальності, зокрема й фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому в письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що в подальшому така податкова консультація була

змінена або скасована. Водночас абзац 3 пункту 53.1 вказаної статті містить суперечливу норму, згідно з якою платник податків, що діяв відповідно до податкової консультації, не звільняється від обов'язку сплати податкового зобов'язання. Тобто, навіть отримавши на певному етапі податкову консультацію і діючи відповідно до її роз'яснень, у разі, якщо така податкова консультація виявиться помилковою і буде в подальшому змінена чи скасована, платник податків хоч і уникне фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності, однак змушений буде заплатити донараховані суми податкових зобов'язань, що буде для нього мати вкрай негативні економічні наслідки. Причиною таких економічних втрат платника буде не його вина, а помилка податкових органів, які дали неправильну податкову консультацію, що, на нашу думку, є несправедливим.

Після оцінки ризиків, наступним етапом податкового планування є прийняття рішення про визначення оптимальної моделі оподаткування. Цей етап є наслідком виконання попередніх стадій щодо підготовки, аналізу та оцінки ризиків, коли після оцінки всіх аспектів виробляється комплекс систем і заходів, спрямованих на досягнення мети податкового планування. Прийняття відповідних рішень платником податків може бути формалізоване шляхом видання якихось управлінських документів (наказів, розпоряджень, положень, планів і т.д.), однак може обходитися і без такої формалізації, залежно від категорії платників податків і порядку організації управлінських процесів.

Однією з найбільш важливих та відповідальних стадій податкового планування є стадія реалізації, коли платник податків починає втілювати затверджену модель сплати податків. Цей етап, зокрема, може передбачати створення необхідних господарюючих суб'єктів у визначених юрисдикціях та організаційно-правових формах, визначення їх системи оподаткування при постановці на облік в органах податкової служби, укладення необхідних договорів, здійснення відповідних господарських операцій, використання податкових пільг, ведення податкового обліку та подання документів обов'язкової звітності, сплата обов'язкових платежів або отримання бюджетного відшкодування тощо.

Процес податкового планування буде неповним, якщо після реалізації визначеної податкової моделі не буде здійснюватися оцінка податкових наслідків та коригування моделі в разі необхідності. Насправді, навіть найбільш досконалий і чіткий план не завжди вдається реалізувати на сто відсотків, так само не завжди реальні результати й наслідки податкового планування збігаються з очікуваними. Причиною можуть бути як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники (зміна економічної ситуації або законодавства, помилки при розробці чи реалізації податкової моделі, неправомірні дії чи рішення контролюючих органів тощо). У будь-якому випадку платник податків повинен визначити, чи досягнута мета податкового планування і чи виконані його завдання (як на проміжкових етапах, так і в цілому). При цьому платнику податків слід виправити допущені помилки чи прорахунки, врахувати зміни, які відбулися в податковому законодавстві або запровадження яких очікується, врахувати зміни в економічній ситуації як у країні, так і на світових ринках. Коригування податкової моделі може бути викликано іншими факторами, такими як зміна судової практики чи позиції контролюючих органів щодо того чи іншого питання, зміна напрямків господарської діяльності, розширення чи скорочення виробництва, розширення ринків збуту тощо. Коригування податкової моделі взагалі може бути викликано не якимось змінами, а намірами оптимізувати, удосконалити існуючу модель. Так чи інакше, процес податкового планування завжди залишається динамічним, тому стадія оцінки та коригування (оптимізації) моделі оподаткування є перманентною.

Висновки до розділу 1

1. Податкове планування слід розглядати як діяльність платника податків, що передбачає розробку системи правомірних заходів, спрямованих на визначення найбільш оптимальної моделі оподаткування, удосконалення процесу сплати податків, аналіз та прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій, зменшення рівня податкового навантаження

та збільшення прибутку, з урахуванням вимог податкового законодавства та тенденцій податкової політики держави.

2. Зміст податкового планування не можна зводити виключно до зменшення податкового навантаження, оскільки це більш комплексна категорія. Зменшення податкового навантаження є тільки одним із завдань податкового планування, а не його єдиною метою. В окремих ситуаціях рівень податкового навантаження може не визначатися як пріоритетний при виборі моделі оподаткування. Зокрема, платник податку може обрати певну систему оподаткування через зручність і простоту адміністрування навіть у ситуації, коли це не призведе до зменшення розміру податкових платежів. При цьому платник податків може отримати інші економічні переваги, зокрема, простіше адміністрування податків є менш витратним та ризиковим, крім того, дає можливість платнику більше уваги і часу приділити вирішенню ділових завдань, що сприяє збільшенню прибутку.
3. Метою податкового планування є визначення оптимальної моделі оподаткування, яка сприяє досягненню загальних ділових цілей діяльності платника податку, у тому числі отримання ним прибутку. Крім цього, податкове планування повинно враховувати й соціальний фактор, спрямований на зростання доходів населення та дотримання принципу фіскальної достатності податків. Така політика повинна відповідати загальній концепції збільшення соціальної відповідальності бізнесу.
4. Поряд із основною метою податкового планування можна виділити ряд тактичних цілей, які визначаються платником податків. До таких цілей можна віднести прогнозованість податкових наслідків здійснення господарських операцій, мінімізація ризиків порушень податкового законодавства, оптимізація витрат платника податків, удосконалення організаційної структури бізнесу тощо.
6. До основних принципів податкового планування слід віднести принцип законності, презумпції добросовісності платни-

ка податків, зваженості (оптимального поєднання ризику і податкової вигоди). Важливе значення в процесі податкового планування повинен займати принцип самостійності, за яким платник податків має право самостійно обирати організаційно-правову форму, систему оподаткування, форму організації обліку та інші заходи в процесі податкового планування із числа тих, які передбачені чинним законодавством та не суперечать йому.

7. Правильна класифікація має важливе значення для визначення основних засад податкового планування. Використання різних видів податкового планування дає можливість платнику податків значно розширити інструментарій для оптимізації своїх податкових витрат. Можна виділити такі види податкового планування: залежно від сфери територіальної дії та юрисдикції – внутрішнє та міжнародне; залежно від рівня поставлених цілей та завдань – стратегічне й тактичне; залежно від суб'єктного складу та організаційної структури бізнесу – індивідуальне, колективне та корпоративне; залежно від строку, на який здійснюється планування, – короткострокове, середньострокове і довгострокове. Залежно від ступеня ризику можна визначити такі види податкового планування: звичайне, яке не створює будь-яких ризиків для платника, передбачає використання традиційних визначених законом засобів; складне, яке містить більший ступінь ризику й передбачає застосування нестандартних засобів податкового планування; ризикове, яке створює для платника високі ризики, передбачає застосування спірних засобів, які можуть призвести до судових спорів з органами податкової служби; агресивне – яке може містити ознаки зловживання правом і недобросовісної поведінки платника податків.
8. Податкові ризики платника податків прийнято поділяти на внутрішні та зовнішні. До внутрішніх ризиків можна віднести відсутність податкового планування, неналежний стан бухгалтерського обліку, низьку кваліфікацію відповідальних

фахівців, незадовільний фінансовий стан, відсутність достатнього інформаційно-правового забезпечення тощо. Зовнішні ризики полягають у можливій зміні податкової політики держави, зміні податкового законодавства, дій чи бездіяльності податкових органів, контрагентів платника.

9. Рішення платника податку в процесі податкового планування може містити в собі як усвідомлений, так і неусвідомлений ризик. Усвідомлений ризик передбачає здійснення платником податків певних ризикових операцій після аналізу всіх потенційних загроз, при цьому платник податків передбачає можливість настання певних негативних наслідків для нього і свідомо допускає їх настання, однак можливі негативні наслідки видаються малоймовірними або можлива податкова вигода, яку може отримати платник податку, значно перевищує втрати, які можуть мати місце внаслідок настання негативних наслідків. Неусвідомлений ризик присутній, коли платник податків не передбачає настання негативних податкових наслідків, при цьому така необізнаність платника може мати як об'єктивний характер (зміни в законодавстві, у судовій практиці, протиправні дії державних органів, недобросовісні дії контрагентів тощо), так і суб'єктивний (низька якість, неповнота проведеного аналізу, некомпетентність чи надмірна необачність відповідальних фахівців тощо).
10. Податкове планування слід розглядати як послідовність дій та рішень платника податків та інших залучених осіб, які на кожному етапі можуть бути виділені в окремі, але пов'язані між собою стадії. Систематизація й визначення стадій податкового планування надає цьому процесу послідовності, логічного взаємозв'язку, системності. Основними стадіями податкового планування є підготовча, аналітична стадії, оцінка податкових ризиків, визначення оптимальної моделі оподаткування та її реалізація, оцінка результатів і коригування існуючої моделі. Кожна з цих стадій є необхідним етапом податкового планування, без яких неможливо досягти його мети.

РОЗДІЛ 2.

ЗАСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

2.1. Визначення системи оподаткування, місця здійснення діяльності, організаційно-правової форми та інших засобів при здійсненні податкового планування

Для здійснення податкового планування використовується значна кількість засобів, які можуть відрізнятися залежно від виду податкового планування та завдань, які перед ним стоять. Практично у всіх випадках здійснюється вибір місця здійснення господарської діяльності, організаційно-правової форми платника податку, організаційної структури бізнесу, системи оподаткування, видів діяльності. При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, міжнародного податкового планування, значна увага також приділяється податковій юрисдикції та податковому резидентству, корпоративній структурі та іншим важливим факторам.

Окремі науковці справедливо зазначають, що неможливо описати всі способи й методи податкового планування, адже «мистецтво» правозастосування не є вичерпним, а процес розвитку податкового планування є постійним і безперервним [77, с. 83]

Ю. Мельник до причин виникнення та розвитку податкового планування відносить: існування значної потреби підприємства в обігових коштах для фінансування інвестиційних проектів; існування правових колізій, якими підприємство не може не скористатися;

існування спеціальних режимів оподаткування; існування територій із спеціальними податковими режимами; бажання підприємства зменшити обсяги податкового тиску; бажання підприємства отримати конкурентні переваги на зовнішніх ринках [261, с. 130]. Таким чином, існування спеціальних податкових режимів, окремих територій, де такі режими застосовуються, наявність правових колізій та інші чинники зумовлюють використання тих чи інших правових засобів для здійснення податкового планування.

Як зазначає К. Проскура, податкове планування до початку бізнес-діяльності розуміється, розраховується і реалізується в подальшій стратегії господарювання підприємства. При цьому важливо: обрати оптимальну організаційну форму господарювання; побудувати організаційну структуру бізнесу; обрати оптимальну систему оподаткування; аналізувати можливість використання податкових пільг; розуміти бізнес через призму звільнення від податків діяльності [357, с. 96].

На вибір місця здійснення діяльності, організаційно правової форми, видів діяльності впливає багато факторів і не завжди фактор оподаткування є визначальним. Однак не враховувати його було б недалекоглядно, адже, за інших рівних умов, правильний вибір видів діяльності чи організаційно-правової форми може мати суттєвий вплив на розмір податкових витрат. Часто податковий фактор може суттєво впливати на вибір видів діяльності, із врахуванням наявних у податковому законодавстві обмежень. У будь-якому випадку, при здійсненні господарської діяльності не обійтись без вирішення питання про вибір системи оподаткування, і перед таким вибором стають практично всі платники податків.

Як зазначає Р.М. Лещенко, з метою організації податкового планування суб'єктами господарювання може здійснюватися низка необхідних заходів та дій. Зокрема, підбираються оптимальні види господарської діяльності, визначається організаційно-правова форма майбутньої компанії та країна її реєстрації [247, с. 64].

Усі вищезазвані фактори більшою чи меншою мірою впливають на обсяг податкового навантаження, складність адміністрування по-

датків, рівень податкових ризиків тощо. Тому ми розглядаємо їх як необхідні засоби, які повинні використовуватись при здійсненні податкового планування.

На вибір місця здійснення господарської діяльності насамперед повинні впливати не податкові, а ділові фактори, зокрема логістика, віддаленість сировинних ресурсів, контрагентів, ринків збуту, ринок праці тощо [125, с. 39]. Та й на перший погляд місце здійснення діяльності в межах однієї країни не має визначального впливу на оподаткування, адже рівень загальнодержавних податків і зборів однаковий на території держави. Може існувати диференціація щодо ставок місцевих податків і зборів, адже їх встановлення є компетенцією місцевих рад, однак місцеві податки і збори, як правило, не відіграють вирішальної ролі при здійсненні податкового планування через менший рівень навантаження в порівнянні з загальнодержавними податками, а також із врахуванням того, що ПК України встановлено граничні ставки місцевих податків і зборів. Як виняток, можна відмітити плату за землю, бо її базою оподаткування є нормативно-грошова оцінка землі, яка в різних регіонах може суттєво відрізнитися, тому суми земельного податку чи орендної плати за землю можуть бути також істотно різними. Навіть у межах одного адміністративного району розмір нормативно-грошової оцінки земельної ділянки однакового цільового призначення може відрізнитися за рахунок застосування різних коефіцієнтів. Тому цей фактор не варто залишати поза увагою при здійсненні податкового планування.

Ще одним фактором вибору місця здійснення господарської діяльності при реалізації податкового планування на національному рівні можна назвати зручність адміністрування податків і зборів залежно від територіального місця розташування податкового органу й платників податків. На сьогодні система податкових органів України побудована таким чином, що переважна більшість функцій адміністрування податків і зборів здійснюється головними управліннями обласного рівня, які розташовані в обласних центрах. Також структура офісу великих платників податків передбачає діяльність

його управлінь у Дніпрі, Запоріжжі, Одесі, Львові та Харкові [413]. Таким чином, можна сказати, що віддаленість від розташування структурних підрозділів податкових органів, на обліку в яких перебуватиме платник податків, може створити певні незручності при адмініструванні податків і зборів. Але в цьому контексті необхідно наголосити, що вплив зазначеного фактору суттєво зменшується з розвитком електронних сервісів, які запровадили податкові органи, коли переважна більшість заходів з адміністрування податків і зборів здійснюється через електронний кабінет платника податків. Однак, до цього часу залишаються ще випадки, які передбачають безпосередню взаємодію податкових органів і платників податків, зокрема, статтю 20 ПК України передбачено право запрошувати платників податків та їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків і зборів, стаття 75 кодексу передбачає проведення невиїзних перевірок тощо [314].

Фактор вибору місця здійснення господарської діяльності може виявитися важливим для суб'єктів, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, а саме експортні або імпорتنі операції, з огляду на розташування митних органів та пунктів пропуску, зручність при здійсненні митного оформлення товарів, сплати митних платежів та здійсненні інших митних формальностей, хоч знову ж таки цей фактор зменшується з розвитком електронних митних сервісів.

Як зазначає Т. Гусєва, місце розташування бізнесу як елемент податкового планування може бути розглянутий у декількох аспектах: здійснення підприємницької діяльності в офшорі, перенесення діяльності в іншу країну, місцезнаходження структурних підрозділів та ряд інших аспектів [157, с. 167]. Дійсно, найбільш суттєвим є фактор вибору місця здійснення господарської діяльності при здійсненні міжнародного податкового планування.

На думку Ю. Дем'янчук, у процесі податкового планування, при визначенні місця здійснення господарської діяльності, зокрема найбільш оптимальної юрисдикції, слід враховувати, що у світовій практиці застосовуються два основні критерії визначення податкової юрисдикції тої чи іншої держави. Під час визначення сфери сво-

їх податкових повноважень деякі держави виходять або з принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їхній території, незалежно від того, у якій країні в дійсності цей дохід отриманий. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим зобов'язанням, яке встановлюється для платника податку. Відповідно до другого підходу (обмеженого податкового зобов'язання платника податку), держава додержується принципу джерела, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, має одержувач доходу місце проживання або резиденцію в цій країні чи ні. Більшість держав, у тому числі Україна, здійснюють оподаткування на основі поєднання обох цих принципів [166, с. 114]. При цьому, як наголошує І. Устинова, у випадку дії принципу територіальності на осіб, які мають майно (майнові податки, наприклад, податок на землю) або доходи, які вони одержують з певної території, обов'язок зі сплати податку покладається на них незалежно від їх місця проживання, громадянства або національної належності. Інакше кажучи, основним критерієм для віднесення особи до категорії платників є об'єкт оподаткування, його територіальне розташування [434, с.168].

Узгодження правил оподаткування при застосуванні вказаних принципів здійснюється на міждержавному рівні, зокрема в угодах про уникнення подвійного оподаткування.

Як зауважує Д. Шевчук, при здійсненні міжнародного податкового планування необхідно визначити, в якій із юрисдикцій платник податку може набути резидентський статус або мати джерело отримання доходу. На практиці у свій час були найбільш популярними й активно використовувалися як класичні офшори, такі як Панама, Сейшельські острови, Беліз або Домініканська республіка, так і велика кількість великих і малих європейських держав, які прагнули або підтримувати, або зробити такий бізнес однією із найбільших статей валового національного доходу (Кіпр, Ліхтенштейн, Люксембург, Мальта, Нідерланди і т.д.) [468, с. 27]. Слід наголосити, що на сьогодні чітко простежується світова тенденція щодо обмеження застосування офшорних юрисдикцій, посилений фінансовий моні-

торинг, ускладнений рух капіталу, що має бути враховано при проведеному податкового планування.

У сучасному світі з тенденціями до глобалізації, розширення транскордонного співробітництва, можливості вибору країни місця проживання чи проживання в декількох юрисдикціях, не можна ігнорувати питання оподаткування фізичних осіб при здійсненні податкового планування. Стаття 33 Конституції України передбачає, що кожному, хто на законних підставах перебуває на території України, гарантується свобода пересування, вільний вибір місця проживання, право вільно залишати територію України, за винятком обмежень, які встановлюються законом. У цьому аспекті важливе значення має вибір резидентського статусу платником податків – фізичною особою, яка може виступати як самостійним платником податків від своєї діяльності, так і бенефіціарним власником різних компаній. Особливе значення це питання набуває у зв'язку із наміром на законодавчому рівні запровадити в Україні оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній.

При виплаті дивідендів чи виведенні капіталу на користь бенефіціарів в інший спосіб необхідно враховувати податкові наслідки, які можуть суттєво відрізнятись в різних країнах. Рівень диференціації ставок податку на доходи фізичних осіб вищий у порівнянні з іншими видами податків, тим більше з огляду на застосування у багатьох країнах прогресивного методу оподаткування, тому цей аспект потребує особливої уваги.

Як зазначає А. Виноградов, чітке визначення резидентського статусу фізичної особи відіграє принципову роль для вибору умов оподаткування, бо досить часто для нерезидентів встановлюють персональні ставки податків (зазвичай вищі, ніж для резидентів країни), вони позбавляються можливості скористатися податковими пільгами, у них може бути встановлений інший спосіб розрахунку бази оподаткування [91, с.54]. Погоджуємось із тим, що в багатьох випадках для нерезидентів дійсно встановлюють особливий порядок оподаткування, однак потребує уточнення думка вказаного автора щодо можливості застосування персональних ставок подат-

ків. Дійсно, в окремих випадках для оподаткування нерезидентів застосовують ставки, відмінні від базових, однак вони не мають і не можуть мати персонального характеру.

О. Церковний звертає увагу на те, що в розвинутих країнах національне законодавство зазвичай не містить чіткого визначення терміну «фіскальний резидент». Натомість у правовій базі провідних світових країн містяться правила, за допомогою яких особа визнається фіскальним резидентом конкретної податкової юрисдикції. Визначальним критерієм податкового резидентства у Великій Британії є критерій «податкового доміцилю». У Норвегії фізична особа може детермінуватися як податковий резидент відповідної держави тільки в тому випадку, якщо вона розглядає своє житло в цій державі як постійне, тривале місце свого проживання. Тобто темпоральний аспект у цьому випадку має важливе значення для встановлення податкового статусу фізичної особи [453, с. 7].

Є. Маринчак зауважує, що така практика була імплементована в податкове законодавство України. Враховуючи міжнародний досвід, законодавець у ПК України передбачив критерії визначення особи резидентом України [257, с. 22]. Так, відповідно до підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 ПК України, резидентом вважається фізична особа, яка має місце проживання в Україні. У разі наявності місця проживання також в іноземній державі, до уваги береться, де така особа має місце постійного проживання. Якщо особа має місце постійного проживання і в Україні, і в іноземній державі, вона вважається резидентом, тоді коли має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. При цьому достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання в жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включно з днем приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового

року. І тільки в тому разі, якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи за попередніми критеріями, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України [314].

Необхідно відзначити, що в Україні на законодавчому рівні не чітко врегульовано питання щодо документального підтвердження припинення статусу податкового резидента України. Найбільш проблемною в цьому плані видається ситуація, коли встановлення юридичного факту втрати громадянином статусу резидента України має здійснюватися за критеріями, які не пов'язані з оформленням ним виїзду на постійне місце проживання за кордон. Так само проблемним залишається визначення резидентського статусу особи за критерієм «центр життєвих інтересів». «Центр життєвих інтересів» як категорія податкового права допомагає визначити резидентський статус фізичної особи для її оподаткування в Україні та дає змогу визначити у відповідних угодах про уникнення подвійного оподаткування право конкретної держави оподатковувати таку фізичну особу. У той самий час поняття «центр життєвих інтересів» не має визначення в національному чи міжнародному праві, а також у судовій практиці. У коментарі до Модельної конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (1977 року) запропоновано критерії оцінювання «центру життєвих інтересів» фізичної особи, а саме: її сімейні та соціальні зв'язки, зайнятість, політична, культурна та інша діяльність, місце ведення бізнесу чи місце, з якого особа управляє своєю власністю. Однак такі критерії є суто рекомендаційними і не здатні врахувати всіх життєвих ситуацій. Ця проблематика знайшла своє відображення навіть на рівні судової практики [369]. Слушною є думка О. Головашевича про те, що напевно чи можна уявити собі, а тим більше врегулювати на рівні законодавства, процедуру визначення працівником податкового органу більш тісних особистих зв'язків особи. Більше того, якби такий механізм і був би закріплений, він з великою долею ймовірності порушував би основні права людини, передбачені як міжнародним законодавством, так і Конституцією України [116, с. 18].

Більше того, на думку Є. Маринчака, у зв'язку з відсутністю законодавчо визначеного порядку самостійного визнання особою свого

основного місця проживання, цей безумовний критерій на правозастосовному рівні неможливо вжити для визначення резидентського статусу як громадян, так і іноземців чи апатридів [257, с. 26]. Вважаємо такий висновок автора занадто категоричним, оскільки на практиці рідко виникають спірні питання про визначення резидентського статусу особи, яка має постійне місце проживання в Україні. Проблемними бувають саме застосування інших критеріїв. При цьому не можна повною мірою погодитися з думкою О.В. Церковного про те, що в рамках податкового законодавства України в якості визначального критерію було закріплено дискреційний критерій – самостійне визначення фізичною особою-платником податків статусу свого податкового резидентства в її взаємовідносинах із державою Україна [453, с. 7]. На нашу думку, право платника податків на самостійне визначення платником свого резидентського статусу не є абсолютним і може бути поставлено під сумнів податковими органами в разі, якщо вони не погодяться з правильністю позиції платника податку щодо застосування того чи іншого критерію визначення свого резидентства.

З огляду на вищенаведене, необхідним є законодавче врегулювання порядку і підстав набуття та припинення резидентського статусу фізичною особою-платником податків, оскільки це питання має велике значення для правильного податкового планування, виконання податкового обов'язку щодо сплати податків з доходів, які отримані як з джерел походження з України, так і з іноземних доходів, уникнення спорів між податковими органами та платниками податків щодо визначення резидентського статусу. При здійсненні податкового планування недостатньо тільки визначитися з місцем здійснення господарської діяльності чи з місцем проживання фізичної особи – платника податку, а й врахувати визначені українським та іноземним податковим законодавством критерії визначення резидентського статусу, що дозволить визначити оптимальну податкову юрисдикцію для такого платника та запобігти подвійному оподаткуванню його доходів [140, с. 226].

На думку М. Бондаренко, окрему групу способів зменшення платником податків своїх податкових платежів становить залучення

до діяльності платника податків специфічних суб'єктів, які згідно з нормативно-правовими актами мають менше податкове обтяження порівняно з обсягом податкового обов'язку самого платника за звичайних умов. 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. [77, с. 163]

Дійсно, крім функціонального та територіального критерію, на здійснення податкового планування може впливати вибір організаційно-правової форми самого платника податків або суб'єктів, які ним залучаються з метою оптимізації податкових схем. На наше переконання, вибір організаційно-правової форми повинен зумовлюватися перш за все із врахуванням ділових, корпоративних інтересів платника податку та його учасників, а податковий аспект не повинен бути домінантним. Однак у ситуації, коли виходячи із таких ділових інтересів вибір організаційно-правової форми не має принципового значення, було б недалекоглядно не враховувати податкові наслідки.

Правильне визначення видів організаційно-правових форм дає можливість краще використовувати належний організаційно-правовий інструментарій при здійсненні податкового планування. При цьому слід наголосити, що враховуючи гнучкість процесу податкового планування, вважаємо слушною думку Р. Зайця про те, що з огляду на фактори, які зумовлюють динаміку структури власності, організаційно-правова форма підприємства не обирається раз і назавжди. Власники мають право і схильні змінювати її залежно від трансформації їх поглядів та можливостей впливу на подальші шляхи розвитку [195, с. 62].

Може скластися думка про те, що організаційно-правова форма суб'єкта господарювання не має великого значення для сплати податків і зборів, адже незалежно від того, чи платник податку – юридична особа створений у формі господарського товариства, підприємства, кооперативу тощо на оподаткування ця обставина не має суттєвого впливу. До цього ж прихильники такої точки зору мо-

жуть навести аргумент про те, що одним із принципів податкового законодавства є принцип рівності платників податків, тому будь-яка відмінність в оподаткуванні залежно від організаційно-правової форми йому б суперечила.

Разом з тим, така позиція не враховує всіх аспектів податкового законодавства, яке в окремих випадках певні права та обов'язки платника податків ставлять у залежність від його організаційно-правової форми. Організаційно-правова форма здійснення господарської діяльності також може мати певний вплив на податкове адміністрування, та на податкову взаємодію платників податків, зокрема у випадку, якщо вони є пов'язаними [133, с. 61].

Організаційно-правова форма юридичної особи впливає на податкові обов'язки по сплаті податку на прибуток. Так, відповідно до пункту 133.4 статті 133 ПК України, не є платниками податку на прибуток неприбуткові підприємства, установи та організації. Статус неприбуткової організації безпосередньо залежить від організаційно-правової форми юридичної особи, адже до таких організацій віднесено бюджетні установи, громадські організації, релігійні організації, політичні партії, творчі спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, житлово-будівельні кооперативи та деякі інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам, передбаченим законом [314].

Слід наголосити, що в Україні є доволі поширеною схема використання житлово-будівельних кооперативів для будівництва житла. Така схема розглядається як одна з найбільш оптимальних з точки зору оподаткування, адже пайові внески членів кооперативу не є доходом і не оподатковуються податком на прибуток, самі об'єкти нерухомого майна реєструються за членом кооперативу як за первинним власником, тобто в цьому випадку не відбувається операції з поставки житла, яка може розглядатися як об'єкт оподаткування ПДВ.

Суттєвий вплив організаційно-правова форма платника податку може мати на право застосування податкових пільг. Зокрема, звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю в разі дотримання визначених законом умов. Передбачені пільги зі сплати

ПДВ для благодійних та релігійних організацій, навчальних та медичних закладів, органів державної влади та місцевого самоврядування тощо. Також для окремих форм юридичних осіб передбачені пільги і щодо земельного податку (громадські об'єднання інвалідів, навчальні, санаторно-курортні заклади, спортивні організації).

З іншого боку, та чи інша організаційно-правова форма або структура власників часток у статутному капіталі може створювати певні обмеження для платника податків. Зокрема, слід мати на увазі, що не можуть бути платниками єдиного податку суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків, а також представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку [314].

На податкове планування має суттєвий вплив і корпоративна структура бізнесу. Найбільший прояв це має у трансфертному ціноутворенні, зокрема при визначенні контрольованих операцій з пов'язаними особами – нерезидентами, а також нерезидентами, які створені в організаційно-правових формах, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) і включені до відповідного переліку, визначеного Кабінетом Міністрів України [348].

Так само корпоративна структура бізнесу, взаємодія пов'язаних між собою суб'єктів господарювання на практиці активно використовується при здійсненні податкового планування, регулювання податкового навантаження між учасниками групи, його перерозподілу внаслідок здійснення господарських операцій всередині групи. Інколи такі операції мають штучний характер і містять ознаки зловживання правом, адже один із учасників групи (корпорації), маючи від'ємне значення об'єкта оподаткування ПДВ чи податку на прибуток, може здійснити реалізацію товарів або послуг іншому учаснику групи, у якого значення об'єкта оподаткування є позитивним, зменшуючи при цьому його податкові зобов'язання, однак при цьому така господарська операція може не мати розумної економічної причини, крім створення додаткових податкових вигод.

Важливе значення організаційно-правова форма платника податку має в аспекті відповідальності учасників за зобов'язання юридичної особи щодо сплати податків і зборів. Платник податку – юридична особа відповідає за зобов'язаннями зі сплати податків і зборів майном, яке належить йому на праві власності. Що стосується відповідальності учасників, то в акціонерних товариствах, товариствах з обмеженою відповідальністю, підприємствах та переважній більшості інших організаційно-правових форм, вони не будуть нести відповідальності за податкові зобов'язання власним майном. Водночас учасники товариств з додатковою відповідальністю, повних та командитних товариств відповідають за зобов'язання юридичної особи, у тому числі щодо сплати податків і зборів, у порядку та в обсязі, встановленому законом. У цьому аспекті критично слід оцінити практику правозастосування, яка склалася в Російській Федерації, відповідно до якої, якщо компанія не має ознак юридичної особи, то, відповідно, на неї не поширюється захист обмеженої відповідальності. Це нібито давало право податковим органам визнати власника такої фірми прямим власником активів, формально записаних на неї, а також безпосереднім отримувачем доходу такої компанії. Тому, відповідно до такої позиції, від податків і конфіскаційних заходів мають захист лише ті особи, які можуть довести в суді, що вони реальні юридичні особи, які заслуговують своєю самостійністю на обмежену відповідальність [157, с.165]. Така концепція була реалізована в рамках кримінальних справ проти власників компанії «ЮКОС» Михайла Ходорковського та Платона Лебедева. На наше переконання, такий підхід є дискримінаційним, порушує основоположні права людини, а також принципи правової держави, зокрема принцип презумпції невинуватості. Разом з тим, необхідно наголосити, що в рішенні по справі «ВАТ «Нафтова компанія «ЮКОС» проти Росії» Європейський суд з прав людини визнав таким, що відповідає Конвенції, покладення на головну компанію «ЮКОС» державою Росія обов'язку сплатити податок на прибуток, суми платежів за яким на думку державних органів було неправомірно занижено через незаконне використання компаній, підконтрольних керівництву

ЮКОСа, що були зареєстровані у внутрішніх офшорах Російської Федерації (Калмикія, різні ЗАТО, Мордовія, Космодром Байконур). І це при тому, що російське законодавство прямо не передбачає «проривання корпоративної павутини» в податковому спорі, тобто покладення відповідальності на фактичного «контролера» господарських операцій, замість дійсного платника податку. Однак, у цьому випадку ЄСПЛ визнав рішення державних органів Російської Федерації такими, що відповідають Конвенції, а широке тлумачення закону – допустимим, через доведеність на рівні національної юрисдикції умисних і недобросовісних схем мінімізації податків зі сторони керівництва головної компанії «ЮКОС». Причому в цій частині ЄСПЛ аргументував своє рішення тим фактом, що держава не може передбачити в своєму законі всі можливі хитросплетіння умисних податкових схем, спрямованих на незаконну мінімізацію податків, адже такі незаконні схеми швидко змінюються. Тому в цьому конкретному випадку широке тлумачення закону, спрямованого на боротьбу з такими «схемами» є допустимим, і стосується осіб, які своїми умисними винними діями призвели до втручання в їхнє право мирно володіти своїм майном. Адже допускаючи сумнівні дії з оптимізації податків, керівництво ЮКОСа, відповідно до наведеної правової позиції ЄСПЛ, вже мало припускати можливу податкову відповідальність за такі дії [4].

Аналізуючи вплив вибору організаційно-правової форми здійснення господарської діяльності на процес податкового планування можна прийти до висновку, що найбільш суттєво відмінність проявляється в порядку оподаткування юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, адже юридичні особи на загальній системі оподаткування є, зокрема, платниками податку на прибуток підприємств, у той час як підприємці на загальній системі оподаткування сплачують податок на доходи фізичних осіб. З одного боку, може скластися враження, що це не має значення, адже ставки цих податків однакові – 18 відсотків, однак сукупність інших елементів податків, а також відмінності в сплаті інших податків та зборів суттєво відрізняють ці форми ведення бізнесу щодо їх податкового навантаження [131, с. 65].

Вибираючи між здійсненням господарської діяльності у формі створення юридичної особи чи у формі фізичної особи-підприємця, слід враховувати весь спектр переваг та недоліків, а не тільки брати до уваги податкові аспекти. Зокрема, як зазначає Т. Гусева, до очевидних переваг ведення підприємницької діяльності в якості індивідуального підприємця є практична відсутність будь-яких вимог при здійсненні державної реєстрації, оперативність і простота прийняття управлінських та виробничих рішень, непоширення на підприємців ряду обмежень з касових операцій (на них не поширюються вимоги про обов'язкове зберігання готівкових коштів у банку, дотримання ліміту каси і т.д.) [157, с. 158]. Також до переваг здійснення господарської діяльності підприємцем індивідуально можна віднести здійснення спрощеного обліку доходів та витрат, у порівнянні з бухгалтерським обліком юридичної особи.

Суттєвим фактором, який впливає на доцільність вибору форми здійснення господарської діяльності, є те, що, здійснюючи підприємницьку діяльність індивідуально, фізична особа несе відповідальність за своїми зобов'язаннями, у тому числі і податковими, усім своїм майном, на відміну від засновників юридичних осіб, що створює суттєві ризики. У наукових колах ведеться дискусія з приводу доцільності встановлювати додаткову відповідальність засновників юридичних осіб чи обмежену майнову відповідальність фізичних осіб - підприємців. На думку деяких науковців, відсутність відповідальності засновників за зобов'язаннями юридичної особи створює умови для криміналізації бізнесу в цій формі. У свою чергу відсутність обмеженої відповідальності індивідуального підприємця за своїми зобов'язаннями робить його незахищеним у порівнянні із засновниками юридичних осіб [157, с. 160]. Однак, на нашу думку, запровадження відповідальності засновників за зобов'язаннями юридичної особи є недоцільним, оскільки, по-перше, буде фактором стримування ділової активності, а по-друге, буде суперечити усталеній світовій корпоративній практиці. Так само недоцільним є встановлення обмеженої відповідальності фізичних осіб-підприємців, адже запровадження таких обмежень буде додатковим фактором

для виникнення зловживань, штучного уникнення виконання ними своїх зобов'язань.

Якщо порівнювати податкове навантаження юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування, ми можемо прийти до висновку, що за чинним законодавством для індивідуальних підприємців воно є вищим. На це впливає, зокрема, відмінність при визначенні об'єкта оподаткування, яка полягає в тому, що для підприємців суттєво обмежений перелік витрат порівняно з юридичними особами. Як відомо, для юридичних осіб об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат до оподаткування, визначений за даними бухгалтерського обліку, при якому враховуються витрати операційної діяльності (собівартість товарів, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), а також інші витрати (фінансові витрати, витрати минулих періодів, операції з основними засобами, операції з борговими вимогами і зобов'язаннями тощо). Водночас, перелік витрат, які може при визначенні оподаткованого доходу врахувати фізична особа-підприємець, наведений у пункті 177.4 статті 177 ПК України, який є за своїм змістом значно вужчим. Відповідно, витрати, які не ввійшли до цього переліку, не можуть враховуватися при визначенні об'єкта оподаткування, навіть якщо вони пов'язані з господарською діяльністю. Зокрема, податкові органи неодноразово займали позицію, що підприємець не може врахувати витрати на власне відрядження (тільки на відрядження найманих працівників), на сплату податку на майно (у тому числі земельний податок чи орендна плата за землю), на погашення відсотків за кредитом, навіть якщо кредит отримувався для здійснення господарської діяльності, курсові різниці, витрати на оплату бухгалтерських послуг та інші витрати. Суттєво обмежений підприємець у віднесенні до витрат, пов'язаних з отриманням доходу, витрат на страхування. Податкові органи в індивідуальній податковій консультації від 14.03.18 р. № 1009/Б/99-99-13-01-02-14/ІПК визнали право на віднесення до витрат підприємницької діяльності підприємців-перевізників витрат за договорами страхування цивільно-правової відповідально-

сті, а також особисте страхування водіїв від нещасних випадків на транспорті під час поїздки, оскільки такі є обов'язковим для власників транспортних засобів. Однак ніяких інших витрат на страхування у складі витрат підприємця-загальносистемника податковий орган не визнає [479].

До цього ж необхідно додати, що фізична особа-підприємець, на відміну від юридичної особи, не може врахувати збитки минулих періодів, що суттєво звужує його можливості, адже якщо попередній рік для підприємця виявиться збитковим, то ці збитки не можуть бути враховані ним у поточному періоді.

Можна також згадати про обмеження щодо віднесення на витрати вартості мобільного зв'язку (можна включати лише вартість дзвінків, які пов'язані зі здійсненням господарської діяльності, при цьому такий зв'язок необхідно підтверджувати документально, що доволі непросто). Також у ПК України є пряма норма, яка обмежує можливість підприємця враховувати при визначенні об'єкта оподаткування витрати на придбання та утримання основних засобів подвійного призначення (земельні ділянки, об'єкти житлової нерухомості, легкові та вантажні автомобілі) [314].

Так само слід наголосити, що до 2017 року податкові органи ставили під сумнів право фізичних осіб-підприємців враховувати при визначенні об'єкта оподаткування суми амортизаційних відрахувань, нарахованих на основні засоби, що використовувалися при здійсненні господарської діяльності. Ця проблема була вирішена лише шляхом законодавчого урегулювання [344].

Фіскальна позиція податкових органів, яка буквально обмежує перелік витрат підприємця лише тими, які прямо передбачені в статті 177 ПК України, нечіткість самих правових норм вказаної статті, яка, з одного боку, ніби й не передбачає виключного, обмеженого переліку, але, з іншого, чітко це не обумовлює, призводить до численних судових спорів між платниками податків та податковими органами.

Спірним залишається питання щодо формування та документального підтвердження витрат підприємця. Якщо право юридичної особи на формування витрат на дату отримання товарів чи послуг

не ставиться під сумнів, то для фізичних осіб підприємців податкові органи наполягають, що їх витрати визнаються лише у випадку, якщо вони оплачені й підтверджені відповідним платіжним документом. У разі, якщо підприємець отримав товари або послуги, але ще не оплатив їх, податковий орган не визнає такі витрати навіть за умови, що товари підприємцем реалізовані й він отримав відповідний дохід. В той самий час податковим органом не враховується, що витрати у розумінні податкового законодавства – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу. При цьому нормами статті 177 ПК України передбачено касовий метод тільки для визначення доходів підприємця, який перебуває на загальній системі оподаткування, однак норми про касовий метод визначення витрат для фізичної особи-підприємця на загальній системі оподаткування жодне положення ПК України не містить. Разом з тим, врахувавши при визначенні об'єкта оподаткування неоплачені витрати, підприємець повинен бути готовим захищати свої права в суді, оскільки податковим органом такі витрати, вірогідно, визнані не будуть.

Ще гіршою є ситуація із визначенням витрат для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, наприклад, таких як адвокати, нотаріуси та ряд інших, оскільки норма статті 178 ПК України взагалі не визначає склад витрат, які можуть враховуватися такими особами при визначенні об'єкта оподаткування. Норма закону містить загальне положення, яке передбачає, що оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Однак, які саме витрати вважаються необхідними для здійснення такої діяльності і хто саме має визначати таку необхідність – не врегульовано. З одного боку, може скластися враження, що таке широке

формулювання розв'язує руки платникам податків, не обмежуючи їх право, однак на практиці податкові органи дуже часто керуються власним розсудом при оцінці пов'язаності витрат самозайнятої особи з її професійною діяльністю, часто свавільно звужуючи їх перелік. Наприклад, податкові органи тривалий час при проведенні перевірок нотаріусів керувалися наказом ДПС України від 24.12.2012 року № 1185 [351] та наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 року № 884 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо витрат приватного нотаріуса», однак у цих консультаціях був наведений орієнтовний і доволі звужений перелік, який не враховував усіх можливих реальних витрат нотаріусів, які пов'язані з їх діяльністю [350]. Так, врахування витрат на сплату комунальних послуг було передбачено лише в разі використання нотаріусом власного приміщення, тому при перевірках податкові органи ставили під сумнів такі витрати, якщо нотаріус користувався приміщенням на правах оренди чи позички. Зрозуміло, що будь-якого законодавчого підґрунтя такі претензії контролюючих органів не мали.

Слід наголосити також, що фізичні особи-підприємці, а також особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, мають додаткове податкове навантаження у вигляді військового збору (1,5 відсотки від об'єкта оподаткування), а також у вигляді єдиного соціального внеску на власні доходи (у той час як юридичні особи сплачують ЄСВ тільки з фонду оплати праці найманих працівників). При цьому в Україні існувала несправедлива норма, яка зобов'язувала фізичних осіб-підприємців, а також самозайнятих осіб сплачувати єдиний соціальний внесок навіть за відсутності доходів від здійснення своєї діяльності. Тривалий час залишалася не вирішеною проблема покладення на громадян подвійного обов'язку зі сплати ЄСВ у випадку, коли вони є одночасно зареєстрованими як фізичні особи-підприємці, а поряд з цим здійснюють незалежну професійну діяльність (така проблема була актуальна, наприклад, для адвокатів, арбітражних керуючих тощо). Це так само зумовлює численні судові спори з податковими органами, які часто вирішуються на користь платників податків.

Можна навести ще цілий ряд прикладів, коли у свій час податкові органи створювали штучні перешкоди для підприємців, зокрема абсолютно безпідставно обмежували право фізичних осіб-підприємців на віднесення до податкового кредиту, зокрема, сум ПДВ, що виникли у зв'язку із придбанням чи ввезенням на митну територію України вантажних транспортних засобів (навіть у випадках, коли основним видом діяльності підприємця було надання послуг з автомобільних перевезень вантажів, а сам підприємець, безумовно, був зареєстрований платником ПДВ) на тій підставі, що такі транспортні засоби реєструються не за фізичною особою-підприємцем, а просто за фізичною особою. При цьому податкові органи не враховували, що норми податкового законодавства України не обмежували право платника податку на податковий кредит залежно від суб'єктного складу сторін у правовідносинах за договорами на придбання товарів (робіт, послуг), у т.ч. і транспортних засобів, та визначали однакові права та обов'язки як для юридичних, так і для фізичних осіб, платників податку (в тому числі й фізичних осіб-підприємців).

Також варто наголосити, що в Україні тривалий період іде дискусія щодо заміни податку на прибуток податком на виведений капітал. Як відомо, суть цього податку зводиться до того, що він передбачає оподаткування лише тієї частини прибутку, яка виводиться у формі дивідендів чи прирівняних до них виплат, тоді як прибуток, що залишається у бізнесі, оподатковуватися не буде. Не вдаючись до аналізу переваг і недоліків таких можливих змін, ми хочемо наголосити, що у разі запровадження такого податку відмінність між оподаткуванням юридичних осіб та фізичних осіб підприємців зросте ще більше.

Навіть у ситуації, яка склалася на сьогодні, ми можемо констатувати, що фізичні особи-підприємці мають цілий ряд податкових обмежень, які видаються несправедливими та дискримінаційними, такими, що не відповідають принципу рівності платників податків. Як слушно зазначає Я.Берназюк, рівність та недопустимість дискримінації особи є не тільки конституційними принципами національної правової системи України, а й фундаментальними цінностями світо-

вого співтовариства, на чому наголошено у міжнародних правових актах з питань захисту прав і свобод людини і громадянина, зокрема в Міжнародному пакті про громадянські і політичні права 1966 року (ст.ст. 14, 26), Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (ст. 14), Протоколі № 12 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (ст. 1) та у Загальній декларації прав людини 1948 року (ст.ст. 1, 2, 7) [65, с. 102.].

Згідно з висновком Конституційного Суду України, що міститься в Рішенні від 7 липня 2004 року № 14-рп/2004, мета встановлення певних відмінностей у правовому статусі повинна бути істотною, а самі відмінності, що переслідують таку мету, мають відповідати конституційним положенням, бути об'єктивно виправданими, обґрунтованими та справедливими; у протилежному випадку встановлення обмежень означало б дискримінацію [368]. У свій час Конституційний суд Російської Федерації в ухвалі від 14.12.2004 року № 451-0 висловив позицію, що регулювання податкових відносин має відповідати вимогам конституційного принципу рівності, у тому числі незалежно від організаційно-правової форми здійснення підприємницької діяльності. Це передбачає закріплення в законі правових гарантій покладання на рівних суб'єктів оподаткування рівного податкового тягаря. Разом з тим, принцип рівності не виключає можливість встановлення різних правових умов для різних категорій суб'єктів права, проте така різниця не може бути довільною, вона повинна ґрунтуватися на об'єктивних характеристиках відповідних категорій суб'єктів. Ця правова позиція, що має загальне значення для всіх галузей законодавчого регулювання, стосовно сфери податкових відносин означає, що конституційний принцип рівності не перешкоджає законодавцю використовувати диференційований підхід до встановлення різних систем оподаткування для індивідуальних підприємців і організацій у тому випадку, якщо така диференціація зумовлена об'єктивними факторами, зокрема економічними характеристиками об'єкта оподаткування та бази оподаткування [287].

Однак у такій ситуації, зважаючи на фактор відповідальності фізичної особи підприємця за виконання податкових зобов'язань усім

своїм майном, а також нерівні організаційні можливості порівняно з юридичними особами, ми вважаємо несправедливими правила, які встановлюють для підприємців більший податковий тягар, ніж для юридичних осіб.

З огляду на вищенаведене, за чинних умов здійснення господарської діяльності у формі фізичної особи-підприємця на загальній системі оподаткування не можна вважати оптимальним з точки зору податкового планування. Ми вважаємо за необхідне внесення змін до ПК України, які усунуть необґрунтовані обмеження для фізичних осіб-підприємців щодо формування витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. Аналогічні положення мають бути закріплені й для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Такі зміни мають забезпечити дотримання принципу рівності, забезпечити право на формування витрат, пов'язаних з господарською (професійною) діяльністю в обсязі не меншому, ніж це передбачено для юридичних осіб, встановивши при цьому критерії визначення витрат, які з господарською діяльністю не пов'язані, з метою уникнення зловживань як з боку платників податків, так і податкових органів.

Наступним важливим аспектом при здійсненні податкового планування є вибір системи оподаткування. Як відомо, в Україні платники можуть обрати загальну систему оподаткування або спрощену систему, яка передбачає сплату єдиного податку. Крім того, платники на загальній системі оподаткування, а також платники єдиного податку третьої групи можуть зареєструватися платниками ПДВ (на загальній системі оподаткування при досягненні визначеного законом обсягу оподаткованих операцій реєстрація платником ПДВ є обов'язковою). Визначення системи оподаткування обов'язково слід здійснювати на початку провадження діяльності, при реєстрації юридичної особи чи фізичної особи-підприємця, однак вибрана система оподаткування в процесі здійснення господарської діяльності може змінюватися (законодавство допускає таку можливість) залежно від зміни умов ведення бізнесу, його масштабів, законодавства тощо.

Спрощена система оподаткування має надзвичайно велике значення для розвитку малого та середнього бізнесу. В. Делас та А. Грицаук зауважують, що запропонована єдина модель спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого бізнесу забезпечує рівність організаційно-правових форм підприємництва, передбачає можливість послідовного переходу від одного рівня до іншого при зміні показників відповідності, створює об'єктивні умови, за яких рівень податкової навантаження чітко відповідає можливостям суб'єкта господарювання сплатити податки. При цьому зберігається мотивація підприємців до легалізації діяльності та мотивація місцевих органів влади до створення сприятливих умов для розвитку малого бізнесу [164, с. 15].

При виборі системи оподаткування слід враховувати, яка з обраних систем буде оптимальною з точки зору податкового навантаження. Слід врахувати, що юридичні особи на загальній системі оподаткування сплачують податок на прибуток за ставкою 18 відсотків, а платники єдиного податку на третій групі сплачують 5 відсотків (3 відсотки в разі сплати ПДВ) від загального доходу. Тобто відмінність полягає не тільки у ставці, але і в об'єкті оподаткування, тому за різних умов вигіднішим може бути сплата чи податку на прибуток (якщо платник має значний обсяг витрат, які зменшують фінансовий результат до оподаткування), чи єдиного податку (якщо платник у достатньому обсязі таких витрат не має).

Як наголошують І. Колупаєва та О. Шелест, для застосування спрощеної системи оподаткування та сплати єдиного податку суб'єкт підприємницької діяльності має відповідати певним критеріям. Нормами ПК України передбачається суттєве звуження кола осіб, що можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, також скорочується перелік видів підприємницької діяльності, на які поширюється спрощена система [222, с. 108].

Здійснюючи вибір системи оподаткування, необхідно враховувати наявні в законі обмеження щодо обсягу граничного річного доходу, який допускається на спрощеній системі. Вважаємо правильним збільшення обсягу граничного доходу для платників єди-

ного податку до одного мільйона для першої групи, п'яти мільйонів для другої групи і семи мільйонів для третьої групи. Такий крок з боку держави є цілком обґрунтованим, як зазначає прес-служба Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства, протягом 2015 - 2019 років збільшився розмір мінімальної заробітної плати у 3,4 рази (з 2019 грн. до 4173 грн.), ставки податку для платників III групи збільшено з 2 до 3 % (для платників ПДВ) та з 4 до 5 % (для неплатників ПДВ), а також за період з 2015 року по 2019 рік індекс споживчих цін в Україні, за розрахунками Мінекономіки, становив 201,1%, тож попередні обмеження ліміту стримували розвиток малого та середнього бізнесу [294].

Разом з тим, здійснюючи податкове планування і приймаючи рішення про вибір спрощеної системи оподаткування, необхідно враховувати існуючі обмеження щодо суми доходу, визначити, чи достатні вони для суб'єкта господарювання, відповідно до масштабів його бізнесу. Природно, що для великого бізнесу спрощена система оподаткування не підходить, зважаючи на обмеження щодо суми допустимого доходу [145, с. 125]. Однак на практиці часто мають місце випадки, коли великий бізнес зловживає правом, штучно дроблячи свою діяльність, здійснюючи її через значну кількість фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування. Тому, на думку Л. Ткачик та О. Бешко, на сучасному етапі завданням держави є реформувати податкову систему таким чином, щоб зберегти можливість для малих підприємств користуватися спрощеною системою, виключивши можливість для великих підприємств зловживати нею. Для цього необхідні заходи з попередження зловживань у спрощеній системі оподаткування з метою приховування доходів через подрібнення. Зокрема, щодо використання кількох суб'єктами спрощеної системи оподаткування одного торгового приміщення, спільного користування сайтами і торговими марками [417, с. 762]. У зв'язку з цим М. Жужа наголошує, що в Україні постійно ведеться дискусія щодо доцільності існування спрощеної системи оподаткування з точки зору інтересів держави. Втім, суттєвий економічний і соціальний ефект функціонування спрощеної системи оподатку-

вання доводить доцільність її подальшого застосування і розвитку в практиці оподаткування суб'єктів малого бізнесу, а зловживання й недоліки, виявлені в процесі застосування цього спеціального режиму оподаткування, викликають необхідність його удосконалення і реформування [188, с. 35].

Одним із видів обмежень, що застосовуються для першої та другої групи платників єдиного податку, є обмеження щодо кількості осіб, що можуть перебувати з ними в трудових відносинах. Так, для платників єдиного податку другої групи максимально дозволено мати десять найманих працівників, а платники податку першої групи взагалі позбавлені права використовувати найману працю. На наше переконання, таке обмеження є недоцільним і невиправданим, оскільки використання найманої праці платниками єдиного податку не має жодного негативного впливу на інтереси держави у сфері оподаткування, натомість стримує розвиток малого бізнесу, не сприяє створенню нових робочих місць, призводить до податкових втрат внаслідок ненадходження податків з доходів найманих працівників та внаслідок приховування трудових відносин. Тому ми пропонуємо усунути таке обмеження шляхом внесення відповідних змін до ПК України.

Одним із важливих аспектів, що впливає на вибір системи оподаткування при здійсненні податкового планування, є зручність та простота ведення обліку та складання звітності, адміністрування податків і зборів. Простота та зручність адміністрування податків для багатьох платників має не менш важливе значення, ніж рівень податкового навантаження. Податкова система України дуже часто є об'єктом критики не так за високий фіскальний тиск (рівень податкових ставок в Україні далеко не найвищий), як радше за недосконалість адміністрування податків. Слушною є думка про те, що однією з основних проблем податкової системи України є недосконалість управління податковими процесами та проблеми правозастосування, які притаманні усім суб'єктам податкових правовідносин – як державі, так і платникам податків [332, с. 5]. Спрощена система обліку та звітності є однією з найбільш суттєвих переваг

єдиного податку, що особливо важливо для малого і середнього бізнесу, які не мають таких організаційних та фінансових можливостей забезпечувати складний облік, як у великого бізнесу. Тому часто платники податків віддають перевагу єдиному податку через простоту його адміністрування, навіть якщо його застосування не є найбільш оптимальним з точки зору рівня податкового навантаження. Тривалий час спрощена система оподаткування приваблювала суб'єктів малого та середнього бізнесу тим, що платники єдиного податку в переважній більшості випадків мали право не застосовувати реєстратор розрахункових операцій при здійсненні розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг. Однак з часом ця преференція ставала дедалі більш обмеженою, обов'язок застосовувати РРО розповсюджувався на все ширше коло платників єдиного податку. Так, обов'язок застосовувати РРО поширили на підприємців, що перебували на другій – четвертій групі платників єдиного податку, у яких обсяг річного доходу перевищив один мільйон гривень, потім на підприємців, які здійснювали реалізацію технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту. Але найбільш суттєві обмеження правам платників єдиного податку не використовувати РРО платникам єдиного податку були прийняті парламентом 20 вересня 2019 року, коли Верховна Рада України схвалила законопроекти «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі і послуг» [343] та «Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [340]. Ці закони передбачали поетапно розширювати сферу застосування РРО платниками єдиного податку у 2020 році для більш широкого спектру видів економічної діяльності (реалізація лікарських, медичних, ювелірних виробів, уживаних товарів, діяльність ресторанів, кафе, туристичних агентств, готелів тощо), а з 2021 року взагалі передбачали поширення обов'язку застосування РРО для всіх платників єдиного податку, крім першої групи. Такі нововведення викликали жваву дискусію в середовищі представників малого та середнього бізнесу, значна частина яких

сприйняла ці нові обмеження критично, як певні утиски, нівелювання переваг від застосування спрощеної системи оподаткування. Крім того, з огляду на те, що для платників другої групи сума єдиного податку є фіксованою і не залежить від розміру доходу, ставилася під сумнів доцільність таких кроків. Ініціатори розширення сфери застосування РРО обґрунтовували це тим, що на сьогодні нема дієвої системи контролю за обсягом виручки платників єдиного податку, внаслідок чого підприємці фактично отримують дохід у обсязі, що значно перевищує гранично допустимий ліміт, встановлений для платників єдиного податку, однак не декларують його, що суттєво розширює сферу тіньової економіки. Крім того, застосування РРО у сфері малого підприємництва відповідає світовій практиці. На нашу думку, дієві кроки щодо легалізації доходів є виправданими, але при цьому держава має робити кроки назустріч підприємцям, одним із яких, але не достатнім, є збільшення допустимих лімітів доходу для платників єдиного податку. Поряд із цим бізнес очікує на подальші кроки з удосконалення адміністрування податків, спрощення умов ведення бізнесу, боротьбу з корупцією, що відновить довіру до держави.

Важливим фактором при здійсненні податкового планування є питання реєстрації платником ПДВ, при цьому доцільність чи необхідність такої реєстрації залежить від цілого ряду факторів. Зрозумілою є ситуація, коли платник податку зобов'язаний зареєструватися платником ПДВ в силу імперативних приписів закону. Однак, у разі, якщо йдеться про добровільну реєстрацію, при здійсненні податкового планування слід керуватися тим, що з одного боку ПДВ є, напевно, одним із найскладніших в адмініструванні податків, однак з іншого – він може бути вигідним для платника. Так, реєстрація платником ПДВ буде доречною з точки зору податкового планування в разі, якщо платник здійснює зовнішньоекономічну діяльність. У випадку ж здійснення діяльності з експорту товарів платник ПДВ буде мати право на формування податкового кредиту з сум ПДВ, сплачених у ціні придбаних ним товарів (послуг). Оскільки для експорту товарів встановлена нульова ставка, платник буде мати право на від-

шкодування сум ПДВ з бюджету. Натомість без реєстрації платником ПДВ суб'єкти, які здійснюють експорт товарів, право на податковий кредит та бюджетне відшкодування втрачають. Так само доцільною є реєстрація платником ПДВ для суб'єктів, які здійснюють ввезення товарів на митну територію України. При ввезенні товарів у обсягах, які відповідно до закону підлягають оподаткуванню, платники сплачують ПДВ при митному оформленні товарів незалежно від факту реєстрації їх платниками ПДВ, однак при наявності такої реєстрації платники мають право суми ПДВ, сплачені при митному оформленні товарів, віднести до складу податкового кредиту.

Обґрунтованою з точки зору податкового планування буде реєстрація платником ПДВ у разі, якщо суб'єкт господарювання здійснює капітальні інвестиції, придбання або самостійне виготовлення необоротних активів. На етапі здійснення інвестицій, наприклад у будівництво виробничих об'єктів, придбання обладнання тощо у платника ПДВ формуються значні суми податкового кредиту в ціні придбаних товарів і послуг, які можуть бути відшкодовані з бюджету. Без реєстрації платником ПДВ така можливість буде втрачена.

Реєстрація платником ПДВ може бути доцільною і в тих випадках, коли суб'єкт господарювання має намір розширити ринки збуту за рахунок покупців – ПДВ. Таким покупцям вигідніше придбавати товари або послуги також у платників ПДВ через можливість отримати право на податковий кредит у ціні придбаних товарів чи послуг, тому без реєстрації платником ПДВ коло покупців продукції у суб'єкта господарювання буде більш обмеженим. Значна кількість платників податків оптимізують податкове навантаження, здійснюючи господарську діяльність з використанням різних суб'єктів – як платників єдиного податку, так і платників ПДВ на загальній системі оподаткування. При цьому продаж товарів або послуг проводиться через таких суб'єктів з урахуванням категорії покупців – чи є такі покупці платниками ПДВ (тоді продаж здійснюється також платником ПДВ), чи ні (у такому разі співпраця ведеться, як правило, з платниками єдиного податку). Використання декількох суб'єктів господарювання з різними системами оподаткування є в Україні доволі

поширеним явищем і подекуди має ознаки зловживання правом, адже, наприклад, навіть у одному закладі громадського харчування споживачу при здійсненні одного замовлення можуть видати два чеки від різних суб'єктів на різних системах оподаткування.

При податковому плануванні не може бути залишений поза увагою такий фактор, як вибір видів господарської діяльності. Знову ж таки, вирішення цього питання в рамках стратегічного планування повинно базуватися на ділових інтересах суб'єкта господарювання, однак податкові аспекти також мають бути враховані.

На вибір видів діяльності при здійсненні податкового планування може впливати така сукупність факторів, як наявність або відсутність обов'язку сплати податку, диференціація податкових ставок, наявність податкових пільг, встановлення обмежень на здійснення окремих видів діяльності для певної категорії платників податків тощо.

Щодо багатьох податків, крім базової ставки, закон передбачає застосування інших ставок, що залежить, зокрема, і від видів діяльності. Так, щодо ПДВ установлені зменшені ставки 7 відсотків для постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення, ставка нуль відсотків передбачена, зокрема, для здійснення таких операцій, як експорт, постачання товарів магазинами безмитної торгівлі, міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів тощо.

Щодо податку на прибуток диференціація ставок податків для резидентів не є суттєвою (окремі податкові ставки встановлені тільки для страховиків), однак для оподаткування доходів нерезидентів ставки різні - 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків залежно від виду діяльності та виду доходу. Що стосується акцизного податку та мита, то тут диференціація ставок чи не найбільша і залежить від виду вироблених чи імпортованих товарів за кодом УКТ ЗЕД. При здійсненні господарських операцій з підакцизними товарами слід виходити також із вимог, пов'язаних із особливостями регулювання їх виробництва та обігу, ліцензування тощо. Особливо це важливо для виробництва та реалізації алкогольних напоїв, палива, де правове регулювання цих правовідносин передбачає цілий ряд особливих вимог та обмежень, а також встановлює спеціальну юридичну від-

повідальність за правопорушення у сфері обігу цих товарів, однак детальна характеристика цих аспектів може бути предметом окремого дослідження.

Специфіка здійснення певних видів діяльності та її наслідки можуть характеризувати суб'єкта як платника того чи іншого податку. Так, якщо діяльність платника податку пов'язана з викидами шкідливих для довкілля речовин у атмосферне повітря чи водні об'єкти, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів, такий суб'єкт є платником екологічного податку. Діяльність суб'єкта господарювання з видобутку корисних копалин, використання лісових ресурсів, спеціальне використання води, радіочастотного ресурсу тощо зумовлює виникнення обов'язку зі сплати рентної плати.

Важливим фактором при здійсненні податкового планування є врахування визначених податковим законодавством обмежень, встановлених залежно від видів діяльності платника податку. Особливо яскраво цей аспект проявляється при застосуванні спрощеної системи оподаткування. Так, законом чітко визначено, що платниками єдиного податку першої групи можуть бути фізичні особи-підприємці, які здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню. Будь-яку іншу діяльність на першій групі здійснювати неможливо. Платники єдиного податку другої групи не можуть надавати послуги юридичним особам на загальній системі оподаткування, а також не можуть здійснювати діяльність з надання посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, крім того – діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння.

Норма пункту 291.5 статті 291 ПК України містить доволі широкий перелік видів діяльності, здійснювати які заборонено платникам першої – третьої груп, це, зокрема, організація азартних ігор і лотерей, обмін валют, виробництво, експорт, імпорт і продаж підакцизних товарів, видобуток, виробництво, реалізація дорогоцінних металів, видобуток і реалізація корисних копалин (крім корисних копалин

місцевого значення), діяльність у сфері фінансового посередництва та цілий ряд інших. Доволі поширеним видом діяльності в Україні є надання в оренду майна, у зв'язку з цим необхідно пам'ятати, що для платників єдиного податку заборонено здавати в оренду земельні ділянки площею понад 0,2 га, житлові приміщення площею понад 100 м. кв. та нежитлові приміщення площею понад 300 м. кв.

Для платників єдиного податку четвертої групи встановлена обов'язкова вимога щодо їх видів діяльності – у сфері сільсько-господарського товаровиробництва, зокрема для юридичних осіб передбачено, що частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків.

Підсумовуючи вищенаведене можемо зробити висновок, що податкове планування є комплексним і багатограним явищем, яке здійснюється з використанням цілого ряду засобів. При цьому всі вказані фактори слід враховувати в сукупності, оскільки при виборі будь-якого з них існують переваги і недоліки, які потрібно враховувати комплексно, обираючи найкращий варіант.

2.2. Застосування податкових пільг як засіб податкового планування

При здійсненні податкового планування та виборі видів господарської діяльності доцільно ретельно вивчити питання щодо наявності та можливості використання податкових пільг. Як зауважують дослідники, можливість застосування податкових пільг гарантує платникові податків право на податкове планування. Особливого значення при цьому набуває добровільний порядок їх застосування – на розсуд платника податків. Так, пункт 3 статті 30 ПК України закріплює саме право платника податків на використання податкової пільги, а пункт 4 вказаної статті – його право відмовитися від використання податкової пільги або ж призупинити її використання на один або декілька податкових періодів [77, с. 23].

К. Проскура наголошує, що інструментами податкового планування є податкові пільги, спеціальні податкові режими, зони пільгового оподаткування на митній території й за кордоном, угоди про уникнення подвійного оподаткування, що дозволяють практично реалізувати передбачені законодавством найбільш вигідні з позиції податкових наслідків, що виникають при здійсненні окремих господарських операцій в визначених умовах господарювання [357, с. 94].

Пунктом 17.1.4. статті 17 ПК України передбачено право платників податків користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому законом. Відповідно до пункту 30.1 статті 30 ПК України, податкова пільга - передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законом [314].

У наукових колах ведеться активна дискусія щодо поняття податкової пільги та його співвідношення з суміжними категоріями. Деякі автори розглядають поняття «податкова пільга» у широкому розумінні, стверджуючи, що збільшення тривалості податкового періоду при тій самій загальній сумі податкових зобов'язань дає змогу платникові розподілити в часі податкові платежі й знизити адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням. Уведення касового методу нарахування податкових зобов'язань замість методу «першої події» також може розглядатися як пільга, оскільки в цьому випадку погашення податкових зобов'язань здійснюється з тих самих джерел, з яких отримано оподатковуваний дохід, що дає змогу уникнути відволікання власних оборотних коштів платника у випадку відвантаження продукції з її подальшою оплатою [199, с. 358].

Однак, спираючись на визначення, яке наведене в ПК України, В. Кривов наголошує, що податкова пільга може надаватися лише щодо сплати податку і збору, тому не можна вважати податковою пільгою звільнення чи спрощення процедури надання податкових декларацій, податкового обліку чи інших документів до Державної податкової служби. На думку вказаного автора, таке спрощення можна вважати правовою пільгою, але не податковою [232, с. 224].

Ми вважаємо, що термін «правова пільга» є не зовсім вдалим у податковому праві. Більш слушною є позиція О. Антохової, яка зазначає, що сукупність методів і інструментів податкового регулювання може бути розділена на три блоки: податкові пільги, податкові преференції та спеціальні податкові режими. При цьому такі інструменти, як надання податкових відстрочень, амортизаційна премія, відміна авансових платежів розглядаються автором саме як податкові преференції [49, с. 910-911]. Водночас інші науковці розглядають поняття «податкові преференції» у ширшому розумінні, включаючи до них відстрочення (розстрочки) щодо сплати податку, інвестиційні податкові кредити, а також податкові пільги [292, с. 14]. Ми вважаємо, що податкові пільги є окремим елементом податку, який має відмінну правову природу від інших податкових преференцій, тому ці поняття не слід ототожнювати. Поряд із цим, при здійсненні податкового планування використовуються різною мірою як податкові пільги, так і податкові преференції.

Як зазначає М. Кучерявенко, підставами для надання податкових пільг є особливості, які характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності та об'єкт оподаткування. При цьому платники податків мають право використати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування й у період усього строку її дії самостійно, без попереднього повідомлення податкових органів [238, с. 200].

Як наголошує Д. Черник, правильне застосування максимально-го спектру пільг, передбачених чинним податковим законодавством – один із найбільш ефективних інструментів податкової оптимізації [460, с. 61]. Поряд з тим існують точки зору, які відстоюють позицію про необхідність зменшення кількості податкових пільг, створення рівних умов для платників податків, однаковий розподіл податкового тягаря [157, с. 228]. При цьому слід враховувати, що податкові пільги та порядок їх застосування є факультативним елементом податкового механізму, тобто можуть встановлюватися на розсуд законодавця [313, с. 40]. Деякі науковці стверджують, що податкові пільги призводять до ускладнення податкового законодавства та

провокують платників до ухилення від сплати податків. Вважається, що за своєю суттю, пільги передбачають нерівні умови оподаткування для різних платників. При цьому порушується принцип рівності усіх платників перед законом та недопущення проявів податкової дискримінації [455, с. 172]. Однак така позиція не враховує, що однією з найважливіших функцій податків є регулятивна функція, яка, зокрема, полягає у використанні податків з метою зацікавити платника у веденні певної діяльності [313, с. 37]. Крім того, не зовсім коректним є припущення про те, що пільги провокують платників до ухилення від сплати податків, адже, по-перше, при встановленні податкових пільг законодавець повинен презюмувати добросовісність платників податків, а по-друге, використання передбачених законом пільг не може розглядатися як протиправна поведінка. В Україні на законодавчому рівні закріплено, що з метою вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань держави закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати, зокрема, оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування [119]. О. Макарук наголошує, що розумне застосування податкових пільг повинне призвести до розвитку економіки країни в цілому. Зокрема, це збільшення робочих місць, покращення якості продукції, модернізація виробництва відповідно до науково-технічного прогресу та використання інноваційних технологій [252, с. 155]. У цілому погоджуючись з такою концепцією, зауважимо, що застосування податкових пільг не може саме по собі призводити до розвитку економіки країни, однак може розглядатися як один із факторів, що сприяє цьому. Можна погодитися з думкою Н. Федішин про те, що запровадження пільгових податкових режимів є об'єктивною необхідністю, а їх раціональне використання перетворює податкові пільги на ефективний інструмент стимулювання соціально-економічних процесів. Податкові пільги є також важливим інструментом податкового планування на мікрорівні [437, с. 121].

На думку деяких учених, характеристика податкових пільг повинна бути заснована на рівності в галузі оподаткування, і при на-

данні пільг критерієм повинно бути матеріальне становище суб'єкта оподаткування, при цьому навряд чи є правомірними підстави для надання пільг, якщо вони не пов'язані з майновим становищем [238, с. 200-201]. Інші науковці вважають, що стосовно деяких податків, зокрема ПДВ, навряд чи визначальним критерієм для встановлення податкових пільг є майновий стан платника. Скоріше можна говорити про соціальну значущість тої чи іншої діяльності, господарських операцій чи реалізованих товарів (послуг) [332, с. 95].

На нашу думку, хоч податкові пільги не відносяться до обов'язкових елементів податкового механізму, їх застосування є одним із найбільш дієвих проявів стимулюючої функції податків, роль і значення якої з часом дедалі збільшується. Як зазначає Р. Калаков, мета встановлення податкових пільг – зниження податкового навантаження на платників податків [210, с. 54]. Таку позицію займає і Е.Гусейнова, яка визначає податкову пільгу як передбачене та регламентоване нормами законодавства право платника податку на звільнення від нарахування та сплати податку або часткової сплати податку за наявності певних підстав з метою зменшення податкового навантаження платника податку [159, с.531]. Вважаємо, що зниження податкового навантаження на платників не може розглядатися як самодостатня мета надання податкових пільг. Це скоріше може трактуватися як один із засобів досягнення запланованої мети. При цьому встановлення податкових пільг може мати різні цілі, у тому числі й соціальні, що забезпечує реалізацію принципу соціальної справедливості податкової системи. Однак така ціль може бути далеко не єдиною, пільги можуть встановлюватися для стимулювання тих галузей і видів діяльності, які мають важливе значення для держави, зокрема це підтримка малого та середнього бізнесу, сільськогосподарського виробництва, експорту, інвестиційної діяльності тощо. Це кореспондується з нормою пункту 30.2 статті 30 ПК України, якою визначено, що підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. З огляду на це О. Антохова

класифікує податкові пільги залежно від цільової спрямованості на три групи: інвестиційного призначення, соціальні призначення та загального або змішаного призначення [49, с. 912].

Важливо врахувати, що в будь-якому випадку необхідно уникати незбалансованого надання податкових пільг, які можуть призводити до суттєвих фінансових втрат. Усі країни, які пройшли шлях реформування податкової системи, керувалися принципом, за яким у державі існують або високі ставки податків і велика кількість пільг щодо їх сплати, або невисокі ставки і незначна кількість податкових пільг. Як показав світовий досвід, зокрема, досвід податкової реформи в країнах ЄС, ефективним є шлях рівномірного розподілу податкового навантаження, при якому пріоритет залишається тільки за інвестиційними податковими пільгами, що реально збільшують у перспективі прибуток підприємств, а відповідно і податкові доходи держави. Крім того, виправданими є податкові пільги, які спрямовані за захист соціально незахищених верств населення [124, с. 40]. Доцільно імплементувати зарубіжний досвід щодо зменшення податкових зобов'язань підприємства на частину інвестиційно-інноваційних витрат, понесених у відповідному податковому періоді. Звільнення від оподаткування має застосовуватися з метою стимулювання інвестиційних процесів, підтримки інноваційної діяльності, розвитку економіки. Разом з тим, необхідно уникати податкових пільг, які є економічно невиправданими, не мають суспільного значення, надаються в інтересах окремих галузей. Досить часто надання такого роду пільг є результатом лобіювання певних груп інтересів, що спричиняє нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання [388]. Тому, як зазначає О. Шутова, відсутність прозорості може призводити не до стимулюючого розвитку економічних процесів, а до зворотного ефекту – корупційних проявів та конфліктів між платниками податків [475, с. 5].

Необхідно наголосити, що чинна система податкових пільг в Україні не виконує основні завдання, заради яких вони запроваджувалися. Фактично на сьогодні відсутній дієвий інструментарій щодо залучення інвестицій шляхом надання відповідних податко-

вих преференцій. В Україні активно ведеться дискусія щодо перспектив заміни податку на прибуток податком на виведений капітал, який передбачає оподаткування лише тієї частини прибутку, яка виводиться у формі дивідендів чи прирівняних до них виплат. Хоч безпосередньо такий крок не можна вважати запровадженням податкових пільг, однак, по суті, звільнення від оподаткування прибутку, який власник залишає в бізнесі, є суттєвою податковою преференцією для платників податків. Слід зауважити, що ця тема дуже популярна в діловому середовищі. Прихильники запровадження цього податку наголошують, що це буде суттєвим каталізатором розвитку економіки, зробить прозорою фінансову звітність, спростить адміністрування податку та здійснення контролю. Дійсно, з одного боку, такий крок сприятиме залученню внутрішніх та зовнішніх інвестицій і росту економіки, але з іншого, це призведе до величезних фінансових втрат бюджету, до яких фінансова система нашої держави не готова, особливо в період максимального навантаження на бюджет у зв'язку з виплатами зовнішнього державного боргу. За оцінками експертів, ненадходження до бюджету коливаються від 20 до 70 млрд. грн. на рік [428]. Д. Гетьманцев у 2018 році наголошував, що податок на виведений капітал може бути однією з найбільших помилок держави. Науковець стверджував, що «цей податок руйнує той податок на прибуток підприємств, який будувався близько 30 років. Це нормальний податок, який працює і який є справедливим. Крім того, завдяки йому можна управляти певними економічними процесами в економіці держави і, врешті-решт, в суспільстві. Його пропонують замінити на щось нове, нікому не відоме, що працювало в іншій формі в 2-4 країнах світу, і насправді незрозуміло, які є його результати» [111]. Ми вважаємо запровадження цього податку в теперішніх умовах ризикованим для фінансової системи, оскільки наразі відсутні реальні компенсатори бюджетних втрат, які виникнуть у зв'язку з введенням податку на виведений капітал, і це розбалансує бюджетну систему держави.

За таких обставин завдання щодо стимулювання інвестиційної активності слід вирішувати шляхом удосконалення існуючих по-

датків, у тому числі шляхом суттєвого перегляду чинних податкових пільг, які часто не є ефективними.

Свого часу Україна мала досвід запровадження пільгових податкових режимів для інвесторів шляхом створення спеціальних економічних зон. Зокрема, така спеціальна економічна зона була створена на території Закарпатської області відповідно до Закону України «Про спеціальну економічну зону «Закарпаття» від 22.03.2001 року № 2322-III. У період, коли цей закон передбачав суттєві податкові пільги, у регіон прийшли найбільші іноземні інвестори, підприємства яких стали бюджетоутворюючими. Ідея щодо встановлення податкових пільг для спеціальної економічної зони і досі озвучується, однак її реалізація навряд чи може бути реальною у зв'язку з тим, що Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати заходи з плану BEPS, які, зокрема, заперечують можливість створення таких «податкових гаваней», вважають їх шкідливими податковими практиками.

Зважаючи на ці фактори, запровадження податкових пільг для залучення інвестицій не повинно бути прив'язано до територіального принципу, очевидно, що правила оподаткування, у тому числі щодо застосування податкових пільг зі сплати загальнодержавних податків і зборів, повинні бути однаковими на всій території держави.

Українська влада анонсувала можливість запровадження п'ятирічних податкових канікул щодо податку на прибуток для інвесторів, які візьмуть участь у приватизації, інвестувавши понад 10 млн. дол. США [426]. Разом з тим, таке вибіркове застосування податкових пільг тільки щодо приватизованих об'єктів видається несправедливим стосовно того сегменту бізнесу, який не придбавав державне майно, однак самостійно створював свої підприємства, інвестуючи власні активи. Підтримуючи запровадження податкових стимулів для залучення інвестицій, вони повинні враховувати, на наше переконання, принцип рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Зокрема, вітчизняний інвестор жодним чином не повинен бути більше ущемлений у правах, ніж іноземний, не має бути різниці, чи бізнес створено шляхом участі у приватизації, чи шляхом залучення власних активів. Більше того, ми не підтримує-

мо повне звільнення від оподаткування податком на прибуток. На нашу думку, доцільним і ефективним з точки зору інтересів як бізнесу, так і держави, було б звільнення від оподаткування тієї частини прибутку, яка спрямовується на здійснення капітальних інвестицій, будівництво чи придбання виробничих активів. При такому підході мета щодо стимулювання інвестицій була б досягнута, однак втрати держави від запровадження таких пільг були б суттєво меншими порівняно з запровадженням податку на виведений капітал чи шляхом надання податкових канікул.

Ще одним із ключових завдань запровадження податкових пільг є забезпечення соціальної справедливості. Попри те, що в чинному законодавстві вибірково такі пільги встановлені, сучасна система соціальних податкових пільг не відповідає викликам сьогодення. В Україні наразі надзвичайно актуальною є проблема масової трудової міграції за кордон, внаслідок чого відчувається брак трудових ресурсів, а виїзд за кордон найбільш продуктивної, активної частини населення стримує розвиток економіки України. Особливо ризикованою для держави є еміграція молоді, адже молоді люди, здобуваючи освіту в країнах Європи та США, мають більше можливостей для подальшого працевлаштування за кордоном і їх повернення в Україну виглядає малоімовірним. Масовий характер такого явища створює для держави серйозні виклики і має спонукати вживати заходи, щоб створити умови для повернення в Україну наших громадян і їх працевлаштування в нашій державі. Якраз у цьому контексті слід розробити й запровадити дієву систему пільг, які б сприяли створенню робочих місць з лояльним оподаткуванням доходів молоді.

Зіштовхнувшись із проблемою трудової еміграції молоді, окремі країни Центральної Європи уже втілили перші такі кроки. Наприклад, у середині 2019 року у Польщі було скасовано податок на доходи фізичних осіб для молоді віком до 26 років. Такий крок зроблено з метою збільшення рівня зайнятості серед молоді, що допоможе у вирішенні проблеми з нестачею кваліфікованих працівників [431]. На наше переконання, такий досвід був би однозначно корисним і

для України, адже для нашої держави проблема зайнятості молодих людей та їх виїзду за кордон ще більш актуальна.

Окремо потребує уваги питання впливу податкових пільг на адміністрування податків і зборів. На думку фахівців, для забезпечення ефективності таких податкових преференцій, доцільно поряд із запровадженням податкових пільг щодо податку на доходи також продумати систему пільг зі сплати єдиного соціального внеску, адже цей платіж також створює суттєве податкове навантаження на фонд оплати праці. В Україні на сьогодні існує ідея об'єднання ПДФО, військового збору та ЄСВ в один податок. Не будучи впевненими в її ефективності, адже ці платежі в багатьох випадках мають різні джерела для сплати (якщо ПДФО та військовий збір утримуються виключно з доходів фізичних осіб, то ЄСВ часто сплачується із фондів роботодавця), ми вважаємо більш доцільним запровадження пільг з ЄСВ, які будуть сприяти створенню робочих місць і збільшенню заробітних плат. З цією метою заслуговує на увагу і може бути системно опрацьована ідея запровадження регресивних ставок оподаткування ЄСВ залежно від кількості робочих місць та величини їх доходу. Застосування регресивної ставки оподаткування доходів має стимулювати працівників більше заробляти та/або «світити» перед податковими органами більшу зарплату. Застосування такої схеми оподаткування може дати навіть більший фіскальний ефект, аніж застосування прогресивної ставки (більші зарплати – вища ставка), оскільки частина платників податків вийде з «тіні», задекларує високі «білі» зарплати, і таким чином податкові надходження зростуть [362].

У разі використання податкових пільг при здійсненні податкового планування необхідно врахувати, що норма пункту 30.6 статті 30 ПК України передбачає обов'язок платника податків вести облік сум податків та зборів, не сплачені до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. Порядок такого обліку встановлений Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 року № 1233 [349]. При цьому вказаною постановою було передбачено обов'язковість подання платником податків окремого звіту про суми податкових пільг. Такі правила ускладнювали процес адміністрування податків і

зборів для платників податків, сама доцільність подання такого звіту викликала сумніви, у зв'язку з цим Постановою Кабінету Міністрів від 31.10.2018 року обов'язок подання такого звіту скасовувалося з 01.01.2020 року. Відповідно, і облік сум податкових пільг, отриманих суб'єктами господарювання, здійснюватиметься контролюючими органами на підставі інформації, наявної в поданих такими суб'єктами господарювання податкових деклараціях. Тут необхідно відзначити, що, з одного боку, Кабінет Міністрів України зробив крок для спрощення процедури адміністрування податків і зборів, однак натомість Міністерство фінансів України наказом від 14.11.2019 р. № 481 затвердило зміни до форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств, відповідно до яких декларацію доповнено новим додатком, у якому повинна відобразитися інформація про суми податку на прибуток, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг [346]. У підсумку, окремий звіт про податкові пільги було замінено ще одним додатком до податкової декларації, тому фактично суттєвого спрощення для платників податків не відбулося.

Слід визнати, що інформація про суми податкових пільг є корисною або навіть необхідною для держави з метою здійснення аналізу ефективності їх застосування. Разом з тим, на сьогодні, через відсутність системного підходу в питанні удосконалення застосування такого інструменту податкової політики, як податкова пільга, складається враження, що відповідні звіти платників подавалися лише заради статистики, а не з метою підвищення ефективності їх застосування. Насправді, відповідна інформація та її якісний аналіз повинні забезпечувати, щоб податкові пільги не спричиняли необґрунтовані втрати для бюджету. З огляду на це, науковці пропонують вжити такі заходи: переглянути кількість податкових пільг і скасувати неефективні, які призводять до значних втрат бюджету; забезпечити більш жорсткий контроль над суб'єктами господарювання, які користуються податковими пільгами; підвищити соціальну й регулюючу ефективність податкових пільг та створити ефективну систему контролю за цільовим використанням соціальних пільг; забез-

печити дієву систему нагляду за податковими витратами з метою дослідження їх впливу на конкретні галузі господарства; забезпечити на постійній основі аудит соціально-економічної і бюджетної ефективності податкових пільг; створити сприятливі інституційні умови для забезпечення розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності у країні [391].

Як зауважують фахівці, пільги податкового законодавства публікують у спеціальному нормативному документі – Довіднику пільг, наданих чинним законодавством зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Указаний документ є інформаційною базою, яка дозволяє платникам податків здійснювати процеси податкового планування, а податківцям – здійснювати контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) і своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі [416, с. 263].

При здійсненні податкового планування потрібно враховувати, що податкові пільги можуть надаватися шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору [314].

Разом з тим, у довіднику пільг, який затверджується ДПС України, не включено ті випадки, коли певні об'єкти оподаткування платника оподатковуються за зниженими ставками. Переважно вказаний перелік містить випадки, коли платники повністю звільняються від сплати податків. Це може бути зумовлено тим, що норми ПК України, зокрема в частині регулювання ПДВ, розмежовують операції, які оподатковуються за пільговими ставками, операції, які не є об'єктом оподаткування, та операції, які звільнені від оподаткування. Деякі науковці вважають, що пільги, зокрема, з ПДВ можна розглядати в

широкому та вузькому значенні. У широкому значенні формою надання податкової пільги є і встановлення зниженої ставки податку – нуль або сім відсотків, і включення певних операцій до числа тих, які не є об'єктом оподаткування, та власне звільнення від сплати податку. У вузькому розумінні до пільгових операцій віднесено лише ті, які звільняються від оподаткування. Між такими пільговими операціями та операціями, що оподатковуються за нульовою ставкою є принципова різниця, оскільки при здійсненні останніх платник податку має право на податковий кредит та бюджетне відшкодування, тоді як здійснення операцій, звільнених від оподаткування, такого права не дає [122, с. 94]. Інші автори, розмежовуючи операції, які звільнені від оподаткування, та ті, які об'єктом оподаткування не є, наголошують, що причинами, які дозволять трактувати ту чи іншу операцію як таку, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, може бути той факт, що при її здійсненні додана вартість або не створюється, а лише змінює свою форму, або створюється, але визначити її величину (а тим більше – розподілити її між учасниками угоди відповідно до кредитного методу визначення суми податкових зобов'язань по ПДВ) практично неможливо [396, с. 25].

Варто відзначити, що певна нечіткість норм податкового законодавства в деяких випадках призводить до виникнення колізій і спорів з приводу оцінки характеру операції платника податків як пільгових. Це, зокрема, чітко проявляється на правилах регулювання операцій з надання послуг перевезення пасажирів та вантажів. Так, відповідно до підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПК України, міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом оподатковуються за ставкою нуль відсотків, тоді як транзитні перевезення – звільнені від оподаткування згідно з пунктом 197.8 статті 197 ПК України. З огляду на концепцію поняття «податкова пільга» у широкому розумінні, обидві ці операції можуть трактуватися як пільгові, однак, як уже зазначалося, при сплаті ПДВ між цими операціями є істотна різниця щодо наявності права на податковий кредит і на бюджетне відшкодування. Податкові наслідки від здійс-

нення таких операцій є різними. Стаття 199 ПК передбачає пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту залежно від того, чи придбані товари використовувалися в оподатковуваних операціях, чи ні. За її змістом, у разі якщо придбані товари/послуги частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг у неоподатковуваних операціях. У подібній ситуації платник податку повинен проводити таке нарахування, якщо він здійснює транзитні перевезення. Таким чином, важливо правильно визначити обсяг міжнародних (оподатковуваних) і транзитних (неоподатковуваних) операцій, їх питому вагу (частку) у загальному обсязі, оскільки це безпосередньо впливає на розмір податкових зобов'язань з ПДВ.

Однак між платниками податків і податковими органами виникла розбіжність щодо тлумачення змісту та обсягу транзитних операцій, що зумовило численні судові спори. Перевезення вантажів часто здійснюються територіями декількох держав, у тому числі й територією України. У такій ситуації податкові органи розглядали як транзитний весь обсяг перевезення, від пункту відправлення до пункту доставки, тоді як платники податків як транзитне обліковували тільки частину перевезення територією України між пунктами пропуску через державний кордон. Це зумовлювало суттєві розбіжності у визначенні питомої ваги пільгових операцій і розміру частки, на яку повинні були збільшуватися податкові зобов'язання. Платники податків виходили з розуміння поняття «транзит», що наведено в статті 90 Митного кодексу України та статті 1 Закону України «Про транзит вантажів», які розглядають транзит вантажів як перевезення транспортними засобами транзитних вантажів під митним контролем через територію України між двома пунктами або в межах одного пункту пропуску через державний кордон України [356]. Податкові органи, зокрема у Листі ДФСУ від 05.07.2017 р. N 985/6/99-99-15-03-02-15/ІПК «Щодо порядку оподаткування

ПДВ операцій з постачання послуг з перевезення вантажів у межах договорів транзитного перевезення вантажів», наполягали на необхідності врахування загального обсягу перевезення по всьому маршруту, без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України, зокрема на тій підставі, що перевезення по всьому маршруту оформляється єдиною міжнародною автомобільною накладною (CMR) [478].

Необхідно наголосити, що судова практика розгляду таких спорів була неоднозначною, однак в решті-решт Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду в постанові від 12.07.2019 року у справі №2а-0770/2388/12 поставив крапку в цій дискусії, прийнявши рішення на користь платника податків. Верховний Суд прийшов до висновку, що податковим законодавством не встановлено обмежень щодо застосування одночасно в межах надання послуг з перевезення різних режимів оподаткування ПДВ. Норми чинного законодавства також не містять обмежень стосовно того, що з операцій з міжнародного перевезення вантажів, що оподатковуються за нульовою ставкою, неможливе виокремлення операцій з транзитного перевезення через митну територію України, що звільнені від оподаткування. Послуги з транзитного перевезення вантажів можуть здійснюватись виключно територією України між двома пунктами або в межах одного пункту пропуску через державний кордон України, тобто міжнародне перевезення товарів у межах митної території України є транзитним перевезенням, і такі операції звільнені від оподаткування. Натомість, перевезення вантажів автомобільним транспортом на відрізок від пункту їх відправлення (прийняття для перевезення) за межами державного кордону України до пункту (місця) їх пропуску через державний кордон України (митне оформлення режиму транзит, митна територія України) і з пункту (місця) їх пропуску через державний кордон України до пункту призначення (доставки) за межами державного кордону України не можуть розглядатися як транзитні перевезення через територію України, такі перевезення є міжнародними і мають оподатковуватись за нульовою ставкою [325]. Позиція Верховного Суду, будемо

сподіватись, внесе правову визначеність у правозастосування при визначенні обсягу пільгових операцій платника податку.

При здійсненні податкового планування платники податків часто використовують операції, які не є об'єктом оподаткування ПДВ, однак дають можливість здійснити господарську операцію в спосіб, який є найбільш оптимальним з точки зору податкових наслідків. Наприклад, пунктом 196.1 статті 196 ПК України передбачено, що не є об'єктом оподаткування операції з продажу корпоративних прав. Зважаючи на цю норму, якщо платник податків має на меті продати свої активи, зокрема цілісний майновий комплекс, найбільш оптимальною схемою в цьому випадку буде саме продаж корпоративних прав, унаслідок чого ділова мета – зміна власника активу, буде досягнута з оптимальними податковими наслідками, а саме без сплати ПДВ, в іншому випадку, у разі продажу майна (рухомого чи нерухомого), ПДВ сплачуватиметься на загальних підставах.

У ситуації, коли суб'єкт господарювання має на меті продати тільки частину своїх активів, попередня схема продажу корпоративних прав безпосередньо юридичної особи – платника податків не підійде. У цьому випадку на практиці широко застосовується схема реорганізації платника податків шляхом виділу. Відповідно до підпункту 196.1.7. пункту 196.1 статті 196 ПК України не є об'єктом оподаткування операції з реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб. Відтак, передавши за розподільчим балансом частину активів, яку платник має намір відчужити, на нову юридичну особу, яка утворилася шляхом виділу, платник податків уникає в легальний спосіб податкових зобов'язань з ПДВ. У подальшому, залежно від ситуації, суб'єкт господарювання має змогу досягти кінцевої мети щодо відчуження активу або шляхом продажу корпоративних прав новоствореної юридичної особи, або шляхом прямого продажу майна такою особою, яка може не реєструватися при створенні платником ПДВ, відтак податкові зобов'язання в такому разі також не виникатимуть. При цьому важливим є те, що при здійсненні вказаної операції не виникає обов'язку щодо визначення податкових зобов'язань відповідно до пункту

198.5 статті 198 ПК України, які за загальним правилом нараховуються на обсяг операцій, які звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування.

При здійсненні податкового планування одним із найбільш ефективних методів використання податкових пільг є діяльність інститутів спільного інвестування. Однією з найбільш суттєвих переваг інститутів спільного інвестування є те, що відповідно до пункту 141.6 статті 141 ПК України звільняються від оподаткування кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, та інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо).

Слушно зауважується, що одним із методів оптимізації оподаткування інвестора в інституті спільного інвестування, безумовно, є спрощена система сплати роялті. У корпоративному інвестиційному фонді існує можливість оформлення прав інтелектуальної власності (права на мистецький витвір, торгову марку, ІТ-впровадження та інше). Отже, доходи від роялті, оформлені в інституті спільного інвестування, за використання його як об'єкта інтелектуальної власності будуть надходити саме на рахунок інвестиційного фонду й акумулюватися там. Потім інститут спільного інвестування має змогу сплатити ці кошти інвестору (автору), у якості дивідендів. Сукупне податкове навантаження, таким чином, знизиться до 10,5 %. Якщо ж використовувати класичну модель з підписанням договору між власником роялті та ліцензіатом, розмір податків становитиме до 20 % [28].

Як зазначає О.В. Гарагонич, сукупність податкових пільг характеризує інститут спільного інвестування як своєрідний «внутрішній офшор», який надає можливості суб'єктам господарювання, не порушуючи норм чинного законодавства, економити значні ресурси на податках. Використовуючи такий інструмент при податковому

плануванні господарської діяльності, суб'єкти господарювання можуть у рамках правового поля істотно знижувати рівень податкового навантаження [105, с. 28].

Цілий ряд схем, які дають можливість оптимізувати податкові зобов'язання, можна реалізувати з застосуванням податкових пільг щодо податку на доходи фізичних осіб. Так, у разі, якщо фізична особа має намір продати нерухоме майно, за загальним правилом при здійсненні такої операції виникають зобов'язання зі сплати податку за ставкою 5 відсотків. Згідно з пунктом 172.3 статті 172 ПК України дохід від продажу об'єкта нерухомості визначається, виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта. Після того, як до вказаної норми були внесені зміни, які передбачали, що оцінка майна повинна бути зареєстрована в єдиній базі таких звітів про оцінку, податкове навантаження на платників, які здійснюють такі операції, виросло, адже стали практично неможливими зловживання з заниженням оцінки нерухомого майна, як це відбувалося до того часу [341].

У зв'язку з цим доволі поширеною стала схема відчуження майна фізичними особами шляхом створення ними юридичної особи, унесення відповідного майна до статутного капіталу та подальшого відчуження корпоративних прав. При цьому використовується податкова пільга, передбачена підпунктом 165.1.44 пункту 165.1 статті 165 ПК України, згідно з якою не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права. При продажу корпоративних прав без інвестиційного прибутку (за номінальною ціною частки в статутному капіталі), жодних податкових зобов'язань за наслідками таких операцій не виникатиме.

Ще одним прикладом використання податкових пільг щодо податку на доходи фізичних осіб при здійсненні податкового планування є схема із реінвестицією дивідендів. Так, відповідно до підпункту 165.1.18 пункту 165.1 статті 165 ПК України не включаються до за-

гального місячного (річного) оподаткованого доходу дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою - резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нараховання жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів. При цьому обов'язковими умовами застосування вказаної пільги є незмінність пропорцій часток між акціонерами (учасниками) та збільшення статутного капіталу на суму нарахованих дивідендів. Після цього, якщо в подальшому товариство прийме рішення про зменшення статутного капіталу, у нього виникнуть зобов'язання щодо повернення вкладу чи його частини учасникам, при цьому повернення таких сум підпадає під регулювання пункту 170.2 статті 170 ПК України, норма якого визначає порядок оподаткування інвестиційного прибутку, однак у переважній більшості випадків за наслідками здійснення таких операцій інвестиційного прибутку не виникає. Таким чином, якщо учасники товариства не будуть поспішати з отриманням дивідендів, то можуть отримати свої кошти в інший спосіб без будь-якого оподаткування.

Наведені приклади податкового планування з використанням податкових пільг не можна розглядати як такі, що суперечать нормам податкового законодавства, оскільки при їх застосуванні використовуються легальні механізми, які законом не забороняються, тому відповідну поведінку платника податку не можна розглядати як протиправну. Разом з тим, вона може містити ознаки агресивного податкового планування, аналіз особливостей якого нами здійснено в наступних розділах.

Для платників податків, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність або отримують іноземні доходи, одним із найбільш поширених механізмів податкової оптимізації є застосування пільг, які передбачені міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування. Як встановлено пунктом 103.1. статті 103 ПК України, застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх похо-

дження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Як зазначають І. Устинова та Т. Мединська, усунення подвійного оподаткування власне передбачає застосування певного інструментарію, до якого входять і податкові пільги. Виділяють такі основні методи:

- метод податкового кредиту – платники податків країн із вищими податковими ставками, які отримують доходи з країн із нижчими податковими ставками, будуть сплачувати у своїй країні (стосовно вказаних доходів) лише суму перевищення податків своєї країни над податками іншої країни. Якщо ж доходи платника податків за кордоном оподатковуються за вищою ставкою, ніж у своїй країні, то жодного відшкодування чи компенсації для нього не передбачається;
- метод звільнення іноземних доходів від оподаткування поширюється, як правило, на деякі чітко визначені доходи: прибутки закордонних «ділових контор» («business establishment»), доходи від нерухомої власності, що розташована за кордоном, дивіденди та інвестовані в інших країнах капітали. У застосуванні методу звільнення країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні – джерелу такого доходу;
- метод податкових заліків – передбачає, що сума податку, сплачена в іноземній (закордонній) юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу (прибутку) іноземної юридичної чи фізичної особи, вираховується у підрахуванні прибутку компанії (чи доходу фізичної особи), що підлягає оподаткуванню в юрисдикції їх резидентства [433, с. 77-78].

Описані методи науковці вважають основними, однак застосовуються також зниження ставок податку для доходів з іноземних джерел і різні види податкових пільг у вигляді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються. У конкретних угодах ці методи розписуються в статтях «Усунення подвійного оподаткування». При узгодженні сторони можуть вибирати будь-який із

методів у альтернативному порядку чи застосовувати їхні різноманітні комбінації [299, с. 8-9].

Чи не найбільш поширеними є механізми податкової оптимізації при здійсненні господарських операцій з контрагентами – резидентами Кіпру з використанням податкових преференцій. Кіпр був і залишається популярною юрисдикцією для українського бізнесу для зберігання капіталу, оптимізації податків та здійснення реінвестицій. Це пояснюється, з одного боку, ліберальним законодавством Кіпру щодо оподаткування та руху капіталу, а з іншого, тим, що на Кіпр не поширюються ті обмеження і заборони, які на сьогодні застосовуються світовим співтовариством до більшості класичних офшорів. Між Україною та Кіпром діє Конвенція про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, підписана 08.11.2012 року [223]. У статті 11 вказаної конвенції, зокрема, передбачена можливість оподаткування процентів за борговими зобов'язаннями в державі, де такі доходи виникають, однак при цьому податок не повинен перевищувати двох відсотків від загальної суми таких процентів. Використовуючи цю норму, в Україні дуже часто застосовується схема залучення коштів від кіпрських компаній у формі фінансових кредитів. Дуже часто такі кредити є, по суті, прихованими реінвестиціями. Виплачуючи відсотки за такими кредитами, український суб'єкт господарювання зменшує базу оподаткування податком на прибуток, сплачує при цьому 2 відсотки податку на репатріацію виходячи із положень конвенції, замість 15 відсотків, що передбачені українським національним законодавством.

При цьому необхідно пам'ятати, що застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента. Також у законі встановлена вимога, яка передбачає, що бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із дже-

рел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів. У тому разі, якщо нерезидент, на користь якого проводяться такі виплати, є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу, положення міжнародного договору застосовуватися не можуть [314].

Враховуючи, що податкові схеми з використанням податкових пільг, які передбачені договорами про уникнення подвійного оподаткування, стали носити ознаки агресивного податкового планування, Україна запровадила відповідні кроки плану BEPS, які обмежують такі можливості. Цими кроками передбачається, що застосування міжнародного договору України не буде дозволятися, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції з нерезидентом буде безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку [13, 98].

Цікавим з точки зору податкового планування є питання можливості й доцільності відмови платника податку від права на податкову пільгу. Згідно з пунктом 30.4. статті 30 ПК України, платник податків має право відмовитися від використання податкової пільги (крім податкових пільг з ПДВ) чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено законом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету. З огляду на те, що використання податкових пільг є правом, а не обов'язком платника податку, така норма має певну логіку. Цілком зрозумілим є обмеження щодо неможливості відмови від права на пільгу з ПДВ, адже при здійсненні операцій, які звільнені від оподаткування, платник податків не має права на формування податкового кредиту і на бюджетне відшкодування. У разі, якщо б застосування податкових пільг по ПДВ залежало від бажання платника податків, це б зумовило суттєвий дисбаланс в адмініструванні цього платежу. Разом з тим, на практиці, у тому числі при здійсненні

податкового планування, випадки, коли платники податків відмовляються від права на застосування податкової пільги, практично не зустрічаються. Великою мірою це зумовлено тим, що законодавець не визначив механізму відмови платника від застосування податкової пільги, а затверджені форми податкових декларацій з податків і зборів не містять відповідних розділів. Недоцільною є відмова платника податку від застосування податкових пільг і з точки зору податкового планування та оптимізації податкового навантаження, адже, відмовляючись добровільно від встановлених законом пільг, платник податків тим самим покладає на себе додаткові фінансові зобов'язання.

Трапляються випадки, коли незастосування податкової пільги платником має місце внаслідок його помилки чи незнання законодавства. На наше переконання, така помилка платника податків не може розглядатися як відмова платника під застосування податкових пільг. Тут варто погодитися з М.Вишемирським, який наголошує, що якщо платник податку не подав заяви про свідоме бажання не користуватись наданими йому пільгами в оподаткуванні, податкові органи мають виходити з презумпції застосування платником податкової пільги. Якщо платник податків одночасно і не подав належним чином оформлену заяву про відмову від свого права на податкові пільги за відповідними податками, і не зменшив на відповідну суму податкової пільги розмір свого грошового обов'язку перед публічним територіальним утворенням при сплаті податку, то податкові органи мають відповідним чином прореагувати. Це полягає в обов'язку останніх проінформувати цього платника податків (або його податкового агента) про належне йому за законом право на податкову пільгу, роз'яснити порядок її обчислення та визначення остаточної суми, що має бути сплачена до бюджету, а на суму здійсненого платником податку зайвого зарахування податкових коштів запропонувати платнику або зробити повернення цих коштів із відповідного бюджетного рахунку, або зробити прямий взаємозалік у рахунок інших, у тому числі майбутніх, платежів даного платника податку до бюджету [92, с. 166-167].

Установлення і скасування податкових пільг здійснюються відповідно до ПК України Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України [314]. З огляду на те, що пільги зі сплати місцевих податків і зборів встановлюються місцевими радами, вони можуть відрізнятись у різних регіонах України і ця обставина повинна враховуватись платниками податків при здійсненні податкового планування. Разом з тим, пільги з окремих місцевих податків і зборів визначені безпосередньо в нормах ПК України, відтак, якщо вони закріплені законодавчо, орган місцевого самоврядування не може позбавити платника податку права на використання такої пільги.

Необхідно враховувати, що у нормах ПК України міститься імперативна заборона сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно з законом та перспективним планом формування територій громад, встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

Також важливим є той фактор, що норми ПК України встановлюють дискреційні повноваження місцевих рад щодо встановлення або не встановлення окремих місцевих податків і зборів. Так, місцеві ради самостійно вирішують питання щодо встановлення податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі. Отже, за рішенням місцевої ради такі місцеві податки і збори можуть і не встановлюватися на її території. Водночас єдиний податок, транспортний податок та плата за землю (за винятком плати за лісові землі) повинні бути встановлені обов'язково.

Норми ПК України передбачали, що рішення про встановлення місцевих податків та зборів повинно було офіційно оприлюднюватися відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується

застосовування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовувалися не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. У тому ж випадку, якщо місцева рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами ПК України, такі податки до прийняття рішення справлялися, виходячи з норм ПК України із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справлялася із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планувалося застосування плати за землю. Указані правила кореспондувалися зі встановленим у законі принципом стабільності податкового законодавства. Однак, норма про обов'язкове щорічне прийняття місцевими радами рішень про встановлення місцевих податків і зборів виглядала не зовсім логічною з точки зору потреби таких щорічних рішень у випадку, коли фактично змін до порядку справляння місцевих податків, ставок та інших елементів податку при цьому не вносилося. При цьому несвоєчасне прийняття місцевими радами відповідних рішень призводило до виникнення спорів між податковими органами та платниками податків, а також до втрат місцевого бюджету.

Як слушно зазначає М. Волохова, з огляду на процеси децентралізації, які відбуваються в державі, з урахуванням зростання ролі територіальних громад та їх фінансової самостійності, платникам податків не варто нехтувати аналізом місцевих податків і зборів та пільг по їх сплаті при здійсненні податкового планування. Підвищення ролі місцевих податків і зборів та збільшення частки доходів за їх рахунок є головним напрямком зміцнення місцевих бюджетів, розширення фінансової автономії регіонів [97, с.62]. Інші науковці стверджують, що своєчасна і достовірна інформація з обліку місцевих податків і зборів є необхідною для аналізу результатів функціонування підприємства, що унеможливить виникнення помилок у майбутньому, дасть змогу підприємству оптимізувати податкове навантаження та зробити свій внесок у розвиток регіону, оскільки сплачені податки є одним з основних джерел фінансування місцевих бюджетів [263, с.785].

Таким чином, застосування податкових пільг є одним із найбільш дієвих та ефективних засобів податкового планування. Крім податкових пільг, інструментарій платника податку при здійсненні оптимізації оподаткування включає в себе можливість використання передбачених законом інших податкових преференцій, таких як використання спеціальних податкових режимів, отримання відстрочень і розстрочень сплати податкових зобов'язань та інші. Метою застосування податкових пільг є забезпечення принципів соціальної справедливості податкового законодавства, а також стимулювання розвитку інвестицій та інновацій.

2.3. Значення судової практики для здійснення податкового планування

Одним із основних недоліків податкового законодавства України є колізійний характер його правових норм, можливість їх неоднозначного тлумачення. Як наголошує Ф.Ярошенко, неузгодженість податкового законодавства з іншими законодавчими й нормативними актами; нераціональна система податкових пільг, яка сприяє порушенню принципів справедливості в оподаткуванні та зниженні фіскальної ефективності основних податків; нестабільність податкового законодавства, що обмежує можливість формування суб'єктами господарювання фінансової та економічної політики на середньо- і довгострокові періоди, – все це негативно позначається на роботі суб'єктів підприємницької діяльності [484, с. 3]. Поряд з цим правові прогалини і колізії можуть використовуватися платниками податків у свою користь для зменшення податкових витрат. Однак використання таких засобів, а також існування інших недоліків податкового законодавства часто ведуть до виникнення правових суперечок між платниками податків і податковими органами. У статті 17 ПК України, яка визначає права платників податків, передбачено право оскаржувати в порядку, передбаченому законом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів та їх посадових осіб. Конфліктні

ситуації щодо застосування податкового законодавства платники податків та податкові органи найчастіше вирішують у судах. Оскарження рішень контролюючих органів у судовому порядку можна розглядати, по-перше, як спосіб узгодження податкового зобов'язання, по-друге, як спосіб вирішення податкового спору та, по-третє, як гарантію захисту прав та свобод платників податків [452, с.116]. У таких ситуаціях зростає роль судового прецеденту, який для платника в неоднозначних правових ситуаціях може стати певним орієнтиром у правозастосуванні.

Як справедливо зауважують українські дослідники, питання вирішення податкових спорів є одним з ключових на шляху формування дієвого механізму податкового планування в Україні, адже для його сторін (насамперед для платника податків), має неабияке значення порядок розв'язання конфлікту в разі його виникнення. Іншими словами, це є важливим елементом у процесі побудови стратегії податкового планування [77, с. 141-142].

М. Жернаков наголошує, що природа конфліктності в податковому праві полягає в досить відомому науці протистоянні публічного й приватного інтересів. З одного боку, кожний індивід дбає про збереження власного добробуту, і вилучення коштів з його власності очевидно лежить поза межами його економічних інтересів, з іншого – публічний інтерес у забезпеченні благами загального користування досягається передусім шляхом фінансування за рахунок податків [186, с. 24]. Процес податкового планування і намагання платника оптимізувати податкове навантаження, використовуючи дозволені законодавством механізми, не може бути причиною виникнення податкового конфлікту. Як зазначає вказаний науковець, треба чітко розмежовувати уникнення від оподаткування через застосування податкового планування, розроблення процедур та здійснення поведінки на підставі чинних законодавчих норм та ухилення від оподаткування через порушення податкового законодавства. Перша ситуація навряд чи є підставою породження податкового конфлікту. Зрозуміло, що певні суперечності можуть відбуватися, оскільки надходження коштів від податків, яке передбачалося, не буде збігатися

з реальними, що обумовить коригування видатків. Але податкової конфліктності, порушення податкового законодавства в цій ситуації вбачатися не буде. Саме податковий конфлікт та підстави податкових спорів пов'язуються з другою ситуацією, безпосереднім порушенням податкового законодавства [186, с. 52].

Визначаючи суть поняття податкового спору, В. Тильчик зазначає, що це форма вирішення конфліктів (протиріччя інтересів) у сфері податкових правовідносин, яка має публічний характер, виникає між державою і платниками податків чи іншими учасниками податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом у процесуальному порядку [414, с. 113]. Натомість А. Бучик під податковим спором розуміє правовідносини, які викликані розбіжностями в позиціях суб'єктів податкових правовідносин стосовно взаємних прав та обов'язків щодо застосування податкового законодавства, що вирішуються в адміністративному та/або судовому порядку [83, с. 149]. У цілому погоджуючись із вказаними визначеннями, зауважимо, що податковий спір може виникнути не тільки через розбіжності щодо застосування податкового законодавства, а й, зокрема, у зв'язку із протиправною поведінкою суб'єкта податкових правовідносин чи іншими юридичними фактами. Як зазначає К. Конюшко, податкові спори виникають із ряду причин – коли протиставляються інтереси та наміри суб'єктів податкових відносин, коли допускається умисне порушення податкового законодавства або, навпаки, коли таке порушення допускається внаслідок недосконалого правового механізму, що регулює взаємовідносини між платником податків та контролюючим органом [226, с. 58].

У теорії податкового права податкові спори класифікують за різними критеріями. О. Бучинський стверджує, що класифікація податкових спорів є необхідною умовою дослідження їхньої сутності, а також визначення порядку та механізму вирішення цих спорів [84, с.48]. І. Малярчук зазначає, що найбільш доцільними та основними критеріями, за якими можна класифікувати податкові спори, є наступні – суб'єкт (ініціатор спору), предмет спору, підстави спору [256, с.350].

Залежно від ініціатора спору, В. Назаров виділяє три групи спорів:

- спори, які виникають з ініціативи платників податків, зборів чи обов'язкових платежів;
- спори, що ініціюються контролюючими органами;
- спори, що ініціюються іншими суб'єктами податкових право-відносин [273, с. 26].

Залежно від підстав оскарження, О. Уварова виділяє такі види податкових спорів:

- оскарження суми податкового зобов'язання, визначеного податковим органом за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового чи іншого законодавства;
- оскарження суми податкового зобов'язання та/або штрафних санкцій, визначених податковим органом у зв'язку з виявленням порушення з боку платників податків вимог податкового чи іншого законодавства;
- відмова в наданні бюджетного відшкодування ПДВ;
- оскарження вимоги про сплату: податкового зобов'язання, яке платник податків узгодив у поданій ним податковій декларації, але не сплатив у встановлені строки; узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного податковим органом у податковому повідомленні-рішенні, яке платник податків не сплачує в установлені строки;
- оскарження індивідуальної податкової консультації (або відмови в її наданні);
- оскарження нормативно-правового акта у сфері оподаткування;
- оскарження дій або бездіяльності податкового органу;
- оскарження рішень і дій, що здійснюються податковим органом під час перевірки;
- вимога про повне відшкодування збитків (шкоди), завданих незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їхніх посадових осіб) [423, с. 5–10].

І. Цветков в залежності від підстав виникнення податкових спорів визначає такі основні види:

- спори з правових питань, тобто протиріччя, які виникають між платником податків і податковими органами щодо неоднозначного тлумачення і застосування окремих норм матеріального права;
- спори з приводу фактів. Це спори, у яких виникнення протиріч між платником і податковим органом породжується виникненням фактів, які стосуються прямого чи непрямого відношення до оподаткування господарської діяльності такого платника;
- процесуальні спори, у яких платник податків посилається на допущені податковим органом порушення встановленої процедури податкового контролю чи провадження у справах про порушення податкового законодавства [451, с. 3].

Що ж стосується ознак податкового спору, то Д. Орахелашвілі виділяє такі:

- спрямований на захист і відновлення порушеного (оспорюваного) права, а також запобігання його порушення в подальшому;
- спрямований на вирішення юридичного конфлікту з приводу реалізації прав і виконання обов'язків;
- спрямований на забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізацію правового регулювання;
- розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства [288, с. 15].

При висвітленні значення судової практики при здійсненні податкового планування, дискусійним серед науковців та практиків є питання, чи може позиція суду в податковому спорі розглядатися як норма права, обов'язкова до застосування, наскільки такі позиції враховуються суб'єктами податкових правовідносин у своїй діяльності на практиці, якою мірою платник податків може використовувати правові позиції судів при здійсненні податкового планування.

Правова система України не визнає судові рішення національних судів як джерело права. Однак, на думку деяких науковців, правова ідея, сформульована в правовій позиції суду, має юридичне

значення, як правило, повторюваний характер і в силу забезпечення єдності судової практики є не чим іншим, як нормою права, хоча і не законодавчого рівня [70, с. 113].

Верховний Суд, враховуючи особливості податкових правовідносин, застосування положень податкового законодавства уповноваженими органами, зміст порушених прав та інтересів фізичних та юридичних осіб, може здійснити тлумачення податкової норми та скласти висновки щодо застосування цієї норми суб'єктом владних повноважень та судом. Складені висновки щодо застосування податкової норми повинні бути обов'язковими до застосування судами при вирішенні аналогічних податкових спорів. Зважаючи на це, В. Ільков стверджує, що виходячи з наслідків застосування висновків, які містяться в тлумаченнях-висновках Верховного Суду, створюється нове джерело права, яке може бути застосоване судом. Відтак, у разі його незастосування суб'єктом владних повноважень при прийнятті рішення це призводитиме до скасування такого рішення в судовому порядку [204, с. 119-120].

Відповідно до частини 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права. ЄСПЛ неодноразово наголошує, що не можна недооцінювати завдання вищих судів у забезпеченні уніфікованого та єдиного застосування права (пункти 29-30 рішення у справі «Тудор Тудор проти Румунії» (*Tudor Tudor v. Romania*; заява № 21911/03) від 24 березня 2009 року. Високо оцінюючи роль і значення висновків та правових позицій судових органів, ми вважаємо дискусійним твердження про те, що їх можна розглядати безпосередньо як джерело права. Адже незважаючи на те, що у згадуваній нами нормі Закону України «Про судоустрій і статус суддів» дійсно закріплена імперативність висновків Верховного Суду для інших суб'єктів, вона, однак стосується саме порядку застосування норм права, тобто правил поведінки, які вже встановлені у відповідних джерелах права. Тут не йдеться

про встановлення судовим рішенням нових правил поведінки, тобто нових правових норм.

Власне ні в нормах Конституції України, ні в Законі України «Про судоустрій та статус суддів» не встановлено нормотворчу функцію судів, що є ще одним аргументом на користь висновку про те, що рішення суду (маються на увазі національні суди) не може безпосередньо розглядатися як джерело права [138, с. 81]. У цьому контексті очевидно є відмінність із рішеннями ЄСПЛ, адже у ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 №3477-IV закріплено, що суди мають застосовувати при розгляді справ конвенцію та практику ЄСПЛ як джерело права [339]. Вказівки про те, що практика національних судів може застосовуватися як джерело права, не міститься в жодному законі. На думку деяких науковців, навіть рішення ЄСПЛ не мають як джерело права обов'язкового характеру в українському праві, адже джерело права не завжди передбачає обов'язковість. Рішення ЄСПЛ радше є ідеологічно-правовою основою для судочинства та сприяють нормотворчості державних органів, наближаючи національне законодавство до стандартів Ради Європи [98, с. 9].

До того ж, як твердять Д.Гетьманцев та Н.Блажівська, суд повинен враховувати висновки Верховного Суду. Не сліпо слідувати їм, а брати до уваги при ухваленні рішень поряд з іншими джерелами права: правовими принципами, міжнародними актами, іншими висновками Верховного Суду, Конституційного Суду України, ЄСПЛ і, звичайно, законом. Пріоритет джерел суддя повинен встановити з урахуванням їхньої ієрархії, а також беручи до уваги конкретні обставини справи [112, с. 92].

Деякою мірою категоричність у нашій позиції може бути зменшена в такій ситуації, коли суд вирішує податковий спір, виникнення якого зумовило наявність певної правової прогалини, неврегульованості спірних правовідносин. У таких випадках, на думку Р. Ципеліуса, «доповнення права» як функція суду доцільне, коли законодавець неумисно припустився неточності у регулюванні, створивши прогалину або колізію у законодавстві [456, с. 95-106].

Взагалі, використання прогалин податкового законодавства розглядається як ефективний засіб податкового планування. Як зазначає С. Рюмін, найбільший економічний ефект дають методи податкового планування, засновані на наявності прогалин у законодавстві, які платники податків намагаються використати при обчисленні того чи іншого податку [374, с. 123]. Разом з тим, використання таких засобів є характерною ознакою ризикового податкового планування, що, як уже зазначалося, часто зумовлює виникнення судових спорів, тому важливою є роль судів у розв'язанні конфліктів, викликаних неузгодженістю податкового законодавства.

Основними недоліками податкового права, за твердженням Л. Трофімової, є його логічні суперечності, внутрішня неузгодженість, потреба в однозначному тлумаченні суб'єктами різних гілок влади [419, с. 22]. На нашу думку, не коректно стверджувати, що потреба в однозначному тлумаченні є недоліком податкового законодавства. Навпаки, забезпечення однакового тлумачення норм податкового права є тою метою, до якої повинні прагнути суб'єкти податкового законодавства в правозастосуванні та правотворенні.

При здійсненні податкового планування з використанням таких засобів, як прогалини податкового законодавства, а також при вирішенні спорів, що можуть впливати з цього, важливим є використання закріпленого законодавством принципу, відповідно до якого всі сумніви, що впливають із неоднозначності норм податкового законодавства, повинні тлумачитися на користь платника податків. Наскільки ж дієвим є цей принцип на практиці? Чи дійсно платник податків у разі правової колізії чи прогалини може спокійно обирати більш вигідний для себе варіант поведінки? Чи може він бути впевнений у судовому захисті своїх прав, якщо виникне податковий спір? Відповіді на ці питання не можуть бути однозначними.

При застосуванні презумпції правомірності рішень платника податків виникає ряд проблемних питань щодо теоретичного обґрунтування і практичного застосування вказаного принципу.

Нормою підпункту 4.1.4. пункту 4.1 статті 4 ПК України встановлено принцип презумпції правомірності рішень платника податку,

суть якого полягає у тому, що в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення повинно прийматися на користь платника податків [314].

Вказана норма містить в собі дві обов'язкові умови застосування відповідної презумпції, які повинні існувати одночасно, а саме:

- можливість неоднозначного (множинного) тлумачення норм податкового законодавства як на рівні законів, так і на рівні підзаконних нормативних актів;
- можливість в результаті такого неоднозначного (множинного) тлумачення прийняти рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу.

I. Куделко стверджує, що на законодавчому рівні закріпленій пріоритет інтересів платника податків перед інтересами контролюючих органів при наявності об'єктивно спірного правового поля. Іншими словами, законодавець запропонував схему, відповідно до якої при визначенні податкових зобов'язань відповідальність за суперечливість правового регулювання покладається на державні контролюючі органи, а не на платника податків [235, с.223].

О. Уварова обґрунтовує надання переваги невідному суб'єктові у випадку існування неточностей у законодавстві виходячи зі змісту статті 57 Конституції України, якою гарантовано кожному право знати свої права й обов'язки. На думку вказаного автора, така гарантія нівелиюється нечітким і неточним формулюванням закону [424, с. 132].

На доцільності саме такого підходу при тлумаченні норм податкового законодавства України вказує також ЄСПЛ у рішеннях у справах «Серков проти України» (заява №39766/05), «Щокін проти України» (заяви №23759/03 та №37943/06). Цими рішеннями було встановлено порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції, оскільки органи держаної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлу-

маченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових обов'язків по сплаті податків [367].

Разом з тим, один із найбільш прогресивних принципів податкового законодавства – презумпції правомірності рішень платника податків, не набув широкого практичного застосування, особливо в діяльності податкових органів. На практиці, переважна більшість спірних і неоднозначних положень податкового законодавства тлумачиться контролюючими органами з фіскальним ухилом. Мотивацією такої поведінки, очевидно, є намір наповнити бюджет, збільшити обсяг надходжень від сплати податків і зборів. Однак, на наше переконання, збільшення надходжень до бюджету не може відбуватися у спосіб, який викликає правові сумніви, а також порушує або обмежує законні інтереси платника податків. У цьому контексті слід звернути увагу на рішення ЄСПЛ у справі ВАТ «Нефтяная компания «ЮКОС» проти РФ (заява №14092/04), у п. 559 якого зазначено: «перша і найважливіша вимога статті 1 Протоколу № 2 до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання публічної влади в безперешкодне користування власністю повинне бути законним, тобто втручання має відповідати національному законодавству і бути достатньо зрозумілим, щоб дозволити заявнику передбачати наслідки своїх дій» [286]. М. Жернаков вважає, що такий підхід податкових органів часто можна ще пояснити відсутністю персональної відповідальності посадових осіб податкових органів за порушення прав платників податків та прийняття ними протиправних рішень. Практика багатьох цивілізованих країн іде шляхом покладення на винних у завданні шкоди посадових осіб не тільки дисциплінарної, а й матеріальної в порядку регресу відповідальності. Отже, посадові особи органів публічної адміністрації, у тому числі й податкових органів, розуміючи, що незаконні рішення, дії і бездіяльність можуть призвести до конкретного негативного результату персонально для них, будуть набагато менш схильними до їх вчинення. Такий підхід до відповідальності держави перед особою як міжнародного, так і національного законодавства, мав би також неабияке превентивне значення [186, с. 143-144].

Значно кращою є ситуація із застосуванням судами принципу презумпції правомірності рішень платника податків. Часто в судових рішеннях можна зустріти посилання на відповідні норми, що закріплюють цей принцип. Власне саме в таких ситуаціях, коли має місце неоднозначність тлумачення норм податкового права, суд може виступити в ролі певного регулятора, заповнюючи правову прогалину і встановлюючи правило, яким у майбутньому мали б керуватися всі суб'єкти податкових правовідносин. Однак не поодинокими є випадки, коли в разі неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства суди від принципу презумпції правомірності рішень платника податків відступають. При цьому суди використовують інші принципи і підходи при вирішенні податкового спору, зокрема вдаються до спроб лінгвістичного тлумачення правової норми чи застосовують правові аналогії. На наше переконання, при вирішенні податкових спорів потрібно застосовувати не тільки формально-буквальне тлумачення правових норм (недоліком якого є існування ризику невдалого вибору законодавцем словесних форм), але й враховувати мету законодавчого регулювання відповідних правовідносин. Дуже часто податкові органи та суди не враховують ці аспекти, не дотримуються принципу пропорційності в ситуації, коли на платника податків покладається надмірна відповідальність порівняно із тяжкістю його проступку та тою шкодою, яку він міг заподіяти державі. Яскравим прикладом такого підходу стала судова практика вирішення спорів щодо застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, які не видаються покупцям [326]. Безумовно, тут, на жаль, не йдеться про застосування принципу презумпції правомірності рішень платників податків.

Дискусійним залишається питання застосування аналогії закону або аналогії права в податкових правовідносинах, зокрема при вирішенні податкових спорів. Науковці допускають можливість застосування аналогії в ході судового розгляду справ, коли правове регулювання є недостатнім, однак при цьому спір не може залишатися невирішеним. Буває так, що якийсь випадок взагалі не передбачений законом, і на нього не можна поширити застосування

якого-небудь закону, навіть за подібністю відносин. Суд у такому випадку виходить із загальних основ і сенсу чинного права [43, с. 120]. При виявленні недоліків закону, здатного за подібністю слугувати керівництвом для судді, відповідно, за неможливості скористатися аналогічним тлумаченням (аналогією закону) необхідно звертатися до загального сенсу законів (аналогія права) [470, с. 71].

На наше переконання, застосування аналогії закону чи аналогії права в податкових спорах якщо і може мати місце в окремих випадках, то тільки з дотриманням принципу пропорційності та, найважливіше, принципу презумпції правомірності рішень платників податків. Ми виключаємо можливість застосування судами аналогії закону чи аналогії права, якщо таким чином обґрунтовується рішення, що виноситься не на користь платника податків.

У цілому допускаючи можливість застосування аналогії закону чи аналогії права судами, ми виключаємо таку можливість для органів податкової служби, адже застосування аналогії права чи аналогії закону контролюючим органом не узгоджувалось би повною мірою з вимогами ч. 2 ст. 19 Конституції України [225]. Також у підпункті 21.1.1 пункту 21.1 статті 21 ПК України передбачено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами.

Однак, у разі, якщо правова прогалина дійсно має місце і певні правовідносини не врегульовані законом, важливо, щоб ці прогалини були своєчасно заповнені усталеною судовою практикою, яка в таких ситуаціях була б основним орієнтиром у правозастосуванні для суб'єктів податкових правовідносин.

Аналізуючи судову практику з податкових спорів, М. Білак відзначає, що активна позиція платників податків із захисту своїх інтересів може впливати на законодавчу діяльність. Усталена судова практика проникає в правовий розвиток національної юридичної системи, тобто існуючої системи джерел права. Говорячи про «пристосування» норм законів та інших нормативних актів судом до реального життя, виражене у вигляді правових позицій в юридичних

актах суду, усталена практика є первинною основою формування національного права, вона робить його «живим» [70, с. 113]. Як приклад, можна навести судові спори з податковими органами, які свого часу намагалися оподатковувати ПДВ операції з продажу корпоративних прав. Коли ж суди зайняли однозначну позицію на користь платників податків, для остаточного вирішення проблеми до закону були внесені відповідні зміни, які чітко встановили, що такі операції не є об'єктом оподаткування. Наступним прикладом можна навести численні спори між платниками податків та податковими органами, у яких податківці заперечували право платників податків на податковий кредит зі сплати ПДВ при ввезенні товарів (обладнання, основних фондів тощо) на митну територію України на умовах оренди. Зараз таке право платників податків чітко прописано в ПК України.

Крім проблеми недостатності правового регулювання, у податковому праві існує також проблема застосування підзаконних нормативних актів, які суперечать Конституції і законам України, а також загальним принципам права. У своїй діяльності податкові органи часто не дотримуються принципів верховенства права, безпелаяційно застосовуючи такий підзаконний нормативний акт, що також породжує численні судові спори.

Як наголошує М. Білак, дуже важливо, щоб загальні суди, розглядаючи справи індивідуального значення (про захист суб'єктивних прав), не самообмежувалися в питанні відмови застосовувати нормативний акт, який суперечить загальним принципам права. Суд, встановлюючи невідповідність норми, окремих положень Конституції України, шляхом обґрунтування створює конкретизацію правової норми, на підставі якої вирішується конкретна справа і можуть бути вирішені інші аналогічні справи. Така конкретизація, на думку науковця, є не чим іншим, як правотворчістю, яка формулює нове розуміння права [70, с. 116].

Судове рішення, яке набуло законної сили, обов'язкове до виконання всіма суб'єктами відповідних правовідносин, але це стосується конкретного спору і конкретної ситуації. В іншій, хоч і аналогічній ситуації, на практиці нема гарантії, що суб'єкт правозастосування та-

кий судовий прецедент обов'язково врахує. Особливо, коли судова практика має суперечливий характер, що доволі поширено в податкових спорах. Навіть наявність абсолютно очевидної позиції судових органів, у тому числі й Верховного Суду, не виключає, що податкові органи будуть займати протилежну позицію у спорі з конкретним платником податків.

Разом з тим, вплив судової практики на процес податкового планування не можна недооцінювати. Як наголошує Т. Гусєва, незважаючи на те, що прецедентні рішення судових органів вищого рівня не мають нормативного характеру, на практиці суди нижчих інстанцій у більшості випадків керуються цими документами для прийняття рішення в аналогічних спорах [157, с. 182].

Усталена правова позиція судових органів з вирішення конкретних спорів надає платнику податків упевненості, що в разі виникнення конфлікту з податковими органами він може розраховувати на успішний захист своїх інтересів у суді. Це має суттєвий вплив на вибір варіанту поведінки в процесі податкового планування.

Порівняно з іншими механізмами захисту прав та законних інтересів платників податків, зокрема, процедурою адміністративного розгляду скарг, судовий захист має ряд суттєвих переваг.

Як зазначає Н. Хаманєва, переваги судового контролю за забезпеченням законності у сфері виконавчої влади полягають у значному зменшенні можливості необ'єктивного відомчого впливу на кінцеве вирішення питання. Суд являє собою спеціальний орган, що здійснює контроль за законністю. Він незалежний від усіх гілок влади і наділений конституційними гарантіями його незалежності. Відсутність у суду якої-небудь відомчої зацікавленості, підпорядкування його тільки закону, широка гласність обговорення, усне й безпосереднє дослідження всіх обставин, змагальність процесу, детальна процесуальна регламентація судового розгляду і прийняття рішення, а також інші демократичні принципи судочинства є загально визнаними перевагами судової процедури. Громадянин і державний орган (посадова особа) беруть участь у справі в якості сторін, що мають рівні процесуальні права та обов'язки [447, с. 69].

При здійсненні податкового планування, особливо ризикового, та застосуванні при цьому судової практики, платнику податків слід враховувати основні засади та принципи здійснення адміністративного судочинства, а також проблемні питання, які виникають при цьому. Так, у багатьох випадках виникають розбіжності при застосуванні правил доказування, зокрема обов'язку податкового органу самостійно довести правомірність свого рішення, а з іншого боку, застосування доктрини розумної обачності платника податків. Також мають місце неоднозначні підходи при визначенні співвідношення принципу змагальності з одного боку та принципу офіційного з'ясування всіх обставин справи судом – з іншого.

Указані принципи та засади необхідно розглядати через призму специфіки застосування ще одного принципу адміністративного судочинства – принципу рівності сторін. У рішенні ЄСПЛ у справі «Салов проти України» (заява № 65518/01, п. 87) зазначено, що принцип рівності сторін у процесі є лише одним з елементів більш широкого поняття справедливого судового розгляду, яке також включає фундаментальний принцип змагальності процесу [366].

Я. Берназюк відзначає, що, виходячи із системного аналізу норм КАС України, можна прийти до висновку, що в адміністративному судочинстві обсяг процесуальних прав та обов'язків суб'єкта владних повноважень відрізняється від обсягу прав та обов'язків інших учасників процесу на користь останніх. Певна відмінність у процесуальному статусі суб'єкта владних повноважень, передбачена процесуальним законом та зумовлена завданням адміністративного судочинства, не є дискримінаційною (не суперечить конституційному принципу рівності). Це підтверджується тим, що така відмінність має об'єктивне та раціональне обґрунтування, тобто переслідує легітимну мету та має розумне співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною метою [65, с. 107].

З огляду на вказану специфіку принципу рівності сторін, однією з найважливіших гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків у адміністративному судочинстві є визначений процесуальним законом обов'язок доказування податковим ор-

ганом правомірності прийнятого ним рішення. Так, відповідно до частини 2 статті 77 КАС України, в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. У таких справах суб'єкт владних повноважень не може посилатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин. Відповідні норми КАС України кореспондуються із положеннями ПК України, зокрема з нормою пункту 56.4 статті 54 щодо обов'язку доведення правомірності рішень податкових органів при їх оскарженні в адміністративному порядку, а також визначеним у п. 4.1.4 статті 4 кодексу принципу презумпції правомірності рішень платника податків. Визнаючи такий підхід цілком правильним і виправданим, ми змушені констатувати, що на практиці при розгляді податкових спорів судами вказані засади щодо обов'язку доказування дотримуються не завжди. Здійснюючи ризикове податкове планування і готуючись до судового спору з податковим органом, платник податків не повинен займати пасивну позицію, покладаючись та вищевказані принципи і засади. Дуже часто основну масу доказів, які здобуваються в ході податкового спору в суді, надає саме платник податків, а контролюючий орган обмежується відзивом на позовну заяву чи іншими заявами по суті спору, не додаючи при цьому належних і допустимих доказів правомірності свого рішення. Як правило, основним доказом правомірності рішення податкового органу залишається акт перевірки, який за своєю суттю виражає тільки суб'єктивну позицію посадових осіб, які проводили перевірку, і, безумовно, первинним документом не є. При цьому слід врахувати, що нормами підпунктів 20.1.5 та 20.1.14 пункту 20.1 статті 20 ПК України передбачені механізми отримання податковими органами копій документів, які свідчать про порушення податкового законодавства, які власне і можуть використовуватися згодом у суді як докази доведення правомірнос-

ті прийнятого ними рішення. Однак, на практиці податкові органи відповідні первинні документи як докази надають суду далеко не завжди. Разом з тим це аж ніяк не означає, що платник податків може у зв'язку із цим сподіватися на легке і позитивне вирішення спору. На думку деяких науковців, запровадження презумпції вини суб'єкта владних повноважень не звільняє позивача від обов'язку надати суду на підтвердження своїх вимог наявні докази [307, с. 74]. Д. Цвіра стверджує, що обов'язок доказування законності оспорюваного рішення органу оподаткування покладається на нього після виконання платником податків первинного обов'язку доказування, що включає дії з пред'явлення вимог, які дають змогу усвідомити, у якій частині платник податків не згоден із винесеним рішенням; вказівки обставин, на яких ґрунтуються вимоги; подання відповідних доказів [452, с. 119]. На жаль, дуже часто дослідження доказів при розгляді податкових спорів зводиться до критичної оцінки доказів, наданих платником податків, або до збирання доказів безпосередньо судом [148, с. 20]. Як зауважує В. Пинчук, такий підхід виправдовується принципом офіційного з'ясування всіх обставин справи, застосування якого вважається обов'язком суду. Відповідно до частини 4 статті 9 КАС України, суд вживає визначені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, у тому числі щодо виявлення та витребування доказів з власної ініціативи. Вищенаведений принцип є унікальним в українському судочинстві, оскільки він закріплений лише в адміністративному процесі, де знайшов своє вираження ще в попередній редакції КАС України в статті 11 та новій редакції КАС України – статті 9 поряд з основоположними принципами змагальності та диспозитивності [305].

На наше переконання, застосування вказаного принципу може вважатися виправданим виключно для виконання завдання адміністративного судочинства, визначеного в частині 1 статті 2 КАС України, а саме справедливого, неупередженого та своєчасного вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

Таку ж позицію займає і Н. Писаренко, яка зазначає, що наявність принципу офіційного з'ясування обставин справи в адміністративному судочинстві обумовлюється специфікою відносин, з яких виникає правовий спір, та завданням судочинства. Для забезпечення виконання останнього суд повинен триматися активної позиції, чого немає ані в цивільному, ані в господарському процесах [307, с. 74].

Ми відстоюємо ту позицію, що принцип офіційного з'ясування обставин справи не може застосовуватись судом з метою спростування доказів, які надані позивачем – платником податків. Утім, треба погодитися із позицією В. Сьоміної, яка наполягає на тому, що суд не може ухвалити рішення на основі припущень. Вирішення справи без доказів, які суд запропонував надати, ставить питання про достатність доказів та, як наслідок, про обґрунтованість рішення [411, с.89]. Таким чином, ми приходимо до висновку, що встановлений процесуальним законом обов'язок доказування суб'єктом владних повноважень правомірності свого рішення є безсумнівним. Принцип офіційного з'ясування обставин справи у спорах про оскарження рішень суб'єктів владних повноважень повинен застосовуватись судами з метою захисту інтересів позивача в разі відсутності або недостатності доказів, які підтверджують обґрунтованість позовних вимог. Застосування цього принципу з метою здобуття доказів, які спростовують позицію позивача чи обґрунтовують правомірність рішення суб'єкта владних повноважень виключається. Позивачу – платнику податків – доцільно надати суду докази на підтвердження обґрунтованості своїх вимог. За умови, що податковим органом також не надано достатньо доказів на підтвердження правомірності прийнятого ним рішення, суд не повинен відмовляти в позові за недоведеністю, а вжити заходи щодо самостійного здобуття доказів з метою захисту прав позивача, тобто виконання основного завдання адміністративного судочинства.

Відзначаючи використання судової практики як ефективний інструмент податкового планування, разом з тим, зупинимо увагу на інших проблемних питаннях, які при цьому виникають. Одним із таких проблемних питань є строки вирішення спорів та своєчас-

ність формування усталеної судової практики. Безумовно, найбільш дієвою і вагомю для суб'єктів податкових правовідносин є практика вищого судового органу – Верховного Суду. Однак, у силу ряду об'єктивних і суб'єктивних чинників, насамперед через надмірну завантаженість судів, судовий розгляд справ у судах адміністративної юрисдикції є надто тривалим.

Як справедливо зазначає С. Рюмін, практика роботи суду касаційної інстанції свідчить, що в багатьох випадках висловлення своєї правової позиції по тому чи іншому спірному податковому питанню відбувається з великим запізненням. Практика судових інстанцій нижчого рівня, хоч і є більш оперативною, але часто вона доволі суперечлива [374, с. 122].

Хоча мають місце суттєві поліпшення в роботі адміністративних судів першої та апеляційної інстанції щодо строків розгляду, зокрема податкових спорів, однак необхідно відзначити, що проблема залишається невирішеною до кінця. Особливо складною є ситуація в суді касаційної інстанції, де через надмірну завантаженість справа може не розглядатися протягом декількох років. Такі затримки істотно впливають на ефективність захисту прав платників податків. Причому, якщо у спорах про визнання протиправними податкових повідомлень-рішень платник має певні запобіжники для захисту своїх прав, адже на період оскарження сума податкового зобов'язання, визначена контролюючим органом, залишається неузгодженою, то у спорах, наприклад, про стягнення бюджетного відшкодування з ПДВ така затримка призводить до суттєвих втрат платника податків.

Однією з важливих проблем при вирішенні податкових спорів є відсутність єдиної практики з аналогічних спорів. Нерідко буває, що навіть на рівні суду касаційної інстанції однотипні спори вирішуються по-різному, наприклад, це стосується справ про зменшення податкового кредиту та витрат платника податків у зв'язку із сумнівами в реальному характері господарських операцій платника податків. Як слушно наголошує М. Білак, це не тільки дезорієнтовує суб'єктів податкових правовідносин, але й суперечить основоположним принципам правової держави. Принцип верховенства

права, який тричі згаданий у Конституції України, передбачає один із ключових елементів – принцип юридичної визначеності. В свою чергу це вимагає від судів України формування усталеної судової практики [70, с. 113].

Звертаючи увагу на проблему неоднаковості судової практики при вирішенні податкових спорів, М. Бондаренко цілком аргументовано наполягає на тому, що правова позиція судів 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 [77, с. 136-137].

Однак трапляються випадки, коли в подібних спорах фактичні обставини справи відрізняються, що унеможлиблює уніфікований підхід при застосуванні правових позицій Верховного Суду. В. Ільков звертає увагу на те, що проблемним питанням може бути застосування судами тлумачень-висновків щодо норм права, які містяться в рішеннях Верховного Суду, якщо предмет спору та обставини справи відрізняються від справи, яка містить відповідні тлумачення-висновки. У таких випадках суд, імовірно, може враховувати відмінні обставини справи, зважаючи на питання захисту прав та інтересів фізичної та юридичної особи, керуючись принципом «верховенства права», які повинні бути належним чином обґрунтовані [204, с.120].

Одним з найбільш проблемних питань не тільки вирішення податкових спорів, а й функціонування всієї судової системи України, є спроби порушити конституційні гарантії незалежності судової влади. На нашу думку, на практиці задекларована незалежність суду не набула ще реального втілення. Слід погодитися з Н. Хаманевою, яка наголошує на тому, що позитивні сторони правосуддя часто мають теоретичний характер, а проведення судової реформи не може дати негайного результату. Дослідниця закликає уникати ідеалізації судової процедури захисту прав і наголошує на тих проблемах, які до цього часу притаманні нашому правосуддю, а саме: надмірна завантаженість судів, що тягне за собою порушення строків розгляду справ, тяганину; недостатнє фінансування судів – відсутність достатньої

кількості коштів для матеріально-технічного забезпечення діяльності органів правосуддя. Одна з найважливіших проблем – укомплектованість судів кваліфікованими кадрами: високоосвіченими, досвідченими, з високими морально-етичними якостями [447, с. 70].

Для ефективного захисту прав у судовому порядку має набути реального втілення встановлений ст.6 Конституції України принцип розподілу влади з забезпеченням незалежності судової гілки влади.

Для забезпечення судового захисту Конституція України в статті 124 встановила принципи здійснення правосуддя виключно судами, неприпустимості делегування функцій судів і їх привласнення іншими органами чи посадовими особами та визначила юрисдикцію судів. Зазначені принципи забезпечують здійснення конституційного права на судовий захист, яке не може бути обмежене навіть в умовах воєнного або надзвичайного стану (стаття 64 Конституції України) [225].

У наукових та інших публікаціях не оминається увагою проблема корупції в українській судовій системі. Деякі фахівці вважають, що не зважаючи на відсутність останнім часом великої кількості судових рішень, якими були б установлені факти корупційних діянь у судах, наявність і навіть широке поширення корупції в судовій системі на сьогодні майже беззаперечно визнає українське суспільство в цілому [429]. На думку М.Жернакова, платники переважно діють як раціональні гравці, прагнучи до мінімізації витрат. З цією метою вони можуть вдаватися до різної поведінки – як законної, так і протиправної. Якщо платник податків, діючи як раціональний з точки зору економіки гравець, бачитиме можливість сплачувати меншу кількість податків, вдавшись до корупційної діяльності в суді, він завжди буде це робити. Таким чином, з метою дотримання суспільних інтересів важливо усунути можливості для несумлінних платників вдаватися до такої діяльності шляхом вжиття ефективних антикорупційних заходів, але насамперед – шляхом реформування судової системи в такий спосіб, який унеможливував би або, принаймні, зводив до мінімуму можливість незаконного впливу на суд і сприяв би підвищенню інституційної спроможності суду здійснювати судочинство незалежно і справедливо [186, с. 315-316].

Важливим питанням у формуванні податкової практики з роз-

гляду податкових справ є кваліфікація суддів. Вирішення податкових спорів вимагає від суддів, які розглядають такі спори, не тільки глибоких знань у сфері податкового законодавства, а й певних навичок у галузі бухгалтерського обліку, інших економічних наук. Часто доказами в податкових спорах є саме первинні документи бухгалтерського та податкового обліку, звітності. Правильну правову оцінку таким доказам неможливо дати без економіко-правового аналізу їх відповідності вимогам чинного законодавства та встановленим у бухгалтерському обліку нормативам, відповідності змісту тієї господарської операції платника податків, визначення порядку оподаткування якої спричинило виникнення податкового спору. Тому, на думку автора, судді, які розглядають податкові спори, повинні бути передусім фахівцями в галузі фінансового права, мати глибокі знання з економіко-правових дисциплін.

Недосконалим, на наше переконання, є питання правового регулювання строків оскарження до суду рішень органів державної податкової служби. Вказане питання на законодавчому рівні врегульовано, на нашу думку, не зовсім вдало, оскільки має місце суттєвий дисбаланс при визначенні строків оскарження, які в одних випадках є занадто тривалими, що не сприяє досягненню правової визначеності для суб'єктів податкових правовідносин, а в інших – є занадто короткими, що тягне ризики обмеження доступу до правосуддя.

Відповідно до імперативних приписів частини 2 та 6 статті 55 Конституції України, кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань [225].

У силу приписів ст. 2 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана

Верховною Радою України [359].

Таким чином, конституційне право на судовий захист передбачає як невід'ємну частину такого захисту можливість поновлення порушених прав і свобод фізичних та юридичних осіб, правомірність вимог яких встановлена в належній судовій процедурі і формалізована в судовому рішенні, і конкретні гарантії, які дозволяли б реалізовувати його в повному об'ємі і забезпечувати ефективне поновлення в правах за допомогою правосуддя, яке відповідає вимогам справедливості, що узгоджується також зі ст. 13 Конвенції про захист прав людини і основних свобод (кожен, чий права та свободи, визнані в цій Конвенції, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження) [224].

У справі *Bellet v. France* ЄСПЛ зазначив, що стаття 6 § 1 Конвенції містить гарантії справедливого судочинства, одним з аспектів яких є доступ до суду. Рівень доступу, наданий національним законодавством, має бути достатнім для забезпечення права особи на суд з огляду на принцип верховенства права в демократичному суспільстві. Для того, щоб доступ був ефективним, особа повинна мати чітку практичну можливість оскаржити дії, які становлять втручання у її права [2].

Відповідно до пункту 56.18 статті 56 ПК України, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу в будь-який момент після отримання такого рішення. Оскільки норма статті 102 ПК України встановлює строк давності в 1095 днів, то саме в цей строк платник податків може звернутися з позовом до суду. Разом з тим, норма пункту 56.19 статті 56 кодексу встановлює, що у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця,

що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження. І. Березенко зазначає, що оскільки два приписи ПК України по-різному регулюють ті самі правовідносини і при цьому суперечать один одному (п. 56.18 і п. 56.19 ст. 56 ПК України), то відповідно до п. 56.21 ст. 56 ПК України перевагу повинно бути надано одній із цих законодавчих норм, а саме п. 56.18 ст. 56 ПК України, що передбачає триваліший строк для звернення до суду (1095 днів) [63, с. 31].

Натомість Верховний Суд займає іншу позицію з питання щодо строків звернення до суду в разі, якщо рішення податкових органів попередньо оскаржувалися в адміністративному порядку. Так, у постанові від 25.10.2019 року у справі № 640/20569/18 зроблено правовий висновок, що дослідження змісту приписів статей ПК України та статті 122 КАС України вказує на те, що на сьогодні існує підхід, відповідно до якого строки звернення до суду після застосування досудового порядку вирішення спору є коротшими, ніж звичайні строки. При цьому є різні правові режими щодо оскарження податкових повідомлень-рішень і рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань та інших рішень контролюючих органів, що не пов'язані з їх нарахуванням, саме в частині різної тривалості скорочених строків оскарження при попередньому використанні досудового порядку вирішення спору. Різниця природи рішень контролюючого органу (щодо нарахування грошових зобов'язань або інші рішення) об'єктивно здатна впливати та зумовлювати різницю в підходах щодо встановлення строків звернення до суду про їх оскарження. Суд висловлює позицію, що «застосування скорочених строків звернення при використанні досудового порядку врегулювання спорів у податкових правовідносинах, встановлено законом, зумовлено легітимною метою оперативного забезпечення настання правової визначеності для особи – платника податків та у діяльності суб'єктів владних повноважень – контролюючих органів, що кореспондується із встановленим алгоритмом і строками адміністрування податків для забезпечення належного виконання конституційного податкового обов'язку й має пропорційний характер, оскільки скорочення строку звернення не впливає на реалізацію

особою права на судовий захист у зв'язку з достатністю часу на підготовку й оформлення правової позиції, ознайомлення з позицією контролюючого органу, залучення за потреби правових і фінансових консультантів у межах процедури адміністративного оскарження, тоді, як скорочені строки забезпечують досягнення зазначеної мети й завдань функціонування податкової системи держави. Більш скорочені строки звернення до суду у випадку попередньої реалізації досудових процедур полягають у забезпеченні наступності юрисдикційних проваджень (адміністративних і судових) та пов'язані з необхідністю мінімізувати темпоральний проміжок між досудовими процедурами та судовим провадженням». Як зазначається в постанові від 25.10.2019 року, «Конституційний Суд України рішенням від 13 грудня 2011 року № 17-рп/2011 за результатами оцінки конституційності норми частини четвертої статті 99 КАС України у чинній на той час редакції (про скорочені строки звернення до адміністративного суду в разі попереднього використання можливостей досудового порядку вирішення спору) підтвердив її конституційність як такої, що забезпечує оперативність розгляду судової справи і жодною мірою не обмежує суб'єктів щодо права на судовий захист; нею скорочено строки здійснення окремих процесуальних дій, а змісту та обсягу конституційного права на судовий захист і доступ до правосуддя не звужено (абзаци шостий, чотирнадцятий пункту 6.1). Цей висновок Конституційного Суду України Верховний Суд вважає релевантним щодо нинішнього стану нормативно-правового регулювання» [324].

За таких обставин, якщо при визначенні строків звернення до суду з позовами про оскарження рішень податкових органів слід керуватися тим, що рішення податкових органів, у разі, якщо не застосовувалася процедура досудового врегулювання, оскаржуються до суду в строки, встановлені спеціальними нормами ПК України, при цьому загальний строк становить 1095 днів. У разі, якщо платник застосовував досудовий порядок, щодо податкових повідомлень-рішень та рішень про нарахування грошових зобов'язань такий строк скорочується до одного місяця. У випадку, коли оскаржується рішен-

ня, не пов'язане з донарахуванням грошових зобов'язань, після судового врегулювання застосовуються норми, встановлені статтею 122 КАС України, тобто строк для оскарження рішення в судовому порядку становить три місяці [220].

Даючи оцінку обґрунтованості визначених законом скорочених строків звернення до суду в разі застосування процедури адміністративного оскарження, особливо щодо оскарження податкових повідомлень-рішень чи інших рішень про визначення грошових зобов'язань, ми вважаємо, що такі норми не є виправданими. При цьому їх обґрунтування потребою в оперативному забезпеченні настання правової визначеності для особи – платника податків не виглядає переконливим. Ми вважаємо, що застосування процедури оскарження рішень податкових органів у адміністративному порядку не повинно погіршувати становище платника податків і звужувати його права настільки суттєво, скорочуючи строк звернення до суду із трьох років до одного місяця. Ми вважаємо, що загальний строк оскарження податкових повідомлень-рішень у 1095 днів є занадто великим і цілком може бути скороченим до шести місяців (між іншим, обчислення таких тривалих строків днями є не найкращим прикладом законодавчої техніки). Разом з тим, встановлення скороченого місячного строку на оскарження таких рішень після процедури адміністративного оскарження є неправильним, тому спеціальну норму підпункту 56.19 статті 56 ПК України слід виключити [139, с. 32].

Ще більшим недоліком законодавства, який суттєво обмежує права суб'єктів господарювання, є встановлений строк для оскарження рішень та вимог з нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ). Так, згідно з абзацами 4, 5, 6 частини четвертої статті 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI, платник єдиного внеску зобов'язаний протягом десяти календарних днів з дня надходження вимоги про сплату недоїмки сплатити суми недоїмки та штрафів разом з нарахованою пенєю. У разі незгоди з розрахунком суми недоїмки платник єдиного внеску узгоджує її з органом дохо-

дів і зборів шляхом оскарження вимоги про сплату єдиного внеску в адміністративному або судовому порядку. Скарга на вимогу про сплату єдиного внеску подається до органу доходів і зборів вищого рівня в письмовій формі протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником єдиного внеску вимоги про сплату єдиного внеску, з повідомленням про це органу доходів і зборів, який прийняв вимогу про сплату єдиного внеску. Тобто законом встановлено десятиденний строк для оскарження таких вимог [352].

На практиці мали місце випадки, коли суб'єкти господарювання намагалися обґрунтувати строк звернення до суду з позовами про оскарження вимог по ЄСВ положеннями ПК України (1095 днів відповідно до пункту 56.18 статті 56). Однак, такі намагання були помилковими і безуспішними, адже пунктом 1.3 статті 1 ПК України визначено, що цей Кодекс не регулює, зокрема, питання погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій.

Верховний Суд у постанові від 08.08.2019 року в справі № 480/106/19 прийшов до висновку, що положення абзацу 5 частини 4 статті 25 Закону №2464-VI передбачають такі способи оскарження вимоги: адміністративний або судовий порядок. Утім, правове регулювання, наведене в абзаці 9 частини 4 статті 25 Закону №2464-VI, свідчить, що навіть у випадку обрання адміністративного способу оскарження, за наслідками якого згоди з органом доходу і зборів не досягнуто (відмова в розгляді або в задоволенні скарги), в особи зберігається право оскаржити вимогу про сплату внеску ще і в суді. Таке право має бути реалізоване протягом 10 днів з дня надходження відповідного рішення органу ДФС України платнику ЄСВ [323].

Ми вважаємо такий обмежений строк оскарження абсолютно не виправданим, адже протягом 10 календарних днів платнику податків складно забезпечити правову експертизу, аналіз документів та підготовку позову до суду. Платник податків може опинитися в ситуації, коли він змушений буде подавати позов, не встигнувши ще належно обґрунтувати свої вимоги під загрозою взагалі втратити пра-

во на судовий захист. Тому ми вважаємо, що норма статті 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI повинна бути змінена, при цьому доцільно встановити строки для оскарження вимог з ЄСВ принаймні на рівні з загальними строками, визначеними статтею 122 КАС України.

Слід погодитися з думкою К. Конюшко, який наголошує, що усунення недоліків розв'язання податкових спорів не може вважатися головним заходом впливу держави на податкову систему, але воно має суттєве значення для якісного розвитку цієї системи в цілому, на удосконалення правозастосування з боку як платників податків, так і податкових органів [226, с 59].

Натомість М.Жернаков вказує на те, що повноцінне вдосконалення законодавства з метою усунення причин виникнення податкових спорів, а також реформування процедур вирішення податкових спорів можливе лише за таких умов: по-перше, із вдосконаленням та реформуванням податкової системи; по-друге, із унормуванням адміністративного процедурного регулювання, відповідно до якого вчиняють дії і приймають рішення суб'єкти владних повноважень, у тому числі податкові органи і їхні посадові особи; по-третє, із повноцінною реформою судівництва, правил, які визначають побудову гілки влади, яка здійснює остаточний розгляд і перегляд усіх податкових спорів [186, с. 215-216].

Не зважаючи на те, що наша система права не є прецедентною, значення судової практики з часом дедалі зростає. У сучасних умовах економічної кризи платники податків змушені вживати всіх передбачених законом заходів для оптимізації податкового навантаження. Звичайно, часто це податківцям не подобається, вони намагаються протидіяти таким заходам платників податків. Однак, останні вже не мають страху перед податковими органами, готові відстоювати свої права, дедалі частіше використовуючи кваліфікований юридичний захист. У цій ситуації виникнення судових спорів часто є неминучим, але розв'язання конфліктів у судах, загалом, це нормальна, цивілізована практика. Важливо, щоб українські суди

були здатні виконувати роль незалежних арбітрів, які керуються виключно принципами верховенства права.

Висновки до розділу 2

1. Податкове планування є комплексним і багатогранним явищем, на яке впливають цілий ряд факторів. Визначаючи оптимальну модель оподаткування, слід використовувати такі важливі засоби, як вибір місця здійснення господарської діяльності, податкової юрисдикції, організаційно правової форми та організаційної структури бізнесу, системи оподаткування, видів діяльності, які будуть здійснюватися платником, використання податкових пільг та преференцій, правових колізій та прогалин. При цьому всі вказані фактори слід враховувати в сукупності, оскільки при виборі будь-якого з них існують переваги і недоліки, які потрібно враховувати комплексно, вибираючи найкращий варіант.
2. Вибір місця здійснення та видів діяльності, організаційно-правової форми має зумовлюватися перш за все з огляду на ділові, корпоративні інтереси платника податку та його учасників, а податковий аспект не повинен бути домінантним. Однак у ситуації, коли виходячи із таких ділових інтересів ці фактори не мають вирішального значення, варто брати до уваги їх податкові наслідки. Вибираючи оптимальну організаційно-правову форму господарської діяльності, а також визначаючи структуру бізнесу в цілому, слід враховувати такі аспекти, як наявність податкових пільг, складність адміністрування податків, встановлення податкових обмежень, а також рівень відповідальності учасників за податковими зобов'язаннями юридичної особи. Так, варто прийняти до уваги, що оскільки неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток, їх використання в багатьох випадках дає можливість зменшити податкове навантаження. Також надзвичайно ефективним у податковому плануванні

є використання інститутів спільного інвестування, які мають суттєві податкові пільги. Організаційна структура бізнесу може впливати на визначення контрольованих операцій у трансфертному ціноутворенні, а також при перерозподілі податкового навантаження всередині корпоративної групи. І насамкінець, залежно від організаційно-правової форми юридичної особи її учасники можуть нести обмежену, додаткову або повну відповідальність за податковими зобов'язаннями платника податків.

3. За чинних умов здійснення господарської діяльності у формі фізичної особи-підприємця на загальній системі оподаткування не можна вважати оптимальним з точки зору податкового планування. Ця категорія платників податків має цілий ряд податкових обмежень, які видаються несправедливими та дискримінаційними, такими, що не відповідають принципу рівності платників податків. Ми вважаємо за необхідне внесення змін до ПК України, які усунуть необґрунтовані обмеження для фізичних осіб-підприємців щодо формування витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. Аналогічні положення мають бути закріплені й для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Такі зміни мають забезпечити дотримання принципу рівності, забезпечити право на формування витрат, пов'язаних з господарською (професійною) діяльністю в обсязі не меншому, ніж це передбачено для юридичних осіб, встановивши при цьому критерії визначення витрат, які з господарською діяльністю не пов'язані, з метою уникнення зловживань з боку як платників податків, так і податкових органів.
4. Спрощена система оподаткування була і залишається ефективним інструментом податкового планування зважаючи на невисокий податковий тиск та простоту адміністрування єдиного податку. При виборі цього інструменту слід враховувати визначені законом обмеження, зокрема щодо обсягу граничного доходу та видів діяльності, які не можуть

здійснюватися платниками єдиного податку. Частина з цих обмежень має невиправданий характер. Одним із таких обмежень, що застосовуються для першої та другої групи платників єдиного податку, є обмеження щодо кількості осіб, що можуть перебувати з ними в трудових відносинах. Так, для платників єдиного податку другої групи максимально дозволено мати десять найманих працівників, а платники податку першої групи взагалі позбавлені права використовувати найману працю. На наше переконання, таке обмеження є недоцільним і невиправданим, оскільки використання найманої праці платниками єдиного податку не має жодного негативного впливу на інтереси держави у сфері оподаткування, натомість діюча норма стримує розвиток малого бізнесу, не сприяє створенню нових робочих місць, призводить до податкових втрат внаслідок ненадходження податків з доходів найманих працівників та внаслідок приховування трудових відносин. Тому ми пропонуємо усунути таке обмеження шляхом внесення відповідних змін до ПК України.

5. За чинних умов спрощена система оподаткування може використовуватися для агресивного податкового планування, що містить ознаки зловживання правом. Для протидії цьому держава запроваджує обов'язок застосування реєстраторів розрахункових операцій для платників єдиного податку. Такий крок, з одного боку, ускладнює ведення обліку для малого бізнесу, однак з іншого – сприяє його детінізації. Для відновлення довіри підприємців до держави остання повинна робити дієві кроки щодо покращення умов ведення бізнесу та боротьби з корупцією.
6. Необхідним є законодавче врегулювання порядку і підстав набуття та припинення резидентського статусу фізичною особою-платником податків, оскільки це питання має велике значення для правильного податкового планування, уникнення спорів між податковими органами й платниками податків щодо визначення резидентського статусу. При податковому

плануванні недостатньо тільки визначитися з місцем здійснення господарської діяльності чи із місцем проживання фізичної особи – платника податку, а й врахувати передбачені українським та іноземним податковим законодавством критерії визначення резидентського статусу, що дозволить обрати оптимальну податкову юрисдикцію для такого платника та запобігти подвійному оподаткуванню його доходів.

7. Застосування податкових пільг є одним із найбільш дієвих та ефективних засобів податкового планування. Крім податкових пільг, інструментарій платника податку при здійсненні оптимізації оподаткування включає в себе можливість використання передбачених законом інших податкових преференцій, таких як використання спеціальних податкових режимів, отримання відстрочень і розстрочень сплати податкових зобов'язань тощо. Метою застосування податкових пільг є забезпечення принципів соціальної справедливості податкового законодавства, а також стимулювання розвитку інвестицій та інновацій. Однак, чинна система податкових пільг таких завдань не виконує, тому потребує удосконалення. Зокрема, замість скасування податку на прибуток чи запровадження податкових канікул його сплати, необхідно передбачити звільнення від сплати тієї частини прибутку платників податків, яка спрямовується на здійснення капітальних інвестицій. Крім того, враховуючи проблему трудової міграції в Україні, доцільно передбачити податкові пільги щодо оподаткування доходів молодих працівників, а також передбачити регресивну ставку ЄСВ для суб'єктів, які збільшують заробітні плати своїм працівникам та створюють додаткові робочі місця.
8. Усталена правова позиція судових органів з вирішення конкретних спорів надає платнику податків упевненості, що в разі виникнення конфлікту з податковими органами він може розраховувати на успішний захист своїх інтересів у суді. Це має суттєвий вплив на вибір варіанту поведінки в

процесі податкового планування. Разом з тим, правові позиції Верховного Суду, на відміну від рішень ЄСПЛ, в українській правовій системі не розглядаються як джерело права. Ні в нормах Конституції України, ні в Законі України «Про судоустрій та статус суддів» не встановлено нормотворчу функцію судів. Обов'язковість їх врахування в діяльності суб'єктів владних повноважень стосується саме порядку застосування норм права, тобто правил поведінки, які вже встановлені у відповідних джерелах права. У такому випадку не йдеться про встановлення судовим рішенням нових правил поведінки, тобто нових правових норм. Разом з тим, певних ознак праворегулювання правові позиції Верховного Суду набувають тоді, коли спір виник через неврегульованість певних правовідносин у нормативних актах. Якщо правова прогалина дійсно має місце, важливо, щоб ці прогалини були своєчасно заповнені усталеною судовою практикою, яка в таких ситуаціях була б основним орієнтиром у правозастосуванні для суб'єктів податкових правовідносин. Визначаючи правила поведінки чи правозастосування, правові позиції Верховного Суду повинні враховувати принципи презумпції правомірності рішень платників податків.

9. Застосування аналогії закону чи аналогії права в податкових спорах якщо і може мати місце в окремих випадках, то тільки з дотриманням принципу пропорційності і, найважливіше, принципу презумпції правомірності рішень платників податків. Ми виключаємо можливість застосування судами аналогії закону чи аналогії права, якщо таким чином обґрунтовується рішення, що виноситься не на користь платника податків. У цілому допускаючи можливість застосування аналогії закону чи аналогії права судами, ми виключаємо таку можливість для органів податкової служби, адже застосування аналогії права чи аналогії закону контролюючим органом не узгоджувалось би повною мірою з вимогами ч. 2 ст. 19 Конституції України.

10. При здійсненні податкового планування, особливо ризикового, та застосуванні при цьому судової практики, платнику податків слід враховувати основні засади та принципи здійснення адміністративного судочинства, а також проблемні питання, які виникають при цьому. Так, у багатьох випадках виникають розбіжності при застосуванні правил доказування, зокрема обов'язку податкового органу самостійно довести правомірність свого рішення, а з іншого боку застосування доктрини розумної обачності платника податків. Також мають місце неоднозначні підходи при визначенні співвідношення принципу змагальності та принципу офіційного з'ясування всіх обставин справи судом. Встановлений процесуальним законом обов'язок доказування суб'єктом владних повноважень правомірності свого рішення не може ставитися під сумнів. Принцип офіційного з'ясування обставин справи у спорах про оскарження рішень суб'єктів владних повноважень повинен застосовуватися судами з метою захисту інтересів позивача в разі відсутності або недостатності доказів, які підтверджують обґрунтованість позовних вимог. Застосування цього принципу з метою здобуття доказів, які спростовують позицію платника податків чи обґрунтовують правомірність рішення суб'єкта владних повноважень виключається. Позивачу – платнику податків – доцільно надати суду докази на підтвердження обґрунтованості своїх вимог. За умови, що податковим органом не надано достатньо доказів на підтвердження правомірності прийнятого ним рішення, суд не повинен відмовляти в позові за недоведеністю, а вжити заходи щодо самостійного здобуття доказів з метою захисту прав позивача, тобто виконання основного завдання адміністративного судочинства.
11. З метою досягнення балансу інтересів платників податків та держави, забезпечення оперативності вирішення спорів та доступу до правосуддя в частині визначення строків оскарження рішень податкових органів, необхідно внести

зміни до відповідних норм ПК України. Зокрема, визначений пунктом 56.18 статті 56 ПК України 1095-ти денний строк доцільно скоротити до шести місяців, водночас норму пункту 56.19 цієї статті, яка встановлює місячний строк для оскарження податкових повідомлень-рішень чи інших рішень про нарахування грошового зобов'язання після процедури адміністративного оскарження, пропонуємо виключити. Для оскарження рішень щодо нарахування ЄСВ пропонуємо встановити загальні строки оскарження, передбачені КАС України, внівши відповідні зміни до частини 4 Закону №2464-VI, норми якої на сьогодні встановлюють 10-денний строк для оскарження, який є занадто коротким і створює ризики обмеження доступу до правосуддя.

РОЗДІЛ 3.

ПРАВОВІ МЕЖІ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

3.1. Співвідношення категорій «добросовісність» та «зловживання правом» при визначенні меж податкового планування

Одним із найбільш важливих і складних завдань при дослідженні податкового планування є визначення його правових меж, тобто тих рамок, при виході за які діяльність платника податків щодо оптимізації свого податкового навантаження втрачає ознаки податкового планування, завдає шкоди суспільним інтересам.

Як зауважує Є. Смичок, при здійсненні податкового планування, зважаючи на його спрямованість, зокрема, на оптимізацію податкових витрат, дуже важливо розуміти й усвідомлювати різницю між правомірною поведінкою платника податків та поведінкою, яка входить у суперечність із інтересами держави та суспільства. Оподаткування є однією з найбільш конфліктних сфер з точки зору співвідношення інтересів. З огляду на це, досягнення балансу публічного та приватного інтересів в оподаткуванні набуває особливої актуальності [393, с.46].

На думку М. Бондаренко, закріпивши можливість для платника податків законним способом скорочувати обсяг своїх податкових обов'язків, держава дозволяє не довільну поведінку платника податків щодо його податкового планування, а встановлює певно

визначені рамки, в межах яких платник може вибирати методи та способи законного скорочення податкових платежів. При цьому держава матиме можливість контролювати вихід за ці рамки, що є забороненою поведінкою для платника податків [77, с. 29].

Більшість науковців пов'язують межі податкового планування з оцінкою правомірності чи протиправності дій, спрямованих на зменшення податкових платежів. Б. Мишкін констатує, що до тих пір, поки мінімізація не виходитиме за межі законності, її не можна визнати такою, що суперечить цілям держави щодо оптимізації оподаткування, а, отже, протиправною в зв'язку з відсутністю суспільної шкоди [264, с.81]. В. Хілюта виділяє наступні критерії, що дозволяють відмежувати легальну оптимізацію оподаткування від протиправного ухилення від сплати податків:

- добросовісність платника податків (не допускаються дії громадян і юридичних осіб, здійснюються виключно з наміром заподіяти шкоду іншій особі, а також зловживання правом в інших формах);
- отримання необґрунтованої податкової вигоди (тобто якщо для цілей оподаткування спотворений економічний сенс операції або враховані операції, не обумовлені розумними економічними або іншими причинами);
- ступінь відображення в наданих документах реального економічного змісту господарських операцій [449, с. 47].

Однак у правозастосуванні менше проблем виникає при розмежуванні правомірної та протиправної поведінки платників податків. У зв'язку з тим, що сучасні інструменти податкового планування стають усе більш витонченими та складними, дії платника податків дуже часто формально не входять у пряму суперечність з буквою закону, однак концептуально вони не відповідають критеріям добросовісної поведінки та мають ознаки зловживання правом. Оцінка саме таких дій платника податків викликає найбільше проблем, адже тут, як правило, відсутні чіткі законодавчі критерії кваліфікації таких дій та визначення їх правових наслідків. Як наголошує Т. Гусєва, діаметрально протилежні інтереси підприємців і держави

(зниження податків, що підлягають сплаті та забезпечення надходжень до бюджету відповідно), а також відсутність формальних критеріїв, які дозволяють розмежувати податкову оптимізацію і ухилення від оподаткування, призводить до великої кількості конфліктів у цій сфері [156, с. 356]. Тому слід погодитися з позицією Н. Вороніної про те, що на сьогодні особливо актуальною є проблема кваліфікації «прикордонних» ситуацій, коли формальне дотримання закону платником податків, тобто вчинення ним дій, які не заборонені законодавством, неминуче призводить до збитків для держави чи муніципальних утворень [99, с. 25].

Здійснення податкового планування і намір оптимізувати податкове навантаження може розглядатися як прояв реалізації прав платників податків. Платники податків, які виступають у податкових правовідносинах, як правило, зобов'язаними суб'єктами, поряд з тим мають суб'єктивні права і можливість їх реалізації. Однак реалізація таких прав має визначені законодавством межі, а не здійснюється виключно на розсуд платника. У науковій літературі наголошувалося, що, оскільки обсяг прав платників податків об'єктивно є вузьким за своїм змістом у порівнянні з правами органів державної влади, не викликає сумніву та обставина, що права платників податків, а особливо засоби їх реалізації та захисту не достатньо закріплені в правових нормах, які регулюють податкові правовідносини. Закріплений перелік прав платників податків є занадто вузьким, а зміст їх сформульований таким чином, що не сприяє їх ефективній реалізації на практиці [124, с. 23-25]. З іншого боку, чим ширшими повноваженнями наділений суб'єкт, тим більше можливостей він має діяти на власний розсуд. Науковці наголошують, що проблема розширення і звуження меж вільного розсуду тісно стикається з проблемою прав і законних інтересів третіх осіб. Розширення і звуження меж розсуду покликані сприяти, з одного боку, найбільш ефективній реалізації правомочностей особи, з іншого – виключенню можливостей запобігання шкоди третім особам. Вплинути на розсуд можна шляхом деталізації прав та обов'язків суб'єкта, чіткої їх регламентації у нормах права, встановлення меж здійснення суб'єктивного права [370, с. 141-146].

Ми не є прихильниками звуження прав платників податків, які передбачені чинним законодавством. Визнаючи право платників податків на оптимізацію своїх податкових платежів при здійсненні податкового планування, ми вважаємо за необхідне закріпити межі реалізації таких прав, критерії розмежування правомірної та протиправної поведінки, встановити недопустимість зловживання правом.

У науковій літературі визначають такі межі здійснення суб'єктивних прав:

1. Дотримання прав, свобод та інтересів інших осіб при здійсненні права. Зіставлення свого інтересу при здійсненні суб'єктивного права з особистими інтересами інших учасників правовідносин, у тому числі держави, дозволить зберегти певну рівновагу між своїми правами й інтересами та інтересами інших осіб, суспільства. Це зі свого боку забезпечить правомірну поведінку особи і не допустить зловживання правами інших осіб.
2. Призначення права. Під призначенням права розуміється мета об'єктивного права в цілому, спрямована на встановлення позитивних правил поведінки, надання суб'єктивних прав і покладання юридичних обов'язків на суб'єктів права для закріплення й сприяння розвитку суспільних відносин, що відповідають інтересам суспільства, держави, окремих громадян. Формально здійснюючи своє право у відповідних межах, однак використовуючи це право не за призначенням, суб'єкт правовідносин зловживає ним, хоч і не порушує при цьому загального правила якого-небудь закону чи іншого нормативно-правового акту.
3. Добросовісність. Поведінку суб'єкта правовідносин можна назвати добросовісною лише в тому випадку, якщо особа, яка її здійснює, усвідомлює свою відповідальність перед іншими членами суспільства, орієнтується на чесне виконання своїх зобов'язань, керується у вчинках суспільно корисними намірами.
4. Розумність. Правова суть цієї категорії полягає в необхідності учасників при здійсненні прав і виконанні обов'язків

збалансовано співвідносити свої дії з цілями об'єктивного права, правових моделей поведінки, правами, свободами й законними інтересами інших осіб, а також суспільства та держави.

5. Справедливість. Ґрунтуючись на усвідомленні справедливості, особа формує для себе моральні обов'язки, виробляє спроможність здійснювати моральний самоконтроль, поважати свободи інших осіб, не зловживати правами [370, с.208-241].

Р. Юрмашев наголошує, що єдиним надійним критерієм відмежування використання наданих платнику податків легальних інструментів оптимізації від податкових правопорушень є добросовісність [481, с.167]. Ми вважаємо, що межі податкового планування не слід занадто звужувати або розширювати, оптимально в якості таких меж слід визначити правомірність та добросовісність діянь платника податків.

Як зазначає Д. Черемнов, небезпека недобросовісного діяння може бути в кілька разів вище, ніж небезпека «звичайного» правопорушення: протиправні дії зовні вдягаються в юридичну форму й здатні завдати серйозної шкоди, оскільки базуються на широкій дозволеності, що надається будь-яким суб'єктивним правом. Такі дії (бездіяльність) насилу піддається виявленню і розкриттю. Вони важко доводяться і особа, зловживаючи правами, може для прикриття своїх протиправних дій використовувати арсенал захисту, наданий особі, яка сумлінно здійснює свої суб'єктивні права [459].

Зрозуміло, що держава повинна мати інструменти протидії зловживанню правом з боку платників податків та мати можливість захистити свій інтерес та інтерес суспільства, однак тут важливо правильно визначити допустиму межу правомірного й недобросовісного податкового планування, правильно підібрати необхідні інструменти і застосувати наслідки, які відповідатимуть закону та загальним принципам права. При цьому необхідно знайти відповідь на питання, як правильно розмежувати добросовісну поведінку платника податків і зловживання правом, а також які податкові на-

слідки повинні бути застосовані, якщо буде встановлена недобросовісна поведінка з боку платників податків. Для цього важливо мати розуміння сутності таких категорій, як «добросовісність» і «зловживання правом».

Слід констатувати, що норми податкового законодавства практично не оперують такими категоріями, а їх згадки в нормах ПК України мають епізодичний і несистемний характер. Тому ми змушені звернутися до загальних засад категорій «добросовісність» та «зловживання правом», які визначені теорією права, а також до концепцій, які визначені в інших галузях права.

Досліджувана категорія «добросовісність», на наше переконання, повинна розглядатися не стільки як правова, а, насамперед, як категорія моралі. Розмежовуючи категорії права та моралі, С. Савсерис наголошує, що основна відмінність права від моралі полягає в тому, що воно має набагато більш високу ступінь формальної визначеності. Дія норм права забезпечується примусовою силою держави. Моральність, регулюючи часом ті ж відносини, що і право, має більш невизначений характер саме в силу своєї всеосяжності. Якщо в суспільстві існує необхідність заборони будь-якого явища, що порушує моральні норми, то, на думку вказаного науковця, законодавець повинен формалізувати моральну норму і таким чином ввести її в право [375, с. 11-12].

В.І. Даль тлумачить добросовісність як добру совість, чесність, правдивість у вчинках [162, с. 117]. А.В. Ігнатов вважає, що поняття «добросовісність» («недобросовісність») є питанням громадянської позиції і філософського світогляду [209, с. 75].

Дослідники вказують на те, що категорія добросовісності є морально-етичною та оціночною, тому намагатися жорстко визначити її в законі, договорі чи рішенні суду практично неможливо, а в окремих випадках і не варто. Її використання пов'язане зі сформованим у суспільстві ставленням до базових морально-етичних категорій добра і зла, добросовісності-вини-недобросовісності. Важливість визначення категорії «добросовісність» виявляється не тільки з точки зору юридичної техніки, а й з точки зору суспільної моралі, яка,

розвиваючись в умовах постійної невизначеності та втрати пріоритетів, втрачає базовий цивілізаційний зміст [58, с. 201].

Разом з тим, ми вважаємо, що морально-етичні категорії, такі як «добросовісність», не однаковою мірою самодостатні для застосування в різних сферах суспільних відносин, у деяких із них вони повинні і можуть вирішити ті завдання, які необхідні суспільству, однак в інших мають бути поєднані з правовими приписами.

Н. Вороніна зазначає, що поняття «добросовісність» має оціночний характер, воно конкретизується та індивідуалізується в процесі застосування норм закону [99, с. 25]. У науці цивільного права, де категорія «добросовісність» досліджена чи не найглибше, під принципом справедливості, добросовісності та розумності науковці розуміють одну з керівних ідей цивільного права, відповідно до якої здійснюється цивільно-правове регулювання суспільних відносин і яка визначає характер поведінки учасників цих відносин з погляду необхідності сумлінного виконання ними своїх обов'язків, вияву турботи й обачності про права та інтереси інших учасників, передбачення можливості завдання таким правам та інтересам шкоди з метою її недопущення, а у випадку її завдання пов'язана з необхідністю відшкодування такої шкоди і застосуванням до винної особи заходів цивільно-правової відповідальності, пропорційних вчиненню правопорушення [418, с. 5]. О. Бакалінська наголошує, що поняття «добросовісність» має подвійний характер. В об'єктивному сенсі добросовісність являє собою визначені нормами права, звичаями ділового обороту вимоги до поведінки невизначеного кола учасників цивільних правовідносин. У суб'єктивному розумінні добросовісність – це оцінка поведінки суб'єкта цивільних правовідносин на відповідність сформованим у суспільстві нормам моралі, поваги до прав інших учасників правовідносин [58, с. 201].

Разом з тим, Т. Гусева наголошує на різниці категорії «добросовісність» у цивільному та податковому праві. На її думку, добросовісність у цивільному праві розуміється як певний стан особи, незнання нею деяких обставин, з якими закон пов'язує ті чи інші правові наслідки. Навпаки, категорія «добросовісність» у податковому праві

передбачає певне суб'єктивне відношення платника податку до дій, які він вчиняє [156, с. 83].

Недобросовісна поведінка суб'єкта правовідносин містить ознаки зловживання правом з його боку. Як зазначав І. Покровський, існують два підходи до розуміння зловживання правом (шिकани) – німецький та швейцарський. У першому випадку під шиканою розуміється прагнення особи заподіяти шкоду (тобто істотною ознакою поняття є суб'єктивний умисел). У другому випадку під зловживанням правом розуміється все, що виходить за межі добросовісності, в тому числі й необережність. Таке розуміння шикани є більш широким та має розмиті межі [317, с. 127].

Даючи оцінку такій категорії, як зловживання правом, необхідно розкрити як суть цього феномену, так і його характер. У науковій літературі ведеться активна дискусія з приводу того, чи можна розглядати «зловживання правом» як протиправну поведінку суб'єкта, чи така поведінка не виходить за межі права і не може вважатися правопорушенням. Це має концептуальне значення для визначення правових наслідків зловживання правом і в податкових правовідносинах. Найбільш повно систематизував різні підходи до визначення «зловживання правом» український дослідник О. Рогач, який у своїй праці класифікував підходи до цієї категорії, визначивши, що окремі науковці розглядають «зловживання правом» як різновид протиправних дій, інші розглядають його як діяння правомірне, крім того, існує підхід, відповідно до якого «зловживання правом» є самостійним видом правової поведінки, що не належить ні до правомірної, ні до протиправної [370, с. 92-107].

У науковій літературі можна зустріти позицію проти практичного застосування категорії зловживання правом як такої. Так, В. Ларін наголошує, що нечіткість у законодавчій регламентації й правозастосовній практиці з питань протиправного зловживання правом вкрай негативно впливає на якість судових та інших правозастосовних рішень, надає і без того складній концепції зловживання правом ще більш розмитого, нечіткого характеру, змушує багатьох практикуючих юристів говорити про необхідність відмови від неї

як інструменту правової регламентації [240, с. 27]. Однак, як слушно зауважує Д. Сахно, оскільки зловживання правом має свої суттєві риси й ознаки, що дозволяють таку поведінку особи розглядати як феномен і явище правової дійсності, ми не можемо заперечувати існування відповідного різновиду, форми дій або бездіяльності суб'єкта правових відносин, що мають значення для сфери правового регулювання [385, с. 49]. Цілком погоджуємось із наявністю проблемних аспектів у застосуванні концепції зловживання правом, однак сам по собі її складний і проблемний характер не є підставою для заперечення її існування. Це може бути стимулом до пошуку шляхів розв'язання проблемних питань, однак не підставою для заперечення об'єктивної наявності цього явища.

О. Скакун розглядає зловживання правом як особливий вид юридично значущої поведінки, яка полягає в соціально-шкідливих учинках суб'єктів права, у використанні недозволених конкретних форм у межах дозволеного законом загального типу поведінки, що суперечить цільовому призначенню права. Передумовами виникнення на практиці випадків зловживання правом є прогалини в законодавстві або недостатня чіткість правової регламентації тих чи інших суспільних відносин. Довести зловживання суб'єктивним правом дуже складно або просто неможливо. При цьому вказаний автор поділяє зловживання правом за правовою кваліфікацією на правомірне та протиправне [389, с. 458-461]. О. Рогач критично оцінює позицію, що зловживання правом може здійснюватися у формі правомірних дій. Він стверджує, що така поведінка суб'єкта обмежує, звужує, або в інший спосіб посягає на свободи інших учасників правовідносин. Тому дії, що порушують принципи права та межі здійснення суб'єктивних прав, не можуть вважатися правомірними [370, с. 127].

Важливо в цьому аспекті з'ясувати, чи можуть дії, які містять ознаки зловживання правом, поєднуватися з прямим порушенням приписів законодавства, адже в такому випадку вони вже переходять у категорію правопорушення. І навпаки, чи може зловживання правом, без прямого порушення приписів законодавства, розглядатись як поведінка протиправна. Також необхідно проаналізувати та

визначити, які правові наслідки може мати поведінка суб'єкта, яка містить ознаки зловживання правом, разом з тим прямо не порушуючи правових норм: чи вона не породжує будь-яких негативних наслідків для суб'єкта, або вона може мати наслідком відмову в реалізації права чи відмову в його захисті, або ж вона може взагалі бути підставою для притягнення такого суб'єкта до юридичної відповідальності.

Як визначено в статті 23 Конституції України, кожна людина має право на вільний розвиток своєї особистості, якщо при цьому не порушуються права і свободи інших людей, та має обов'язки перед суспільством, у якому забезпечується вільний і всебічний розвиток її особистості. Отже, конституційна норма обмежує суб'єктивні права і свободи заборонаю порушувати права і свободи інших людей та необхідністю виконувати обов'язки перед суспільством.

Зловживання правом як прояв недобросовісної поведінки, дуже часто свідчить про прагнення суб'єкта порушити цю заборону чи уникнути виконання обов'язку. Незважаючи на намір надати своїй поведінці зовнішні ознаки правомірності, такі прояви мають штучний характер і тільки приховують протиправність. Тобто поведінка за своєю формою хоч і може виглядати правомірною, однак реально може бути протиправною за своїм змістом. У таких висновках нема суперечності, адже, наприклад, таку ситуацію ми можемо спостерігати при укладенні фіктивного правочину. Тому ми приходимо до висновку, що діяння суб'єкта, які містять ознаки зловживання правом, попри «штучну правомірність», можуть бути предметом переоцінки та перекваліфікації і при наявності достатніх підстав можуть бути визнані протиправними. Однак тут важливо, щоб така переоцінка і перекваліфікація не здійснювалася свавільно з точки зору обов'язку доведення та з точки зору рівня компетенції суб'єкта, уповноваженого на таку перекваліфікацію. Такою компетенцією не може бути наділений будь-який суб'єкт правовідносин, оскільки в такому випадку це може призвести до правової невизначеності чи навіть хаосу.

Слід врахувати, що поведінка, яка містить ознаки зловживання правом, може мати місце в умовах достатнього правового регулю-

вання правовідносин, коли вихід за межі суб'єктивних прав здійснюється шляхом конструкції штучних схем, за допомогою яких суб'єкт прагне обійти існуючий припис всупереч інтересам інших суб'єктів. Така поведінка, при умові доведеності цього факту та його встановлення компетентним органом, на нашу думку, може підлягати переоцінці та кваліфікуватися як протиправна. Разом з тим, зловживання правом може відбуватися в умовах недостатнього правового регулювання, наявності правових прогалин, колізій, дефектів, які допустив сам законодавець. У такому випадку суб'єкт, використовуючи такі прогалини у своїх інтересах, не приховує свою фактичну поведінку якимось штучними зовнішніми конструкціями, не здійснює обхід існуючого припису, отримуючи бажаний результат всупереч встановленій правовій нормі. Незважаючи на схожість ознак поведінки суб'єкта та її мети, ми вважаємо, що такі ситуації не можна ототожнювати, застосовуючи до них однакові правові наслідки. Виявивши відповідну прогалину в регулюванні, держава чи інший уповноважений суб'єкт має передусім не карати особу, яка таку прогалину використовує у своїх інтересах, а вжити заходи щодо усунення цієї прогалини і забезпечення належного регулювання.

Таким чином, діяння, які мають ознаки зловживання правом, завжди потребують правової оцінки на предмет їх правомірності чи протиправності.

Також, на нашу думку, для оцінки діянь, які містять ознаки зловживання правом та їх наслідків, має велике значення сфера суспільних відносин, де такі діяння мають місце. Зокрема, це важливо з точки зору необхідності закріплення в законодавстві приписів, які характеризували б зловживання правом як протиправну поведінку, а також встановлювали відповідні правові наслідки.

У сфері приватно-правових відносин, заснованих на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників, де застосовується диспозитивний метод правового регулювання, необхідність нормативного закріплення ознак недобросовісної поведінки та зловживання правом, на наш погляд, не є критичною. Обмеження недобросовісної поведінки суб'єкта, крім закону, можуть

бути встановлені також у договорі, чи навіть у правових звичаях, зокрема звичаях ділового обороту. У публічно-правових відносинах, на наше переконання, ситуація інакша. Застосовуючи імперативний метод правового регулювання, обмежуючи поведінку суб'єкта правовим приписом, з одного боку звужуючи рамки такої поведінки, держава, з іншого боку, обмежена в застосуванні додаткових інструментів регулювання, притаманних приватно-правовим відносинам, таких, зокрема, як правовий звичай чи аналогія права. Відповідно, якщо поведінка суб'єкта формально не виходить за межі правового припису, кваліфікувати її як протиправну складно.

На думку Д. Сахно, зазвичай зловживання виникають у праві цивільному, і їх шкідливість призвела до їх законодавчої заборони в положеннях цивільних кодексів багатьох країн світу. У той самий час і податкові відносини, які в сутності є владно-майновими, стикаються з цією проблемою, внаслідок якої страждає якість їх регулювання й охорони. Різниця лише в тому, що суб'єктами зловживань виступають або платники податків, або контролюючі органи та їх посадовці, внаслідок чого завжди страждає публічний інтерес держави й територіальних громад [385, с. 43].

У зв'язку з цим необхідно провести аналіз застосування категорії «зловживання правом» у податковому праві, яке, як відомо, входить у систему публічної галузі права, визначивши потребу в нормативному закріпленні її ознак та наслідків.

У сфері податкових правовідносин під зловживанням правом Д. Сахно розуміє використання учасником податкових відносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень у сфері оподаткування всупереч їх призначенню й меті регулювання й охорони цих відносин, що з формального боку відповідає законній поведінці особи й тому не утворює складу податкового правопорушення, однак за своїми суспільно шкідливими наслідками чинить загрозу нормальному розвитку податкових відносин, а тому потребує реагування уповноважених органів для зупинення відповідної поведінки учасника податкових відносин і застосування за необхідності заходів податкового правовідновлення [385, с. 53].

С. Домнін розглядає зловживання правом у податкових відносинах як юридично значиму дію суб'єкта, що здійснюється з метою отримання необґрунтованих податкових пільг або переваг у порівнянні з іншими суб'єктами податкового права, що реалізують аналогічне суб'єктивне право, або в інших цілях, якщо така дія виходить за рамки меж реалізованого права при його формальній відповідності закону [172, с. 48-49]. Таке визначення викликає ряд зауважень, зокрема не враховує, що зловживання правом може полягати не тільки у здійсненні активних дій, а й у бездіяльності, крім того, як уже зазначалося, може мати ознаки протиправної поведінки.

Саме тому необхідно з'ясувати, які правові наслідки можуть наставати в разі зловживання правом суб'єктом правовідносин, зокрема платником податків, для різних ситуацій, коли, в одному випадку, його діяння можуть за певних умов кваліфікуватися як протиправні, а в другому – не порушують прямих приписів законодавства.

Науковці наголошують на різних правових наслідках зловживання правом. А. Пилипенко стверджує, що норми юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків є практично єдиним законодавчим інструментом обмеження податкового планування [301, с. 86]. Ми вважаємо такий підхід занадто звужує оцінку наслідків зловживання правом. Як слушно зауважує О. Скакун, залежно від обставин конкретної справи такими наслідками можуть бути: визнання його наслідків недійсними; заборона дій; припинення здійснення суб'єктивного права без його позбавлення; відмова у захисті права, яким зловживають; притягнення до відповідальності тощо [389, с. 461]. Разом з тим, що стосується юридичної відповідальності за діяння платника, що містять ознаки зловживання правом, така може наставати лише в тому разі, якщо діяння платника можна кваліфікувати як протиправні, адже, зокрема, у податкових правовідносинах юридична відповідальність розглядається як застосування заходів впливу, передбачених санкцією правової норми, які полягають в обмеженнях особистого, організаційного чи майнового характеру, саме до порушника законодавства [313, с. 104]. Підставою юридичної відповідальності є правопорушення, тобто протиправне

діяння. Поняття податкового правопорушення закріплено нормативно. За статтею 109 ПК України податковими правопорушеннями визнаються протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену законом [314]. Д. Сахно висловлює думку, що зловживання правом потрібно відрізняти від суміжних термінів «правопорушення», а тим більше «злочин», які, звісно, є різновидами протиправної поведінки, однак їм притаманна ознака караності і застосування каральних санкцій, що виражають міру завданої ними шкоди охоронюваним суспільним відносинам і законним інтересам. Правопорушення відрізняються від зловживання правом тим, що здебільшого порушуються саме імперативні обов'язки, а не права, застосування яких за своєю природою є диспозитивним. А ознака неправомірності, що має місце при правопорушеннях і зловживаннях правами, має різний характер свого походження й різну реакцію держави на це [385, с. 54-55]. Ми вважаємо таку тезу дискусійною, оскільки, по-перше, податковому праву не притаманна диспозитивність навіть в аспекті реалізації прав суб'єктів податкових правовідносин, а по-друге, при встановленні неправомірності діянь платника податку, які містять ознаки зловживання правом, такі діяння вже можуть кваліфікуватися як правопорушення.

Аналізуючи категорію добросовісності та зловживання правом у податкових правовідносинах на предмет ознак правомірності чи протиправності, необхідно звернутися до основних конституційних засад правового порядку в Україні, визначених частиною 1 статті 19 Конституції України, відповідно до яких ніхто не може бути приму-

шений робити те, що не передбачено законодавством. При цьому, як слушно твердить О. Рогач, правомірною поведінкою варто визнати не лише ту, що прямо передбачена законом, але й таку, що не є забороненою з точки зору права [370, с. 126]. Як наголошує М.П. Кучерявенко, обов'язок зі сплати податку або збору виникає, змінюється і припиняється тільки за наявності підстав, установлених податковим законодавством. Слід враховувати, що в податкових правовідносинах діє розширювальний принцип – принцип дозволеної поведінки, який охоплює сукупність дій, указаних законодавчими актами про оподаткування. Подібне положення закріплює й певні гарантії, окреслюючи межі для контролюючих органів: підстави виникнення, зміни і припинення обов'язків платника як об'єкта контролю повинні бути встановленими виключно податковими законами [237, с. 72]. З огляду на це постає питання, чи повинен суб'єкт правовідносин, зокрема платник податків, утримуватися від реалізації суб'єктивного права в повному обсязі, зважаючи, що його поведінка може бути кваліфікована як недобросовісна і така, що містить ознаки зловживання правом, якщо в законодавстві відсутні приписи, які забороняють відповідну поведінку цього суб'єкта? Це питання стає ще більш гострим з огляду на імперативний метод правового регулювання, притаманний фінансовому праву, що передбачає чітку правову регламентацію прав та обов'язків суб'єктів фінансових правовідносин, усуваючи при цьому можливість відступу від правила, закріпленого правовою нормою. Це кореспондується з закріпленням у частині 2 статті 19 Конституції України положенням, відповідно до якого органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Звідси постає питання, чи можуть, зокрема, органи податкової служби, з метою захисту публічного інтересу, у разі встановлення факту недобросовісної поведінки платника податків, яка містить ознаки зловживання правом, однак прямо не порушує правову норму, застосовувати засоби примусового впливу, особливо якщо такі засоби прямо не закріплені в законодавстві? А. Пилипенко наголошує, що

концепція «зловживання правом» юридично дуже вразлива, тому що допускає застосування заходів примусу до осіб, в діях яких не встановлено наявності порушень законодавства. Тому противники цього підходу мають підстави стверджувати, що він передбачає застосування примусових заходів за законні дії платників податків [301, с. 87].

Законодавство України закріпило принцип свободи підприємницької діяльності в межах, визначених законом [119]. О. Рогач вказує на те, що для з'ясування правової суті свободи важливою є відповідь на питання: чи може юридична свобода надати можливість суб'єкту мислити і діяти згідно зі своїми переконаннями, поглядами та уявленнями про бажане і належне. Усвідомлюючи цінності суспільства, людина змушена коректувати власну систему цінностей, діяти так, щоб не порушувати свободу інших людей. Саме тому свободу, поряд із призначенням права, добросовісністю, розумністю, дослідник відносить до однієї з меж здійснення суб'єктивного права. Юридична свобода не дає суб'єкту право на безправ'я, на правове свавілля. Встановлення обмеження прав і свобод людини на певному етапі розвитку держави є необхідністю, яка запроваджується з метою балансування інтересів, досягнення компромісу між державними, суспільними інтересами та правами і свободами людини [370, с. 122-125, 139]. Н. Вороніна наголошує, що ядром економічної свободи як конституційного принципу є можливість дискреційної поведінки підприємців, вибір ними різних варіантів здійснення суб'єктивних прав. Але ця свобода не абсолютна. У конституційного права на економічну свободу є іманентні межі. Це – сфера публічного інтересу [99, с. 41].

М. Малейн висловлює думку про те, що ніхто не може користуватися правом для порушення інтересів інших. Але для цього необхідно, насамперед, щоб норми об'єктивного права виключали таку можливість. Норми законодавства не можуть і не повинні надавати суб'єктам такі права, використання яких завдавало б шкоду іншим громадянам, організаціям і державі. При такому правовому регулюванні зловживання правом виключається. А якщо за відповід-

них умов у процесі застосування права все-таки виявиться колізія інтересів, то це свідчить про необхідність зміни й удосконалення законодавства [254, с. 42]. Погоджуючись у деяких аспектах з позицією вказаного автора, все ж зауважимо, що навіть ідеальне правове регулювання навряд чи повністю може виключити зловживання правом, адже в ситуації, коли суб'єкт приховує свою недобросовісну поведінку певними зовнішніми конструкціями з ознаками правомірної поведінки, внаслідок чого не можна стверджувати про пряме порушення правової норми, а для встановлення її протиправності виникає необхідність застосування особливих механізмів для надання діям суб'єкта іншої правової кваліфікації. Крім того, як слушно зазначає О.Я. Рогач, законодавство є динамічною категорією і об'єктивно не в змозі передбачити і врегулювати різноманіття життєвих ситуацій, чітко визначити форми здійснення суб'єктивного права. Саме тому на законодавчому рівні формується лише загальний тип дозволеної поведінки й забороняються приховані і неприховані форми недозволеної поведінки, в т.ч. зловживання правом. Застосувати на практиці законодавчо визначені межі здійснення суб'єктивних прав можна лише у випадках, коли суб'єкт правовідносин, формально не порушуючи закон, тим не менше своєю поведінкою цілеспрямовано на власний розсуд здійснює надане йому суб'єктивне право, всупереч його призначення, в розріз із правами, інтересами інших осіб, порушуючи юридичну свободу суб'єктів правовідносин [370, с. 197].

У цьому контексті необхідно обумовити, що оподаткування являє собою законне відчуження права власності [290, с. 321]. Як визначено частиною 3 статті 13 Конституції України, власність зобов'язує. Власність не повинна використовуватися на шкоду людині й суспільству. Звідси можна прийти до висновку, що платники податків не повинні використовувати свої права у сфері оподаткування на шкоду суспільним інтересам. Як зазначає Д.Сахно, для розуміння правомірності інтересу й поведінки учасників податкових відносин важливо, щоб їх поведінка відповідала не тільки правам і законним інтересам, а й духу неухильного слідування податково-правовим і загально-пра-

вовим принципам. Це, безперечно, має виключати будь-яке використання наданих податковим законодавством суб'єктивних прав платниками податків і владних повноважень контролюючими органами всупереч їх призначенню [385, с. 69]. Не випадково у Франції діє загальний принцип заборони зловживання правом, що дає можливість податковим і судовим органам припиняти дії, що спрямовані на ухилення від сплати податків не тільки тоді, коли угоди являються фіктивними, але і у випадку, коли вони реальні, але укладені з метою незаконного зменшення податкового тягаря [99, с. 40].

Свого часу Конституційний суд Російської Федерації висловив позицію, що норми податкового законодавства, які передбачають права чи надають гарантії добросовісним платникам податків, не можуть поширюватися на недобросовісних [286]. Разом з тим необхідно наголосити, що норми податкового законодавства не містять положень щодо поняття та ознак недобросовісної поведінки платника податків, не передбачають правових наслідків зловживання правом платником за відсутності порушення закону. Як зазначає Є.Смичок, аналіз чинного податкового законодавства дозволяє стверджувати, що на сьогодні критерії добросовісності платника податків сформульовані недостатньо чітко. На практиці, така невизначеність призводить до того, що розглядувані категорії мають оціночний характер, та в більшості випадків, можуть трактуватися контролюючими органами на власний розсуд [393, с. 25-26]. Це, безумовно, слід кваліфікувати як недолік податкового законодавства, адже ми зазначали, що в сучасних умовах недобросовісні дії платників податків, які характеризуються як зловживання правом, можуть завдавати значної шкоди суспільним інтересам. Держава має мати інструменти протидії таким явищам і процесам, однак для цього, спираючись на конституційні засади правового порядку та враховуючи імперативність податкового права, потрібно законодавчо закріпити категорії недобросовісності та зловживання правом, передбачити їх ознаки та чіткі правові наслідки. Відповідна регламентація буде сприяти і правовій визначеності, адже суб'єктам податкових правовідносин будуть зрозумілі відповідні обмеження.

Деякі науковці заперечують можливість та необхідність використання категорії «зловживання правом» у податкових правовідносинах. На думку С. Савсеріса, в податковому праві взагалі немає необхідності встановлювати норми про зловживання правом, оскільки в податкових правовідносинах платнику податків завжди протистоїть тільки держава, і ця обставина визначає коло наданих платнику податків прав – йому дано тільки мінімум прав, які може використувати виключно в своїх інтересах [376, с. 79].

Існує точка зору, яка ставить під сумнів можливість включення загальної норми про недопустимість зловживання правом у податкових правовідносинах у склад податкового законодавства, оскільки в такому разі в жертву нібито буде принесено принцип визначеності податкового права. Вона базується на твердженні, що вимога добросовісного здійснення суб'єктивних обов'язків допустима тільки у сфері приватного права, що у сфері публічного права, до якого відноситься податкове право, можливе тільки таке правове регулювання, яке використовує тільки метод позитивного зобов'язування, що передбачає встановлення в законі конкретних обов'язків платника податків [99, с. 40]. А. Пилипенко слушно зауважує, що в публічних відносинах постійно мають місце ситуації, коли особа, формально наділена правами, порушує права і законні інтереси інших осіб [300, с. 37]. Д. Вінницький також наголошує на загальноправовому характері добросовісності. На його думку, не зважаючи на те, що податкове законодавство поняття «добросовісність» в якості необхідного критерію для оцінки дій учасника податкових відносин безпосередньо не використовує, це не означає, що податкове право байдуже до цього принципу. Навпаки, як і в інших галузях, він має для даної галузі основне значення при вирішенні спорів та застосуванні конкретних норм податкового права [90, с. 218]. Як зазначає Н. Фомінова, практика застосування законодавства про податки і збори, в тому числі судова, демонструє затребуваність конструкції «неприпустимість зловживання правом» у спорах у сфері оподаткування [444, с. 5-6].

Визнаючи необхідність застосування в податковому праві категорій «добросовісність» і «зловживання правом», ми вважаємо за

необхідне надати їм достатню формальну визначеність, враховуючи публічний характер податкових правовідносин та застосування методу владних приписів для їх регулювання, а також з огляду на конституційні основи правового порядку, який з одного боку, не допускає примусу для платника податку робити те, що не передбачено законодавством, а з іншого – дії податкових органів жорстко обмежує рамками закону.

Такий підхід відповідає і практиці ЄСПЛ, який у своїх рішеннях неодноразово наголошував, що перша та найважливіша вимога статті 1 Першого протоколу до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання державного органу в мирне володіння майном повинно бути законним. Так, друге речення пункту 1 передбачає, що позбавлення власності можливе тільки «на умовах, передбачених законом», а пункт 2 визнає, що держави мають право здійснювати контроль за використанням майна шляхом введення в дію «законів» [367]. Має існувати обґрунтоване пропорційне співвідношення між засобами, які застосовуються, та метою, якої прагнуть досягти шляхом вжиття будь-якого заходу для позбавлення особи її власності [365]. Питання стосовно того, чи було забезпечено такий справедливий баланс, стає актуальним лише після того, як встановлено, що відповідне втручання задовольнило вимогу законності і не було свавільним [364].

Отже, враховуючи загальноправовий і міжгалузевий характер категорії «добросовісність», а також зважаючи на необхідність передбачити механізми захисту інтересів держави у разі, якщо платник податку зловживає своїми правами на шкоду суспільним інтересам, ми вважаємо за можливе встановити на законодавчому рівні обов'язок платника податку добросовісно користуватися своїми правами. Невиконання такого обов'язку дасть підстави стверджувати про порушення імперативного припису та кваліфікувати поведінку платника податків як протиправну.

Цікавим і корисним у цьому плані є досвід правового регулювання в Німеччині, де вже близько 100 років діє норма-принцип, яка встановлює межі податкової оптимізації [246, с. 198]. Як зазна-

чає А.Пилипенко, у теорії і практиці зарубіжних країн для оцінки дій платника податків з метою обмеження меж податкового планування широко використовується поняття «зловживання правом», легальне втілення якого можна проілюструвати нормою Положення про податки і збори ФРН (§ 42): «Податкове законодавство не можна обходити за допомогою зловживань з використанням різних правових конструкцій ... У разі зловживань виникає той податковий наслідок, який би виник при здійсненні операції, що відповідає економічним (діловим) цілям сторін. Зловживання має місце, якщо обрана правова конструкція, що призводить до отримання платником податків або третьою особою не передбачених законом податкових переваг, які не виникли б, якби була обрана правова конструкція, відповідна цілям платника податків. Це правило не діє, якщо платник податків може довести, що вибір правової конструкції була мотивований іншими цілями неподаткового характеру, що мають значення для оцінки справи» [300, с. 38]. Ми вважаємо, що Україні слід запозичити досвід Німеччини і закріпити в нормах ПК України приписи щодо недопустимості зловживання правом платниками податків.

Однак слід погодитися з науковцями, які вважають недостатнім закріплення в нормах податкового законодавства заборони недобросовісної поведінки та зловживання правом без визначення чітких критеріїв таких явищ. Як зазначає В. Ємельянов, норма про неможливість зловживання правом встановлює заборону і санкцію за порушення, але не описує ознак забороненого діяння, не розкриває його змісту. Таке становище може призвести до порушення правозастосовними органами принципу законності при зверненні до цієї норми для вирішення конкретних справ [179]. Д. Щокін вважає, що навіть спеціалісти не можуть чітко сформулювати, що вважати добросовісністю, зловживанням правом, а тим паче публічним інтересом, а саме ці критерії пропонують багатомільйонній армії платників податків для оцінки правомірності їх дій. А неправильне визначення платником податків міри врахування публічного інтересу та власної добросовісності можуть бути причиною кримінальної відповідальності. Вбачається, що визначення добросовісності плат-

ника податків через критерій врахування ним публічного інтересу не тільки не привело до конкретизації цього поняття, але і створило основу для опублікування приватного права, тобто не для дійсного балансу публічного та приватного інтересу, а для домінування інтересу публічного. Публічний інтерес сам по собі не може бути правовим засобом регулювання суспільних відносин, тільки реалізований в нормах закону і через ці норми публічний інтерес може впливати на поведінку платників податків [476].

Недосконалість податкового законодавства створює складність навіть у тому випадку, коли платник податку оцінює свою поведінку як правомірну, таку, що не виходить за межі його суб'єктивних прав. Сам показник законності в процесі податкової оптимізації може істотно змінюватися в залежності від оцінки дій платника податків різними учасниками податкових відносин. Більш того, саме розуміння законності може трансформуватися на різних етапах розробки і застосування схем у процесі появи нових нормативних правових актів, відповідних роз'яснень, а також судової практики. Також коливання в оцінці законності діянь платників податків відбувається через постійні зміни законодавства. Все це призводить до того, що найчастіше проблема наукового осмислення і прикладного сприйняття меж податкової оптимізації лежить у площині кваліфікації «прикордонних» ситуацій, коли формальне дотримання закону платником податків, тобто вчинення ним дій, не заборонених законодавством, неминуче призводить до фінансових втрат держави [301, с. 85].

В. Гойман зауважує, що будь-які обмеження, як би їх не трактували, так чи інакше спрямовані, насамперед, на зміну обсягу права або свободи, причому завжди в напрямку зменшення цього обсягу. Однак обмеження прав і свобод представляє собою не будь-яку зміну обсягу, а лише таку, яка передбачена виключно нормами права і є правомірною [334, с. 26]. О. Рогач звертає увагу, що до числа основних вимог щодо правомірних обмежень ставиться те, що вони повинні бути передбачені законом, мати законні цілі та бути співмірними цим цілям, зумовлюватися суспільною необхідністю.

Самі обмеження дослідник визначає як певні юридичні та фактичні наслідки у вигляді несприятливих умов для здійснення правових інтересів суб'єктів (індивіда, організації), зменшення кількості варіантів дозволеної правовими нормами поведінки (дій), або їх повної заборони. Вони повинні встановлюватися тільки законодавчо уповноваженими на те органами у законодавчо встановленій формі, забезпечуватися силою державного примусу [370, с. 134-139].

Таким чином, нам необхідно з'ясувати, якими є ознаки недобросовісної поведінки суб'єктів податкових правовідносин, які обмеження такої поведінки повинні бути передбачені, у якій формі та яким органом необхідно застосовувати відповідні обмеження.

Без чіткого законодавчого закріплення поняття, ознак та наслідків недобросовісної поведінки платника податків, намагання податкових органів протидіяти заподіянню шкоди публічним інтересам внаслідок зловживання правом з боку платників податків не наділені достатньою легітимністю. Як зазначає В. Белов, податкові органи отримали можливість карати платників податків за діяння, що не порушують норм об'єктивного права і, отже, не є правопорушенням. Сама по собі недобросовісна поведінка стала трактуватися податковими органами як самостійне податкове правопорушення – неправомірне шкідливе діяння [62, с. 27].

На думку М. Корнаухова, необхідно встановити спеціальний порядок застосування загальної норми ухилення від оподаткування шляхом надання податковим органам можливості змінювати юридичну кваліфікацію угод як «недобросовісних для цілей оподаткування», а також недійсних (нікчемних або оспорюваних) [219, с. 16]. Ми вважаємо, що такий підхід необґрунтовано розширить права податкових органів, наділивши їх такими повноваженнями, які можуть застосовуватися тільки судами. Більше того, в сучасних умовах податкові органи не готові робити це якісно, з урахуванням принципів верховенства права, із забезпеченням дотримання балансу інтересів платників податків і держави. Відсутність належної правової регламентації породжує надмірну дискрецію податкових органів. Така ситуація призводить до численних конфліктів і спорів.

Враховуючи, що в переважній більшості випадків, зловживаючи правом, діючи недобросовісно, платник податків намагається створити зовнішні ознаки правомірності своїх діянь, для встановлення їх реальної протиправності повинна бути проведена переоцінка таких дій (зокрема правочинів, що вчиняються платником). Ми вважаємо, що така переоцінка і перекваліфікація може здійснюватися виключно судом, оскільки, по-перше, часто закон прямо встановлює відповідну компетенцію суду (маємо на увазі, зокрема, про визнання недійсними правочинів, встановлення їх фіктивності чи удаваності), а по-друге, судові процедури забезпечать кваліфіковану, об'єктивну та неупереджену оцінку ситуації, по-третє, платник податків буде мати можливість захищати свої інтереси в суді для недопущення необґрунтованого обмеження його прав чи безпідставного притягнення його до відповідальності. Крім того, як слушно зауважує Д. Сахно, з підстав, закріплених на конституційному рівні, слід вважати, що єдиним органом, який визначає юридичні наслідки за фактом зловживання правом, є суд [385, с. 53].

Можливість і необхідність застосування судових процедур для захисту інтересів суб'єктів податкових правовідносин (як приватних, так і публічних) у такій ситуації видається одним із ключів для розв'язання цієї проблеми. Однак, в умовах відсутності належного правового регулювання, такі інструменти також можуть видатися не повністю ефективними та досконалими.

Як зазначає С. Савсерис, застосування судами категорії «недобросовісність» часто є необґрунтованим (зокрема, ігноруються норми права, які підлягають застосуванню). Податкові наслідки, що настають внаслідок цього, виявляються неадекватними тим економічним відносинам, які фактично мали місце. Крім того, застосування судами цих податкових наслідків характеризуються високим ступенем невизначеності. Вони у багато разів більш невизначені, ніж податкові наслідки західних судових доктрин, де працює безліч компенсаторних механізмів [375, с. 18]. Ми вважаємо такий підхід автора занадто категоричним, оскільки багаторічна судова практика виробила зрозумілі критерії правової оцінки дій платників податків.

У ситуації із застосуванням категорії «добросовісність» у податкових відносинах на сьогодні суди заповнюють певну правову прогалину, не маючи для цього необхідного законодавчого інструментарію. Не позбавленими сенсу є побоювання В.В. Ларина, що невизначеність цієї категорії в законодавстві може призвести до суддівського свавілля [240, с.88]. Застереження науковців зводяться до можливості розвитку суддівського свавілля при необмеженому тлумаченні судами оціночних понять, що може призвести до ситуації, коли будь-яке суб'єктивне право можна буде «уразити» формальним посиланням на те, що суб'єкт права здійснював його недобросовісно [95, с. 162].

Таким чином, нами обґрунтовано, що з урахуванням конституційних засад правового порядку, імперативного методу правового регулювання в податковому праві, з метою захисту публічного інтересу від недобросовісної поведінки платника податків, норми ПК України, які визначають обов'язки платників податків, необхідно доповнити нормою, яка встановлювала б обов'язок платника податків діяти добросовісно та не допускати зловживання своїми правами. У зв'язку з цим, слід внести відповідні зміни у статтю 16 ПК України, а встановлення недобросовісної поведінки платників податків винести за межі повноважень податкових органів, закріпивши таку компетенцію виключно за судом.

Крім того, вкрай важливо законодавчо закріпити ознаки, які б характеризували поведінку платника податків як недобросовісну. На думку К. Пашкова, критеріями добросовісності є: повне і своєчасне виконання платником податків свого обов'язку зі сплати податків і зборів; відсутність в діях особи складу податкового правопорушення [296, с. 36]. Ми вважаємо такі критерії занадто нечіткими та абстрактними. С. Савсерис стверджує, що аналіз відомих судовій практиці випадків недобросовісності дозволяє зробити висновок, що «недобросовісним платником податків» визнається той, хто в цілях отримання податкової вигоди здійснює фіктивні й удавані угоди [375, с.8]. Підхід цього автора ми вважаємо звуженим, оскільки він не враховує всіх можливих критеріїв недобросовісної поведінки та

зловживання правом. В. Ардашев в умовах правової невизначеності поняття «недобросовісність платника податків» пропонує в якості його критеріїв використовувати вироблені зарубіжною і вітчизняною судовою практикою судові доктрини (концепції) [51, с.12]. Ми поділяємо вказану думку і вважаємо, що такі ознаки слід визначити, враховуючи світовий досвід протидії податковим зловживанням, а саме нормативно передбачити застосування відомих і широко застосованих доктрин «ділова мета», «зміст над формою», «реальність господарської операції», «угода по кроках». Детальніше ми проаналізуємо вказані доктрини, а також порядок та наслідки їх застосування в наступному підрозділі.

У теорії податкового права деякі науковці розмежовують категорії «добросовісність платника податків» і судові доктрини. Наголошується на тому, що категорія «добросовісність» не має достатньої чіткості у застосуванні, а судові доктрини є альтернативним варіантом протидії зловживанню правами. Реакцією на всі ці системні суперечності, внаслідок яких спроби уніфікації недобросовісності як податково-правової характеристики виявилися малоефективними, стало судове санкціонування доктрини як загальної норми протидії уникненню оподаткування. Основною ідеєю останньої виступила не тільки заміна морально-правової оцінки платника податків на економіко-правову оцінку його поведінки, але також систематизація вироблених багаторічною практикою вирішення податкових спорів ознак правомірної і неправомірної поведінки, спрямованої на скорочення податкових виплат [61, с. 565]. На нашу думку, ці категорії не слід розмежовувати, адже дії платників податків, які не узгоджуються з доктринами «ділової мети» та іншими, можуть кваліфікуватися як недобросовісні, тому доктрини можуть виступати саме критеріями добросовісної поведінки.

Недобросовісна поведінка платника податків і зловживання ним своїми правами, якщо це буде встановлено у визначений законом спосіб, виходить за межі правомірної поведінки, а отже, і за межі податкового планування. З огляду на вищенаведене, при здійсненні податкового планування платник повинен перевіряти відповідність своїх дій не тільки матеріальним нормам податкового права, а й за-

кріпленим законодавчо доктринам, як на предмет їх правомірності, так і добросовісності.

Розширення кола обов'язків платників податків, а також законодавче закріплення судових доктрин може спричинити ускладнення становища платників податків, тому поряд з цим потрібно запроваджувати необхідні компенсатори, які дадуть змогу забезпечити баланс приватного та публічного інтересу, а також захист прав платників податків. На наше переконання, одним із найважливіших механізмів досягнення цього балансу є законодавче закріплення принципу презумпції добросовісності платників податків, за яким поведінка платника податків буде вважатися добросовісною, якщо податковими органами не буде доведено зворотнє.

Про необхідність застосування презумпції добросовісності у праві говорить і О. Рогач, який наводить такі аспекти її застосування:

- 1) всі дії, які вчиняє суб'єкт правовідносин, апіорі є добросовісними;
- 2) всі сумніви, протиріччя і неясності актів законодавства повинні трактуватися на користь суб'єкта правовідносин;
- 3) на учасника правовідносин не можна накладати додаткові обов'язки, не передбачені законодавством;
- 4) вирішення питання «добросовісності» чи «недобросовісності» суб'єкта правовідносин повинен здійснювати лише суд, а не будь-який інший орган державної влади;
- 5) при виникненні спору (не)«добросовісність» суб'єкта повинна перевірятися у кожному конкретному випадку;
- 6) при судовому спорі щодо «недобросовісності» суб'єкта правовідносин, обов'язок доказування «недобросовісності» такого суб'єкта лежить на протилежній стороні [370, с. 230].

Повністю погоджуючись із наведеним вище, констатуємо, що частина вказаних положень вже імплементована в податкове законодавство, а інші, які ще на цей час не закріплені в ньому, ми пропонуємо запровадити.

Принцип презумпції добросовісності платника податків може входити у певне протиріччя з концепцією розумної обачності платника

податків. З точки зору Д. Путіліна, зміст доктрини «належної обачності» полягає в тому, що платник податків повинен проявити розумну обачність при виборі контрагента: встановити його правоздатність, повноваження осіб, які діють від його імені, а також, в ідеалі, – поцікавитися добросовісністю контрагента з точки зору сплати податків [360, с.28].

Для з'ясування проблемних питань практичного застосування розглянутої концепції велике значення, на думку А.Пилипенко, має структурно термінологічне розуміння словосполучення «належна обачність», де слово «належна» кореспондується вчиненням суб'єктами підприємницької діяльності певних дій, передбачених законодавством. Так і термін «обачність» в прикладному розумінні слід інтерпретувати як певну варіацію дій, що володіють ознакою потенційної внутрішньої економічної безпеки, що дозволяє суб'єкту господарювання без репутаційних і підприємницьких ризиків здійснювати свою діяльність. Таким чином, вибираючи контрагента, господарюючий суб'єкт повинен вжити достатні й розумні заходи з перевірки благонадійності і можливості особи виконати відповідну угоду. Однак першорядне значення для нього набуває відповідь на питання про те, що він повинен зробити (у чому виражається достатність вжитих ним заходів) при виборі контрагента, щоб уникнути претензій контролюючих органів [302, с. 56].

Як зазначає Н.Блажівська, у науці, так і на практиці наголошується на необхідності використання доктрини належної податкової обачності (*doctrine of tax due diligence*) як законної передумови отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності при виборі контрагента. Відтак, «обачний» платник ПДВ в Україні перед учиненням правочину має принаймні, але не тільки, перевірити свого контрагента на предмет податкової «добросовісності» за доступними базами даних, так само як і бути готовим навести докази на підтвердження обґрунтованості вибору контрагента тощо [73, С. 26-27].

Разом з тим, норми чинного законодавства не передбачають відповідний обов'язок платника податків щодо будь-якої додатко-

вої перевірки своїх контрагентів. Не визначено, які саме відомості про свого контрагента платник податків повинен перевірити, для того, щоб відповідати доктрині належної податкової обачності. Встановлення такого обов'язку судами під час розгляду податкових спорів без відповідного нормативного закріплення не узгоджується зі визначеним частиною 1 статті 19 Конституції України правовим порядком і примушують платника податків робити те, що в законі не передбачено.

На наше переконання, презумпція добросовісності платника податків повинна мати пріоритет над доктриною належної обачності, адже вона кореспондується зі встановленим у адміністративному судочинстві обов'язком доказування суб'єктом владних повноважень правомірності свого рішення. Такий підхід також узгоджується і з принципом презумпції правомірності рішень платників податків, необхідність застосування якої не ставиться під сумнів.

В Ухвалі від 16.10.2003 № 329-0 Конституційний Суд Російської Федерації вказав, що у сфері податкових відносин діє презумпція сумлінності. Правозастосовні органи не можуть тлумачити поняття «добросовісні платники податків» як таке, що покладає на платників податків додаткові обов'язки, не передбачені законодавством [285].

У судовій практиці вирішення податкових спорів суди займали доволі суперечливу позицію з цього приводу, однак, на наше переконання, слід погодитися з підходом Вищого адміністративного суду України, відображеним у свій час в ухвалі від 09.10.2013 р. по справі № К/9991/55706/12, відповідно до якого поняття «добросовісний платник», яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення в нього додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування, а саме: платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може володіти інформацією відносно виконання контрагентом податкових зобов'язань. А відтак, за умови невстановлення податковим органом наявності замкненої схеми руху коштів, яка б могла свідчити про узгодженість дій позивача та його постачальників для

одержання товариством незаконної податкової вигоди, останнє не може зазнавати негативних наслідків через діяння інших осіб, що перебувають поза межами його впливу [435].

Правознавці наголошують на тому, що останні тенденції судової практики в податкових спорах свідчать про її суттєві зміни. Так, спостерігається збільшення випадків керування судами доктриною презумпції добросовісності платника податків, встановлення ділового характеру відносин із контрагентами і, відповідно, є великий відсоток задоволення позовів про скасування рішень контролюючих органів, що є безперечно позитивним моментом [463, с. 187].

Не відкидаючи наявність сенсу у використанні доктрини «розумної обачності» для захисту інтересів держави, ми вважаємо, що слід у законодавстві врегулювати, які саме дії господарюючий суб'єкт зобов'язаний зробити для того, щоб підтвердити добросовісність і обачність своєї поведінки. Такі обов'язки не мають бути надмірно обтяжливими, повинні передбачати здійснення доступних для платника кроків, зокрема перевірки наявності факту державної реєстрації юридичної особи чи фізичної особи-підприємця в контрагента, наявності повноважень у особи, яка укладає відповідний правочин, у відносинах зі сплати ПДВ – перевірка факту реєстрації платником ПДВ. Зі свого боку, податкові органи наділені значно більшим арсеналом повноважень для встановлення фактів, які можуть свідчити про незаконність діяльності того чи іншого контрагента. З огляду на це, ми вважаємо за доцільне передбачити на рівні закону формування реєстру «ненадійних» контрагентів, з унесенням до нього за відповідними критеріями тих суб'єктів, здійснення операцій з якими містить високі ризики порушення податкового законодавства. Такими критеріями можуть бути, зокрема, притягнення платників податків чи їх посадових осіб до кримінальної відповідальності за податкові злочини, анулювання реєстрації платником ПДВ чи встановлена судом сукупність додаткових факторів: відсутність за місцем знаходження, відсутність найманих працівників тощо.

Крім того, норми ПК України мають передбачати наслідки недобросовісної поведінки платника податків. Ми пропонуємо, щоб

відповідні наслідки могли застосовуватися тільки на підставі судового рішення і полягати у визнанні правочину платника податків не дійсним (як такий, що суперечить інтересам держави і суспільства, чи визнання правочину удаваним або фіктивним). Виключно після набрання рішенням суду законної сили можуть застосовуватися відповідні податкові наслідки, що тягнутимуть за собою позбавлення платника податків податкових вигод, а також притягнення його до юридичної відповідальності.

3.2. Проблеми застосування судових доктрин як критеріїв добросовісної поведінки платника податків при здійсненні податкового планування

Ми обґрунтували, що для визначення меж допустимого податкового планування в податковому законодавстві необхідно встановити обов'язок добросовісної поведінки платника податків. При цьому треба чітко нормативно закріпити ознаки недобросовісної поведінки та зловживання правом, взявши за основу судові доктрини, які широко застосовуються у світовій практиці та в Україні, навіть ще не набувши формальної визначеності.

Варто наголосити, що норми податкового законодавства України взагалі не визначають підстави та порядок застосування судових доктрин. У нормах законодавства України про застосування судових доктрин йдеться тільки в частині 1 статті 8 Закону України «Про міжнародне приватне право», яка передбачає при застосуванні права іноземної держави встановлювати зміст згідно з офіційним тлумаченням, практикою застосування і доктриною у відповідній іноземній державі [354].

Для забезпечення належного дослідження проблеми застосування судових доктрин у податкових правовідносинах спочатку з'ясуємо суть цього терміну.

Доктрина (лат. *doctrina* – учення, наука, навчання, освіта) – філософська, політична, релігійна теорія, концепція, учення, система по-

глядів, керівний теоретичний чи політичний принцип. За загальним правилом будь-яка доктрина ділиться на офіційну, створювану на національному рівні або наднаціональному (експертні висновки, наведені вище), і наукову, що зароджується в університетах, наукових установах тощо [440].

Поняття «судова доктрина» слід відрізнити від категорії «правова доктрина». О. Скакун розглядає правову доктрину як акт-документ, що містить концептуально оформлені правові ідеї, принципи, що розробляються вченими з метою вдосконалення законодавства, усвідомлюються (сприймаються) суспільством та підтримуються (формалізуються) державою [389, с. 224].

На сьогодні відсутнє єдине визначення поняття судової доктрини, натомість існують кілька підходів стосовно її трактування. За одним з них судова доктрина визначається як принцип, покладений в основу висновків, прийнятих в судовій практиці, за іншим – як комплекс правових позицій, які мають основну мету, внутрішню побудову та понятійний апарат [463, с. 186].

У правових системах англо-саксонського типу судовою доктриною називають правило, яке виникло внаслідок неодноразового застосування судового прецеденту, або, іншими словами, доктрина – це результат узагальнення правозастосовної практики з певного, чітко визначеного питання [306, с. 153].

Як зазначає Ю. Оніщик, судові доктрини – це типові підходи і методи вирішення певних судових спорів, які сформувалися в ході накопичення і подальшого узагальнення судової практики. Саме вони становлять найбільший інтерес як критерії визначення меж податкової оптимізації. Спеціальні судові доктрини відносяться до методів, що дозволяють запобігати ухиленню від сплати податків за допомогою використання різних несумлінних схем та методик. Це – дуже дієва зброя в умовах, коли немає законодавчих перешкод на шляху платників податків, які зловживають своїми правами і прагнуть збагатитися за рахунок бюджету [284, с. 144].

Д. Гетьманцев та Н. Блажівська під судовою доктриною розуміють висновки щодо застосування норм права, викладені в поста-

новах Верховного Суду. Ці висновки не змінюють, не скасовують, а доповнюють існуюче правове поле, а тому суди не можуть їх застосувати у разі невідповідності закону та принципу верховенства права [112, с. 85].

На думку М. Самбора, факт визнання судової доктрини є наслідком формування якісних правових позицій судової гілки влади – інтелектуально-вольової, дослідницько-пошукової діяльності суб'єкта права (у даному разі – суду), пов'язаної із формуванням та викладенням мотивованої та обґрунтованої думки на основі дослідження обставин справи, кваліфікації діянь учасників правовідносин, а також обрання на власний розсуд та з власної інтерпретації норм позитивного права, які слід використовувати як засіб урегулювання (унормування) конкретних суспільних відносин та їх обґрунтування [382, с. 170].

У світовій практиці початок застосування податкових судових доктрин пов'язують із рішеннями Верховного суду США у справах «Грегорі проти Хелверінга, керівника Служби внутрішніх доходів» та у справі «Дженерал Утілітіс проти Хелверінга» (1935 р.) [284, с. 145].

На думку С. Савсериса, застосування судових доктрин і загальних норм проти ухилення від оподаткування покликане відмежувати податкове планування та ухилення від оподаткування. Основна специфіка цих категорій полягає в тому, що межа між ними не може бути визначена завчасно і чітко [375, с. 19].

Наголошуючи на широкій світовій практиці використання судових доктрин для протидії податковим зловживанням, прихильники їх застосування не враховують, що в багатьох країнах світу, таких як США, Італія, Німеччина, їх застосування закріплено на законодавчому рівні, що легітимізує таку можливість. В Україні таке закріплення судових доктрин у нормативних актах фактично відсутнє. Більше того, необхідно врахувати, що правова система України близька до романо-германського типу правових систем, де основним джерелом (формою) права є нормативно-правовий акт, на відміну від англо-американського типу, де на казуїстичному рівні основним джерелом права може вважатися судовий прецедент. У

країнах англо-американської правової сім'ї судова доктрина може формуватися і застосовуватися без законодавчого закріплення, набуваючи свою легітимність із такого джерела права, як судовий прецедент. В Україні на рівні теорії права це неможливо, але на рівні судової практики у податкових спорах набуло широкого поширення. Обґрунтовуючи такий підхід, вчені стверджують, що сьогодні ми спостерігаємо унікальний процес синтезу англо-саксонської та романо-германської правових традицій, що, зокрема, проявляється у взаємному проникненні правових інститутів. У межах цього процесу в романо-германських правових системах з'являється у різних видах і формах правовий прецедент і, відповідно, судова доктрина як джерела права [112, с. 89].

На думку С. Барташевича, оскільки законодавець усунувся від нормативного встановлення загальної норми щодо протидії уникненню оподаткування і, як наслідок, обов'язкових для правозастосування критеріїв правомірності або протиправності поведінки платника податків, у зв'язку з цим своєрідною методологічною підставою правової оцінки фактів зменшення платниками податків податкового навантаження став судовий розсуд [61, с. 561].

У спеціальній літературі виділяють такі види податкових доктрин, які найчастіше застосовуються судами США: доктрина пріоритету суті над формою, доктрина економічної суті, доктрина належної обачності, доктрина ділової мети, доктрина угоди по кроках та удаваної угоди [73, с.24]. Вказані доктрини активно застосовуються і в інших країнах, при цьому найбільш поширеною і дієвою є доктрина «ділової мети». Україна почала й активно продовжує наслідувати приклад зарубіжних країн.

Як зазначає С. Савсерис, суть доктрини «ділова мета» полягає в тому, що правочин кваліфікується як такий, що спрямований винятково на отримання податкової вигоди та який не має під собою розумної, економічно обґрунтованої, необхідної і достатньої ділової (господарської) мети. Концепція «ділової мети» може використовуватися у вузькому сенсі, при якому переоцінюються податкові наслідки угод, які не мають ніякої ділової мети, і в широкому сенсі

– коли переглядаються податкові наслідки угод, що мають як податкову, так і ділову мету, але «вага» податкової мети переважає. Застосування концепції «ділова мета» в широкому сенсі призводить до утворення нової категорії угод – «неприпустиме податкове планування», яка характеризується одночасною наявністю і ділової, і податкової мети. Але в цих угодах ділова мета визнається «недобросовісною», або домінує мета податкової економії. Можливість довільної оцінки названих характеристик тягне за собою виникнення розмитої і умовної межі між допустимим і недопустимим податковим плануванням [375, с. 15-16].

Для застосування вказаної доктрини визначальним є саме з'ясування суті поняття «ділова мета». Метою підприємницької господарської діяльності відповідно до частини 2 статті 3 ГК України є отримання прибутку. Норма підпункту 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 ПК України визначає спрямованість господарської діяльності на отримання доходу. Таким чином, однією з основних ознак, яка свідчить про наявність ділової мети при здійсненні господарської діяльності, є спрямованість на отримання прибутку. У разі, якщо така ознака має місце, не може йти мова про невідповідність операції платника податків доктрині «ділової мети». Разом з тим, не варто звужувати поняття «ділова мета» виключно прагненням отримати прибуток безпосередньо від здійснення конкретної операції. Інтерес платника податку може полягати також і в отриманні інших результатів, зокрема таких як модернізація основних засобів, отримання конкурентних переваг, розширення ринків збуту, реалізація маркетингової політики, оновлення товарних залишків тощо. Безпосередньо такі операції можуть і не принести прибуток платнику податків на момент їх здійснення, однак вони можуть зумовлювати отримання платником певних ділових переваг у майбутньому. Тому застосування доктрини «ділової мети» при оцінці операцій платника податків повинні враховувати ці чинники, а висновок про відсутність ділової мети може бути зроблено виключно в тому разі, якщо відсутня жодна розумна економічна причина здійснення господарської операції, крім отримання податкової вигоди.

А. Пилипенко слушно відзначає, що в питанні про те, які дії платника податків можна вважати спрямованими на отримання необґрунтованої податкової вигоди, практично неможливо виробити єдиний алгоритм, що може однаково застосовуватися до різних ситуацій. При цьому змістовне наповнення доктрини «ділова мета» є одним із найбільш суттєвих протиріч у відносинах між платниками податків та податковими органами [333]. Дійсно, у кожній конкретній ситуації можуть бути різні фактичні обставини, яким може надаватися різна правова оцінка. Однак, це може тягнути за собою ризики суб'єктивізму та правової невизначеності. Тому ми наголошуємо на необхідності вироблення і нормативного закріплення чітких критеріїв невідповідності доктрині «ділової мети» або іншим аналогічним доктринам, а вже кожна окрема ситуація може аналізуватися на відповідність чи невідповідність цим критеріям.

Протягом тривалого часу в ПК України норма підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 встановлювала визначення поняття «розумна економічна причина (ділова мета)» – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Поряд з тим, у тексті ПК України вказаний термін не застосовувався взагалі, існування його, без конкретного застосування у нормах, що встановлювали правила оподаткування, з точки зору мети нормативного регулювання було позбавлено сенсу. Згодом у проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 1210 було зроблено спробу визначити ознаки ділової мети. Зокрема встановлено, що економічний ефект передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. Для цілей оподаткування вважається, що операція не має розумної економічної причини (ділової мети), зокрема, але не виключно, якщо:

- головною ціллю або однією із головних цілей операції та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми подат-

ків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків;

- в зівставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб [342].

Віддаючи належне прагненню законодавця нормативно врегулювати застосування доктрини ділової мети, разом з тим ми змушені звернути увагу на те, що, по-перше, у законі встановлено невичерпний перелік ознак ділової мети, таким чином надається можливість податковим органам застосовувати й інші ознаки, не закріплені нормативно, і визначати їх на власний розсуд. По-друге, кожна окрема з закріплених у законі ознак ділової мети навряд чи може розглядатися як самодостатня, поряд із цим законодавець не передбачив їх застосування в сукупності, більше того, виключив таку можливість, встановивши невичерпний перелік таких ознак.

Слід водночас відзначити, що у проекті закону № 1210 застосування критерію «ділової мети» було обмежено операціями з нерезидентами, зокрема контрольованими, які, крім критерію «витягнутої руки», повинні відповідати і критерію «ділової мети». Закріпивши у нормах матеріального права застосування доктрини «ділової мети», законодавець частково заповнив правову прогалину, визначивши звужений спектр правовідносин, де її застосування врегульовано нормативно. Однак, чи означає це, що з набранням чинності вказаного закону правозастосування зміниться, податкові органи та суди будуть перевіряти на відповідність доктрині «ділової мети» тільки господарські операції, зокрема контрольовані, з нерезидентами? З одного боку, якщо в одних правовідносинах законодавець визнав за необхідне нормативне закріплення вказаної доктрини, а в інших – не зробив цього, легітимність її застосування у правовідносинах, що не охоплюються правовим регулюванням, залишається під сумнівом. З іншого боку, фактичне правозастосування і сформована судова практика допустили широке застосування вказаної доктрини до необмеженого кола господарських операцій платника податків,

тому ми передбачаємо, що на практиці застосування доктрини «ділової мети» не буде звужено в майбутньому. Тому ми змушені констатувати, що законодавець, прагнучи удосконалити правове регулювання, насправді допустив ще більшу правову невизначеність.

Ще одним недоліком чинної правової форми доктрини «ділової мети» науковці називають її розкриття через призму категорії «розумна економічна причина». С. Барташевич стверджує, що оскільки критерій розумності є оціночним і з загальнонаукових позицій передбачає певну відповідність поведінки індивіда соціальному досвіду, вчинення платником податків діяння, спрямованого на отримання податкової вигоди, тягне ризик кваліфікації такого діяння не на основі правових приписів, які не описують кордонів розумного, а виходячи з особистого соціального досвіду суб'єкта правозастосування і індивідуального розуміння ним категорії, яка трактується, що аж ніяк не сприяє підвищенню правової визначеності практики оподаткування. При цьому така зовнішня детермінація доктрини одночасно визначає її нездатність бути універсальним засобом розмежування правомірних і протиправних способів зниження податкового навантаження, юридично адекватно реагувати на все різноманіття фактів господарської діяльності [61, с. 566].

Д. Гетьманцев та Н. Блажівська наголошують, що різноманітність господарських правовідносин і фактичних обставин справи створює ще одну складність у застосуванні судових доктрин. Обставини справи можуть бути настільки різноманітні, що навіть відповідаючи доктрині за зовнішніми ознаками, по суті можуть не давати можливості застосувати до них відповідні висновки і конструкції. Судова доктрина надає концептуальні підходи до вирішення судових справ певної категорії, тому вона навіть теоретично не може стосуватися вузьких правовідносин, зокрема й тих, що регулюються на рівні підзаконних актів [112, с. 91].

Необхідно наголосити, що всім господарським операціям притаманний певний діловий ризик, тому не може бути зроблений висновок про відсутність ділової мети в тому разі, якщо бажаний для платника податків економічний результат, на який він дійсно очіку-

вав при здійсненні господарської діяльності, не досягнуто з тих чи інших причин. Невідповідність принципу «ділової мети» може мати місце виключно в тому випадку, якщо платник із самого початку не прагнув отримати будь-який позитивний результат від здійснення господарської діяльності, крім податкової вигоди. У тому ж випадку, якщо платник мав намір досягти бажаного економічного результату, однак не досяг його в силу певних обставин, це не може бути підставою для переоцінки податкових наслідків його господарської операції. При цьому не має значення, чи відсутність бажаного економічного результату пов'язана з об'єктивними факторами, не залежними від платника, чи це стало причиною помилкових ділових рішень чи недбалості самого платника.

Аналогічної позиції притримується Верховний Суд у постанові від 07.03.2019 року у справі № 818/3838/15, де зазначено, що зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника податків на отримання позитивного економічного ефекту. При цьому необов'язково, щоб економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому. Цілком можливо, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект від господарської операції може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є одним із варіантів об'єктивного перебігу подій при здійсненні господарської діяльності. Тобто господарська операція, спрямована на отримання доходу, не завжди може мати позитивний економічний ефект, що є об'єктивним процесом здійснення господарської діяльності, оскільки при здійсненні господарських операцій існує звичайний комерційний ризик отримати збиток від конкретної операції. Отже, збитковість господарської діяльності не може бути підставою для визначення такої діяльності як негосподарської та/або спрямованої на ухилення від оподаткування [322].

У безпосередньому зв'язку з доктриною «ділової мети» виділяють доктрину «економічна доцільність угоди», суть якої полягає в тому, що господарська діяльність платника податків повинна бути

спрямована на отримання прибутку. Указана доктрина не тотожна за своєю суттю з доктриною «ділова мета», оскільки вужча за змістом, адже передбачає тільки одну вимогу до діяльності платника податків - вона повинна бути прибутковою. На наше переконання, вказану доктрину не варто розглядати як самостійну концепцію, а як одну із складових доктрини «ділової мети», адже насправді економічна доцільність угоди, спрямована на отримання прибутку, є однією із основних ознак ділової мети при здійсненні господарської операції.

Н. Блажівська вказує на те, що доктрина економічної суті – це вироблена судами доктрина, зважаючи на яку в отриманні очікуваної податкової вигоди від правочину може бути відмовлено, якщо угода не призводить до значущих змін в економічному становищі платника податків, крім зниження податку, або угода не має ділової мети. Досвід США свідчить про нормативне врегулювання застосування вказаної доктрини. 30 березня 2010 року доктрина економічної суті дістала свого законодавчого закріплення в статті 7701 (o) Кодексу внутрішніх доходів США (що спричинило жваву дискусію серед як практиків, так і науковців). Так, з вказаної норми випливає, що правочин має економічну суть, якщо: а) він призводить до суттєвої зміни в економічному становищі платника податків; б) платник податків мав власну суттєву мету на вчинення правочину (крім отримання податкової вигоди) [73, с. 25-26].

Ми вважаємо, що попри певні відмінності, доктрини економічної доцільності угоди та доктрини економічної суті можна використовувати в межах загальної доктрини ділової мети, яка всі притаманні їм ознаки може охопити. Зайве розпорошення у визначенні різних варіацій судових доктрин буде ускладнювати правозастосування, не буде сприяти правовій визначеності і призведе до збільшення кількості спорів між платниками податків та податковими органами.

Концепція доктрини «сутність над формою» (equity above the form) полягає в тому, що юридичні та податкові наслідки виконання правочину визначаються в першу чергу його змістом, а не тільки зовнішньою формою, відповідно до правовідносин, що реально мали місце між сторонами. Як зазначає Н. Блажівська, ефектом

такого визначення, як правило, є отримання податкового результату іншого, ніж той, який передбачала обрана форма правочину. Як свідчить аналіз практики застосування вказаної доктрини, вона має суттєві обмеження, які слугують гарантією дотримання права добросовісного платника податків на захист від свавільного переключення правочину з боку держави. Так, форма правочину не може бути проігнорована, якщо відбулися реальні зміни в економічному становищі осіб, та/або правочин мав реальну ділову мету [73, с. 25]. Таким чином, ми бачимо, що доктрині «ділова мета» надається перевага в порівнянні з доктриною «сутність над формою». Логічно, що застосування вказаної доктрини виправдане саме у разі, якщо платник податків, зловживаючи своїми правами, діє на шкоду державним і суспільним інтересам.

Ю. Оніщик зауважує, що корисним з точки зору застосування доктрини «сутність над формою» є досвід Італії, яка вирішила закріпити її в законах. Відповідна концепція знаходить своє підтвердження у ст. 8 закону про реєстрацію (введений у дію королівським указом від 30 грудня 1923 року № 669) і ст. 19 Декрету Президента Італії від 29 жовтня 1972 року № 634. Згідно зі ст. 8 закону про реєстрацію податки застосовуються у відповідності з глибинною сутністю і наслідками актів чи угод, навіть якщо зовнішнє визначення або форма їх прояву їм не відповідають. Статтею 19 Декрету Президента Італії від 29 жовтня 1972 року № 634 передбачено, що податки слід застосовувати, враховуючи внутрішню природу і юридичні наслідки актів, що подаються до реєстрації, навіть якщо вони не співпадають із зовнішньою стороною їх оформлення [284, с. 145].

На думку А. Пилипенко, судова доктрина «угода по кроках», що має багато спільного з вищевказаними доктринами, спрямована на розгляд тільки фактичних результатів операцій, усуваючи проміжні операції при аналізі конкретної угоди. Застосування доктрини «угода по кроках» дозволяє податковим органам довести, що поділ єдиної угоди на ряд проміжних мав на меті тільки ухилення від сплати податків [301, с.88]. С. Барташевич займає позицію, що ця доктрина ставить перед суб'єктами правозастосування завдання встановлення

взаємозв'язку кількох угод, об'єднаних спільною метою зменшення податкового навантаження. Якщо окремі операції в ряді послідовних угод є фіктивними або удаваними, поряд з тим не мають розумної ділової мети, внаслідок чого досягається податкова економія, податкові наслідки групи угод визначаються без урахування угод, укладених платником податків з відсутністю наміру досягти реального господарського результату. Навпаки, узгодженість і спільність мети кількох здійснених господарських операцій свідчить про їх економічну сутність як єдиного цілого, що, зокрема, дозволяє розраховувати фіскальні наслідки за кінцевим, фактично отриманим економічним результатом [61, с. 569].

Деякі науковці окремо виділяють взаємопов'язану з попередньою доктрину «одна рука» або «фактичний власник», яка виявляється, як правило, при аналізі посередницьких операцій або схем ухилення від оподаткування з використанням ряду підконтрольних (афілійованих) фірм (найчастіше офшорних компаній), через які чи від імені яких здійснюється продаж товарів (робіт, послуг), з метою відпливу прибутку на ці фірми, ухилення від сплати податків з обороту (переважно ПДВ) тощо. Зміст доктрини полягає в тому, що при виявленні схеми ухилення від сплати податків, до відповідальності притягається особа, яка спланувала, організувала і фактично здійснила реалізацію незаконної господарської «схеми» для ухилення від сплати податків та яка в кінцевому підсумку від її впровадження отримала відповідну вигоду [71, с.6].

Доктрина реальності господарської операції полягає в тому, що податкові наслідки створює лише та реальний рух активів, господарська операція, яка фактично мала місце. Вказана доктрина набула чи не найбільшого розповсюдження в податкових правовідносинах, зокрема при вирішенні податкових спорів. Насправді, переважна більшість зловживань з боку платників податків, пов'язаних із протиправним і штучним отриманням податкових вигод, пов'язана саме із діяльністю фіктивних суб'єктів, які, не здійснюючи реально господарську діяльність, забезпечують для суб'єктів реального сектору економіки можливість зменшення податкових зо-

бов'язань, штучного розмивання бази оподаткування тощо. В Україні сформувався практично однозначна судова практика, відповідно до якої суди стверджують, що визначальною ознакою господарської операції є те, що вона має спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків. Здійснення господарської операції і власне її результат підлягають відображенню в бухгалтерському обліку. Водночас, статтю 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. Аналіз цієї норми дає підстави вважати, що первинному документу згідно з цим визначенням притаманні дві обов'язкові ознаки: він має містити відомості про господарську операцію і підтверджувати її реальне (фактичне) здійснення. Законодавчі положення свідчать на користь висновку про те, що податкові наслідки у вигляді формування податкового кредиту та витрат є правомірними лише у випадку реального виконання господарської операції та її підтвердження належними первинними документами, що відповідають критерію повноти та достовірності представлення інформації про юридичний факт і дозволяють встановити дійсний рух активів у процесі виконання господарської операції. Наслідки в податковому обліку платника створюють лише реально вчинені господарські операції, тобто такі, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника та відповідають змісту, відображеному в укладених платником податку договорах. Необґрунтована податкова вигода характеризується відсутністю фактичного виконання господарських операцій, здійсненням операцій без ділової мети та обліком операцій безвідносно до їх реального економічного змісту, узгодженістю дій покупця та постачальника для штучного створення умов бюджетного відшкодування. Якщо певна господарська операція не відбулася чи відбулася не за тим її змістом, який відображений в укладених платником податку договорах, то це є підставою для застосування відповідних наслідків у податковому обліку [327].

Доволі непослідовною є позиція Верховного Суду в оцінці такого критерію реальності чи нереальності господарської операції, як на-

явність у платника податків чи його контрагента трудових ресурсів, основних засобів, необхідних для здійснення господарської операції. Зокрема у постанові від 05.11.2019 року в справі №813/3661/16 факт відсутності таких ресурсів слугував однією з підстав для ухвалення судового рішення на користь податкового органу. Водночас у постанові від 07.08.2018 року в справі №808/760/16 Верховний Суд застосував інший підхід, зазначивши, що відсутність у спірних контрагентів матеріальних та трудових ресурсів також не виключає можливості реального виконання ним господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу). Основні та транспортні засоби можуть перебувати в постачальника на праві оренди або лізингу [328]. Очевидно, що при оцінці таких критеріїв слід виходити, по-перше, із змісту господарської операції, адже в різних ситуаціях може бути різною потреба в трудових та матеріальних ресурсах, а по-друге, визначальною має бути та обставина, наскільки переконливо податковим органом доведено факт неможливості здійснення господарської операції за відсутності таких ресурсів. При цьому цей критерій повинен враховуватися комплексно, у поєднанні з іншими факторами, які дадуть можливість об'єктивно встановити факт реальності чи нереальності господарської операції.

Непослідовність судової практики є однією з проблем, яка ще більше ускладнює застосування судових доктрин, зокрема при вирішенні податкових спорів. Як стверджує М.Самбор, судова доктрина в українському просторі правозастосування не вирізняється належною аргументованістю, що призводить до того, що вона втрачає теоретичну складову, яка виступає цементуючим елементом у возз'єднанні норм позитивного права. Як наслідок, судово-правові позиції, які мали б стати основами формування судової доктрини, почасти спростовуються самим їх творцем, що вказує на відсутність усталеності та належної теоретичної обґрунтованості необхідності застосування відповідних норм, а також на неможливість спиратися

на них суб'єкту правозастосування. Особливо гостро це питання постає, коли судова доктрина надзвичайно швидко переглядається самою судовою гілкою. Такий підхід не сприяє впровадженню судової доктрини у систему національного законодавства та визнанню її як ефективного джерела права [382, с.172]. Поряд з цим слід врахувати і думку інших науковців, які наголошують на важливості того, щоб Верховний Суд у своїх висновках, яким надає значення судової доктрини, виходив із того її розуміння, яке повністю відповідає принципу верховенства права. Верховний Суд має знайти правильний баланс, з одного боку, між уникненням шаблонування рішень судів, зашорення свідомості суддів у межах вказівок вищої інстанції, а з іншого – забезпеченням правової стабільності та передбачуваністю судових рішень у межах легітимних очікувань громадян [112, с.98].

Ми поділяємо думку М.Бондаренко про те, що судові доктрини мають значні недоліки, основні з яких полягають у тому, що вони є більш прийнятними для країн з англосаксонською системою права, у той час як романо-германська правова сім'я зазнає складнощів при їх застосуванні. Більше того, вони функціонують уже на стадії судового розгляду, тобто держава вже може зазнати недонарахувань, необхідних до сплати податків, а процес вирішення такої ситуації може тривати довгий час. Судові доктрини також не дають змоги платникові податків належним чином спланувати стратегію свого бізнесу за браком відповідних законодавчих норм [77, с.157].

Ми вже наголошували на тому, що для застосування судових доктрин як ознак добросовісної поведінки платника податків необхідно надати їм формальної визначеності, закріпивши такі ознаки у нормах законодавства. Існує протилежна думка, яка полягає в тому, що судові доктрини фізично не можуть формалізуватися, не можуть міститися в одному документі. Доктрини існують у формі ідей, доктринальної свідомості, основних положень, які просто «не вміщуються» в одному документі [112, с.92]. На наш погляд, у податкових правовідносинах, при вирішенні окресленої правової проблеми, слід відштовхуватися від імперативності методу їх правового регулювання, опиратися на основи конституційного правового порядку, тому

необхідно легітимізувати застосування судових доктрин у нормах податкового права. Такі важливі і концептуальні правовідносини не можуть залишитися неврегульованими на рівні закону, допускаючи можливість встановлення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, не передбачених законом, тільки судовими доктринами, визнаючи їх як джерело права. Ми проти надмірної деталізації в нормах права ознак недобросовісної поведінки суб'єктів податкових відносин та порядку застосування судових доктрин, адже дійсно, у законі неможливо врахувати всю багатогранність цих суспільних відносин, однак основні засади мають бути встановлені законом, а суб'єкти правозастосування, керуючись ними, мають їх розвивати та доповнювати, формуючи судову практику, з урахуванням конкретних правовідносин та обставин справи. Тут необхідно погодитися із Д.Степановим, який зазначає, що доктрина перш ніж заглиблюватися в хитросплетіння приватних, прикладних питань повинна знову і знову ставити основні, глибинні питання, що сколихують догму права [403, с.6] Водночас, як зауважує Д.Бакаєв, узагальнений характер надає нормам і негативні риси: чим більш загальною є норма, тим важче її застосовувати на практиці. Виникає серйозна проблема її конкретизації та тлумачення. Для цього використовується безліч прийомів та способів тлумачення, які дозволяють уточнити волю законодавця. Таким чином, судовими, адміністративними, іншими органами розробляється безліч вторинних норм, положень, які роз'яснюють та конкретизують положення законів. Вони, з точки зору своєї юридичної сили, поступаються законам і в окремих випадках суперечать останнім. Цікаво, що в окремих випадках, саме прийняття таких актів є проявом зловживання правом з боку органів правозастосування [57, с.34].

Як вже зазначалося, на сьогодні судові доктрини хоч і не закріплені нормативно, однак доволі широко застосовуються на практиці. Обґрунтовуючи їх застосування без відповідного нормативного закріплення, О.Папкова спирається на те, що це є специфічний вид правозастосовчої (на думку деяких авторів – навіть правотворчої) діяльності. У такій ситуації має місце прояв певного суддівського

розсуду, суть якого полягає в наданні суду у відповідних випадках правомочності вирішувати спірне правове питання, виходячи з цілей, що переслідуються законодавцем, принципів права й інших загальних положень закону, конкретних обставин справи, а також начал розумності, добросовісності, справедливості та моральності [293, с.4]. М.Самбор вважає, що судова доктрина має характеризуватися динамічністю у заповненні прогалин правового регулювання та бути сталим принципом у використанні обґрунтованих та ухвалених позицій [382, с.171]. Інші дослідники заперечують таку можливість, стверджуючи, що кожна правова проблема має лише одне законне рішення. Право – це закрита система, яка містить рішення для кожної складної проблеми й не залишає місця для суддівського розсуду. Суддя не створює нові правові норми, а розкриває або виявляє вже існуючі [59, с.16-17].

Як зазначає О. Рогач, проблема судівського розсуду знаходить свій вираз не лише в теоретичних дискусіях серед науковців, а й на практиці. Дослідник пов'язує це з такими обставинами:

- недостатнім рівнем юридичної техніки, яка може полягати у використанні неякісних формулювань, відсутності уніфікації термінологічного апарату, вживанні в нормативно-правових актах термінів без їх пояснення, що у свою чергу призводить до труднощів у правозастосовчій практиці. Як приклад, наводиться встановлення у статті 13 ЦК України недопустимості зловживання правом, поряд з цим зазначається, що поняття зловживання правом не дістало належної аргументації. Вживаючи такий термін у кодифікаційному акті, законодавець повинен був максимально роз'яснити його суть і правову природу (необхідно зауважити, що у податковому праві ситуація із застосуванням судових доктрин як механізму протидії зловживанню правом ще більш проблемна. – Я.Г.);
- існуванням у законодавстві прогалин, тобто відсутність норм права (або його частини), що регулюють конкретне суспільне ставлення у тому випадку, коли воно підлягає сфері правового регулювання.

При цьому вказаний автор наголошує на необхідності дотримання меж суддівського розсуду, під якими він розуміє сукупність критеріїв, які чітко обмежують обсяг дозволеної законом поведінки судді й вихід за які кваліфікує як зловживання правом, а саме: призначення права, принципи законності, добросовісності, справедливості, верховенства права, а також процесуальну та матеріальну форму здійснення судового процесу [370, с.152-153].

Застосування судових доктрин у багатьох випадках є процесом складним і оціночним, який все ж таки потребує певного суддівського розсуду. Однак ми опинилися в такій ситуації, коли судові доктрини не закріплені нормативно, можуть застосовуватися не судом, а податковим органом, який одразу застосовує і негативні податкові наслідки для платника, притягує його до юридичної відповідальності. Роль суду в цій ситуації зводиться до оцінки правомірності дії податкового органу та вирішення судового спору. Про необхідні межі розсуду, у цьому разі навіть не судового, а посадової особи податкового органу, не йдеться, що створює великі ризики для платників податків.

Тому важливим аспектом визначення механізмів запобігання зловживання правом з боку платників податків із застосуванням критеріїв судових доктрин є визначення рівня компетенції податкових органів. На наше переконання, самостійне, без відповідного судового рішення, застосування судових доктрин органами державної податкової служби значно ускладнює платникам податків процес податкового планування, оскільки вносить невизначеність у розуміння суті господарської операції та її податкових наслідків, коли відповідна оцінка податкових органів суперечить змісту укладених договорів. Крім того, оцінка податковими органами наявності чи відсутності ділової мети в платника податку часто має суб'єктивний характер, що не враховує всіх аспектів господарських відносин і ситуації на ринку, а доцільність чи недоцільність здійснення певної господарської операції – це передусім ділове рішення, яке платник податків має право приймати самостійно.

С. Савсерис слушно наголошує, що правова невизначеність, притаманна західним судовим доктринам, компенсується цілим ря-

дом факторів. Тому необхідно враховувати, що країна, яка вступає на шлях запозичення судових доктрин проти ухилення від сплати податків повинна враховувати, що поки не запрацюють компенсаторні механізми, які захищають права платників податків, шкода від сліпого наслідування західним судовим доктринам буде істотно переважати позитивні результати [375, с.14]. В Україні наразі такі компенсаторні механізми не є достатніми.

Необхідно визнати, що на сьогодні не закінчений процес реформування органів державної податкової служби, не забезпечено якісні зміни в їх діяльності, спрямовані на неухильне дотримання принципів верховенства права та захисту прав платників податків, не проведено оновлення кадрового складу. При тому, що залишається багато недоліків у роботі податкових органів, на даний час ще не відновлена до них довіра у суспільства, зокрема платників податків. У такій ситуації не виправдано надавати податковим органам право самостійно, без судового рішення визначати наявність ознак недобросовісності та зловживання правом у діях платника податків, у тому числі із застосуванням судових доктрин, при цьому за власним рішенням здійснювати переоцінку податкових наслідків діяльності платника податків, позбавляти його податкових вигод і притягувати до юридичної відповідальності.

Слід наголосити, що податкові органи протягом тривалого періоду намагаються застосовувати судові доктрини при проведенні перевірок платників податків. До того ж, вони намагалися виробити методологію їх застосування, розробити поетапний алгоритм дій органів ДПС при відпрацюванні ризикових суб'єктів господарювання з урахуванням реальних прикладів, про що свідчить лист ДПС України від 15.02.2013 р. N 3848/7/10-1017/575 [338].

Саме по собі застосування судових доктрин органами податкової служби в актах перевірок суперечить самому поняттю судової доктрини, адже, як зазначає Ю. В. Оніщик, «судові доктрини (концепції) – це типові підходи і методи вирішення певних (типових) судових спорів, які сформувалися у процесі накопичення і подальшого узагальнення судової практики [283, с. 156].

Отже, правова оцінка правочину платника податку, в тому числі із застосуванням судових доктрин, має надаватися судом: чи є правочин фіктивний, чи має він реальний характер, чи є правочин удаваним і який реальний зміст господарської операції, чи є правочин таким, що суперечить інтересам держави і суспільства, чи наявна ділова мета (розумна економічна причина при його вчиненні). І тільки при наявності судового рішення, яке набуло законної сили може стояти питання про застосування наслідків нікчемного чи недійсного правочину, які будуть за собою породжувати і відповідні податкові наслідки. Саме при такому підході платник податків буде захищений і від передчасного кримінального переслідування.

Необхідно наголосити, що чинне правове регулювання передбачає саме судовий порядок оцінки змісту та правових наслідків господарських операцій платників податків за наявності ознак зловживання правом, які суперечать інтересам держави та суспільства. Так, норма частини 3 статті 228 ЦК України передбачає недійсність відповідного правочину. Усталена судова практика під ознаки відповідної норми відносила ті правочини, що посягають на суспільні, економічні та соціальні основи держави і суспільства і спрямовані, зокрема, на приховування від оподаткування доходів, інше ухилення від сплати податків. Слід зауважити, що правочини відповідно до вказаної норми є оспорюваними, тобто їх недійсність повинна встановлюватися судом. На наше переконання, правочини платника податків, до яких може бути застосована доктрина «ділової мети», цілком підпадають під кваліфікацію таких, що не відповідають інтересам держави та суспільства. Так само, норма статті 234 ЦК України передбачає недійсність фіктивного правочину, а фіктивність правочину, тобто його вчинення без наміру створення правових наслідків, кореспондується з доктриною «реальність господарської операції». Всі такі правочини, як відомо, є оспорюваними, що передбачає необхідність їх визнання недійсними в судовому порядку. Крім того, визнання правочину удаваним відповідно до статті 235 ЦК України також кореспондується з застосуванням судової доктрини «зміст над формою». Знову ж таки, визнання правочину удаваним повинно здійснюватися виключно в судовому порядку.

Таким чином, можливість податкових органів самостійно давати переоцінку господарських операцій із використанням «судових доктрин» і застосовувати без рішення суду негативні податкові наслідки не вписується в чинне правове поле, попри протилежну судову практику, яка сформувалася на цей час.

Д. Занкін вважає, що в податковому законодавстві повинні бути передбачені порядок приведення правової форми угоди у відповідність з її фактичним змістом, а також правові наслідки такої діяльності [194, с. 68].

Ми вважаємо, що в податковому законодавстві необхідно визначити ознаки недобросовісної поведінки платника податків шляхом закріплення критеріїв на основі доктрин «ділова мета», «сутність над формою», «реальність господарської операції» у формі норм проти обходу оподаткування, разом з тим пов'язати та узгодити їх застосування з відповідними нормами цивільного права, які передбачають недійсність правочинів, які суперечать інтересам суспільства, фіктивних правочинів, а також регулюють наслідки удаваних правочинів. Водночас у нормах податкового права мають бути встановлені податкові наслідки такої недобросовісної поведінки платника податків.

Н. Береснева зазначає, що перекваліфікація угод, тобто визнання їх недійсними, а також категорія добросовісності у податковому праві повинна повністю базуватися на інституті недійсності (нікчемності) угод в рамках цивільного законодавства і застосовуватися тільки для визначення податкових зобов'язань, застосування заходів податкової відповідальності [64, с.6]. Т.Гусева стверджує, що при оцінці дій господарюючого суб'єкта податкове право не втручається в сферу приватноправову, переглядаються завжди податкові наслідки угод. Однак найчастіше має місце ситуація, коли дії платників податків одночасно порушують і податкове, і цивільне законодавство, тобто містять дефект волі (фіктивність або удаваність), у таких випадках заперечується і цивільно-правова дійсність угоди [156, с.82]. Разом з тим не можна залишити поза увагою позицію Д.Вінницького, який зазначає, що необхідно розрізняти два типи недобросовісних

дій у сфері оподаткування: 1) зловживання суб'єктивними правами, що впливають з положень приватного права, спрямоване на обхід приписів податкового права; 2) зловживання власне суб'єктивними податковими правами [89, с.61].

При здійсненні аналізу вказаних правовідносин може виникнути дискусія про те, що застосування положень ЦК України до податкових правовідносин неможливе через пряму вказівку про це в частині 2 статті 1 ЦК України. Однак ми стверджуємо, що оцінка господарської операції платника податків на предмет наявності ділової мети, реальності господарської операції, відповідності форми її змісту тощо виходить за рамки виключно податкових відносин. Попри те, що норми ЦК України не застосовуються до податкових відносин, необхідно враховувати, що будь-які господарські чи майнові операції мають певні податкові наслідки, тому ці відносини потрібно розглядати у взаємозв'язку, при цьому податкові наслідки є похідними. Тим більше, що визначаючи місце фінансового права в системі права України, науковці наголошують на тісній взаємодії фінансового права з цивільним та господарським правом [290, с.28]. Також слід врахувати, що норми підпункту 20.1.30 пункту 20.1 статті 20 ПК України передбачають право податкових органів звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із цим, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами.

Таким чином, ми вважаємо оптимальним закріплення в ПК України норм проти обходу оподаткування, які б передбачали використання відповідних доктрин і при цьому кореспондувалися з нормами цивільного законодавства, які передбачають підстави визнання правочинів недійсними.

Науковці слушно зауважують, що судова практика з вирішення податкових спорів, яка сформувалася на цей час, відійшла від застосування положень ЦК України при здійсненні правової оцінки господарських операцій платників податків. Фактично суди визнали

за податковими органами можливість самостійної оцінки реальності господарської операції платників, її відповідність принципу ділової мети тощо. Суть судових рішень в основному зводилася до того, що у обліку платника податку підлягають відображенню виключно ті господарські операції, які дійсно мали місце. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством [477].

Однак, у сучасних реаліях України, враховуючи системні проблеми в діяльності податкових органів, недотримання принципів верховенства права, ми вважаємо невиправданим відхід від застосування принципу презумпції правомірності провочину, наділення податкових органів повноваженнями давати власну оцінку фіктивності правочину чи відповідності його інтересам держави та суспільства, навіть у контексті виконання податкового обов'язку, особливо враховуючи те, що норма закону прямо вимагає визнання на цій підставі договорів недійсними в судовому порядку. Це, крім іншого, суперечить закріпленому в статті 124 Конституції України принципу здійснення правосуддя виключно судами та недопустимості делегування функцій судів, а також привласнення цих функцій іншими органами чи посадовими особами.

Застосування вказаних доктрин як критеріїв для визначення добросовісності платника податків чи наявності ознак зловживання правом у його діяльності може мати місце виключно у тому випадку, якщо платник податків при цьому отримує податкові вигоди або інші результати, які суперечать інтересам держави та суспільства. У разі, якщо ця ознака відсутня, втручання держави у сферу господарської діяльності платника податків є невиправданим. Як стверджує С. Барташевич, основне призначення судових доктрин протидії уникненню оподаткування бачиться не в тому, що б бути інструментом контролю за рухом приватного капіталу і при необхідності - його вилучення, а в створенні справедливих і тому таких, що приймаються усіма, правил перерозподілу суспільних благ. Вони

повинні служити інструментом захисту не тільки публічних, але і приватних інтересів, дозволяючи платникам податків на основі її положень прогнозувати і визначати податково-правові наслідки власної поведінки, сприяти зниженню ризиків підприємницької діяльності, пов'язаних з невизначеністю податкових наслідків прийнятих управлінських рішень, здійснюваних господарських операцій і очікуваних економічних результатів [61, с.567, 570].

Визначаючи правові наслідки застосування судових доктрин, ми повинні вийти за межі загальних формулювань, таких як позбавлення податкових вигод, пільг тощо, що часто зустрічаються в юридичній літературі, надавши їм більшої прикладної конкретики. Зважаючи на те, що застосування судових доктрин, на нашу думку, повинно відбуватися передусім через механізми визнання недійсними правочинів платників податків у судовому порядку, податкові наслідки такого застосування повинні розглядатися у взаємозв'язку із цивільно-правовими. Однак, якщо в цивільному праві такі наслідки передбачені законом (відповідно до частини 1 статті 216 ЦК України недійсний правочин не створює юридичних наслідків, крім тих, що пов'язані з його недійсністю, при цьому передбачається реституція), у податковому праві правова прогалина щодо застосування судових доктрин стосується і правових наслідків їх застосування. До того ж, окремі елементи захисту державних і суспільних відносин в разі зловживання правом ми зустрічаємо, як не дивно, не в податковому, а в цивільному законодавстві, адже стаття 228 ЦК України передбачає нікчемність правочинів, які порушують публічний порядок, а також недійсність правочинів, які суперечать інтересам держави та суспільства (це стосується, зокрема, і таких, що спрямовані на ухилення від оподаткування). Встановлюючи нікчемність і недійсність таких договорів, вказана норма цивільного права чітко визначає правові наслідки, пов'язані із такою недійсністю, а саме стягнення зі сторони чи з обох сторін правочину всього одержаного за таким правочином у дохід держави (залежно від наявності умислу в кожній з них).

На думку С. Савсериса, запобіганням ухилення від оподаткування, таких, як перевірка ділової мети, доктрина «зміст над формою»

або доктрина «угоди по кроках», податкові наслідки неможливо визначити на основі оспорюваного правочину, оскільки ця угода для цілей оподаткування вважається недійсною. У подібних ситуаціях суд може визначити податкові наслідки на основі інших правових наслідків або результатів, ніж ті, які фактично мали місце. Нерідко таке рішення суду спирається на його думку про суть угоди [375, с.17]. Про доцільність встановлення податкових наслідків безпосередньо в рішенні суду зазначає і Н.О. Фомінова. На її думку, з метою правозастосування поряд з констатацією факту зловживання правом в судовому акті необхідно зазначити про несприятливі податкові наслідки такого зловживання, що служать для суду підставою зобов'язати винну особу зробити правопоновлювальні дії [443 с. 17].

Ми вважаємо, що чіткі правові наслідки зловживання правом та застосування судових доктрин мають бути визначені в ПК України. Щодо питання, які саме це мають бути наслідки, то залежно від обставин, найбільш імовірними випадками є: зменшення витрат платника податку на прибуток, зменшення податкового кредиту платника ПДВ, зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування, зменшення сум бюджетного відшкодування, визначення податкових зобов'язань тощо. Такі правові наслідки повинні бути застосовані виключно після набрання судовим рішенням законної сили, шляхом прийняття податковим органом відповідного податкового повідомлення-рішення.

Аналізуючи правові наслідки застосування судових доктрин, може постати питання, чи повинен платник податку при встановленні зловживання ним своїми правами нести юридичну відповідальність за такі діяння, чи достатньо обмежитись прямими податковими наслідками шляхом позбавлення його відповідних податкових вигод. Це питання не позбавлене сенсу, адже судові доктрини, як правило, застосовуються не у зв'язку з прямим податковим правопорушенням, а до діяння, яке має ознаки зловживання правом і за своєю зовнішньою формою прямих приписів закону може не порушувати. Д. Сахно наголошує, що, на відміну від податкового правопорушення, зловживання правом у податкових відносинах не

утворює складу правопорушення, оскільки таке діяння формально відповідає ознакам правомірної поведінки, отже, вчинене особою, яка зловживає своїми податковими правами, діяння не може бути розглянуто як таке, що містить об'єктивну сторону правопорушення і є караним. Водночас, зловживання правом у оподаткуванні як за-подіює шкоду охоронюваним суспільним відносинам, так і містить вину особи – суб'єкта податкових правовідносин. А це дозволяє вести мову про необхідність виведення зловживання податковими правами й повноваженнями в особливий різновид протиправної поведінки у сфері оподаткування – поведінки, яка не є податковим злочинном або податковим правопорушенням, однак зумовлює потребу її припинення й застосування при необхідності правовідновлювальних санкцій [385, с.48-49]. На думку Н. Фомінової, зловживання правом з боку суб'єкта податкових правовідносин не можна розглядати як правопорушення. А наслідки визнання їх неналежними не мають прирівнюватися до наслідків податкового правопорушення, тобто санкція за вчинення таких дій не повинна мати каральний характер ні за формою, ні за змістом. Тут може йтися лише про правопоновлювальну санкцію. Цій поведінці треба перешкодити, проте в силу її формально законного характеру застосовувати покарання не є виправданим. Змінити ж потрібно тільки податкові наслідки [443, с. 20].

С. Савсерис стверджує, що питання про застосування заходів відповідальності до платників податків, дії яких перекваліфіковані податковими органами або судами при застосуванні судових доктрин або загальної норми проти ухилення від сплати податків – одне з найгостріших у практиці більшості країн [375, с.19]. Не можна не погодитися з фахівцями, які відзначають, що під час відсутності покарання деякі платники податків можуть ризикнути тим, що до угоди, врешті-решт, може бути застосована загальна норма запобігання ухиленню від оподаткування, оскільки єдиною їх втратою в такому випадку будуть операційні витрати і пеня за несплачені податки. Але навіть з урахуванням такої аргументації відзначається, що покарання доречно лише в тому випадку, коли застосування загальної норми запобігання ухиленню від оподаткування обмежене

такими спрямованими на ухилення від оподаткування угодами, які мають явно протизаконний характер [375, с.20]. Науковець вважає, що застосування податкової відповідальності за виявлене незаконне податкове планування з теоретичної точки зору можна допустити тільки в тому випадку, коли на момент реалізації «схеми» податкової мінімізації вона вже розглядалася податковими органами і судами як незаконна (з точки зору застосування судових доктрин і загальної норми проти ухилення від сплати податків). В іншому випадку, можна прийти до висновку, що податкова відповідальність настає за діяння, яке на момент його вчинення не вважалося правопорушенням. Межа між протиправними і правомірними діяннями повинна бути проведена чітко, а невизначеність складу податкового правопорушення суперечила б основному принципу юридичної відповідальності – принципу законності. Не може наступати відповідальність за законне використання податкових пільг, відрахувань і податкових режимів. Під законною підставою звільнення від податку повинні розумітися тільки норми позитивного права, які чітко й однозначно визначені в податковому законі. Пізні тлумачення норм права, що виявляють прихований сенс податкової норми, відмінний від її буквального значення, чи перекваліфікація дій платника податків не можуть позбавити права використання податкової пільги (режиму) законної підстави. У зв'язку з цим не може наступати відповідальність за дії платника податків, переоцінені з точки зору податкових наслідків у результаті застосування судових доктрин, категорії «несумлінність» або загальної норми проти ухилення від податків [375, с.20-21].

ЄСПЛ у справі «Емсланд Штерке» (Emsland Starke) вказав, що наслідком виявлення зловживання повинно стати не накладення штрафу (застосування цієї міри покарання вимагає чіткої та недвозначної законодавчої бази), а виникнення обов'язку сплати відповідної заборгованості як результат виявлення несплати, яка потягнула за собою неправомірне вирахування всієї або частини суми «вхідного» ПДВ [17].

Разом з тим, як зазначає Д. Сахно, ключовим обов'язком платників податків є своєчасна й повна сплата сум податків до бюджету,

тому зловживання ними своїми правами при виконанні податково-го обов'язку є найбільш загрозливим для публічного інтересу. Такі зловживання стосуються створення ситуацій прямого ненадходження податків або їх частки до бюджетів, що найчастіше досягається шляхом зменшення розміру об'єкта оподаткування [385, с.73]. За умови наявності імперативної норми про недопустимість зловживання правом, при встановленні такого зловживання судом, воно набуває ознак протиправного діяння. За характером поведінки та за суб'єктивною ознакою, коли платник навмисно вибудовує різні схеми та конструкції з метою приховати протиправність своїх дій, така поведінка не заслуговує більш лояльного ставлення у порівнянні з правопорушенням, яке часто може бути і ненавмисним. Якщо відповідне діяння мало негативні наслідки для держави, на нашу думку, застосування юридичної відповідальності (фінансової, адміністративної або кримінальної) буде співмірним і виправданим.

В аспекті визначення правових наслідків судових доктрин доцільно ще дати відповідь на питання, як повинні узгоджуватися цивільно-правові наслідки, визначені статтею 228 ЦК України, із податковими наслідками. Зокрема, якщо відповідно до вказаної норми цивільного законодавства за рішенням суду зі сторони правочину буде стягнуто в дохід держави все одержане нею за таким правочином, чи є логіка визначати податкові зобов'язання чи застосовувати інші податкові наслідки, адже в такому випадку платник податків позбавляється не просто частини свого доходу у вигляді податку, він повністю позбавляється такого доходу.

На нашу думку, податкові наслідки можуть застосовуватися залежно від конкретних обставин і характеру тих податкових вигод, які прагнув отримати платник податків, зловживаючи своїми правами. У тому випадку, якщо у зв'язку з визнанням правочину недійсним і стягненням у дохід бюджету всього отриманого за таким правочином платник податку позбувається об'єкта оподаткування, нарахування податкових зобов'язань видається неможливим. У разі, якщо внаслідок відповідного правочину платник безпідставно зменшив розмір об'єкту оподаткування, необґрунтовано отримав право на

бюджетне відшкодування чи на застосування податкових пільг, податкові наслідки повинні застосовуватися незалежно від цивільно-правових.

Ми вже наголошували на тому, що діяння платника податків, які мають ознаки недобросовісної поведінки і зловживання правом, можуть мати місце як у зв'язку із створенням штучних схем з метою обійти чинний правовий припис, а можуть полягати у використанні прогалин у законодавстві. Разом з тим, вважаємо, що ознаки зловживання правом, визначені на основі критеріїв сформульованих вище судових доктрин, притаманні для першого типу поведінки. Відповідно, негативні наслідки також можуть бути застосовані до платника податку у тому разі, якщо платник виходить за межі наданих прав в обхід правової норми, намагаючись надати зовнішню форму законності своєї поведінки. У ситуації, коли наявна правова прогалина і платник використовує її на свою користь, ознаки невідповідності його діянь судовим доктринам «ділова мета», «сутність над формою», «реальність господарської операції» тощо можуть бути відсутні. У такому разі ми вважаємо, що відсутні підстави для перекваліфікації господарських операцій платників, застосування інших податкових наслідків чи притягнення платника до юридичної відповідальності. Тим більше, що визначений у податковому законодавстві принцип презумпції правомірності рішень платників податків прямо встановлює необхідність прийняття рішень на користь платника податку в разі, коли правова норма допускає множинне тлумачення. Д. Сахно зазначає, що, зловживаючи цим правом на презумпції правомірності власних рішень, платник може умисно шукати колізії і прогалини в податковому законодавстві з метою зменшення суми податку, що підлягає сплаті, або настання інших сприятливих для себе податкових наслідків [385, с.62]. Однак ми вважаємо, що прагнення платника податку оптимізувати своє податкове навантаження використанням правових колізій без порушення чи обходу імперативного припису не виходить за межі правомірного податкового планування. Н. Тупанческі наголошує, що прогалини в законах виникають, коли законодавець не в змо-

зі охопити всю складність і багатоманітність соціальних відносин і заздалегідь розробити загальні правові норми для всіх випадків. При регулюванні фіскальних відносин ним допускаються певні прогалини (приміром, через появу нових предметів оподаткування, недостатньо точне окреслення прав та обов'язків платників тощо), що дозволяє платникам податків користатися недосконалістю податкового законодавства [421, с. 122]. На нашу думку, проблеми, пов'язані з неспроможністю законодавця своєчасно та якісно врегулювати податкові відносини, не повинні вирішуватися за рахунок інтересів платників податків. Ми переконані, що держава та її інституції повинні та спроможні забезпечити належне правове регулювання, у тому числі використовуючи здобутки юридичної науки, адже в Україні проводиться велика кількість наукових досліджень, у результаті яких вноситься дуже багато слушних пропозицій щодо удосконалення правового регулювання податкових відносин.

Обґрунтовуючи необхідність застосування правових доктрин як методу протидії незаконній мінімізації податків виключно через відповідні судові процедури, слід розглянути питання з визначенням юрисдикції вирішення відповідних спорів. На сьогодні в Україні сформувалася стала практика, за якою спори, які виникають при цьому між платниками податків і органами ДПС, розглядаються в порядку адміністративного судочинства. Однак спектр таких спорів доволі багатогранний і, на жаль, не завжди враховується правова природа відносин, щодо яких виникає спір. Одна справа, коли ми маємо класичний спір за позовом платника податку про визнання протиправним податкового повідомлення-рішення, який дійсно виникає з публічно-правових відносин, врегульованих ПК України. Але коли йдеться про спір щодо застосування наслідків нікчемного правочину, коли предметом спору є визнання правочину недійсним, то тут публічно-правовий характер правовідносин домінує не завжди. Під час розгляду таких спорів суди досліджують, зокрема, чи мала місце господарська операція, чи мав платник податків самостійну ділову мету при її здійсненні, який дійсний зміст господарської операції тощо, і тут, безумовно, переважають господарсько-правові

аспекти. На наше переконання, у такій ситуації має право на життя і не позбавлена логіки думка, що такого характеру спори краще розглядати в порядку господарського чи цивільного судочинства. Той факт, що позивачами в таких спорах виступають органи державної податкової служби, не перекреслює таку позицію, адже при визначенні підвідомчості спорів і їх розмежуванні між адміністративною та господарською юрисдикцією визначальним має бути не тільки суб'єктний склад (участь органу державної влади), а насамперед правова природа спірних правовідносин – публічно-правова чи приватно-правова. Саме такий підхід обрав Верховний Суд при розмежуванні різних категорій спорів, і на нашу думку, логічно його застосувати і до досліджуваних нами категорій спорів.

Розглядаючи питання про визначення юрисдикції (адміністративна чи господарська) і про характер спірних правовідносин (публічно-правовий чи приватно-правовий), необхідно врахувати, що предметом дослідження у цьому випадку є такі категорії, як наявність ділової мети, розумної економічної причини при здійсненні господарської операції, а також оцінка фактичного змісту господарської операції, визначення її суті та правової природи або наявності ознак фіктивності правочину, з'ясування, чи відбулася реально господарська операція чи ні. Предметом дослідження тут є передусім не податкові відносини, а господарські операції між господарюючими суб'єктами. Як наголошує Д.Сахно, оскільки об'єкт оподаткування створюється, як правило, в інших різновидах суспільних відносин – цивільних, господарських, трудових тощо, то й випадки зловживання платниками при реалізації їх податкового обов'язку мають своїм юридичним джерелом зловживання у названих правових галузях, які до того ж засновані переважно на диспозитивному методі правового регулювання [385, с.73]. Це приватно-правовий аспект, який може розглядатися, на нашу думку, судами господарської юрисдикції. А оподаткування – це вже наслідок, похідне, де публічний інтерес держави впливає з господарської діяльності платників.

Отже, нами обґрунтовано, що, встановивши у нормах чинного податкового законодавства ознаки недобросовісної поведінки та

межі податкового планування на основі критерію їх відповідності судовим доктринам «ділова мета», «сутність над формою», «реальність господарських операцій», законодавець надасть легітимності їх застосуванню. Це призведе і до уточнення правової природи цих доктрин, адже із набуттям формальної визначеності їх можна буде розглядати як правові норми проти обходу оподаткування, що закріплені у відповідних джерелах права (податковому кодексі), а не тільки як судові доктрини. У судовій практиці ці норми будуть деталізовані, доповнені та узагальнені на рівні правозастосування.

3.3. Правова характеристика агресивного податкового планування

З огляду на те, що однією із основних ознак податкового планування є правомірність, потребує окремої уваги й аналізу такий правовий феномен, як агресивне податкове планування (АПП). Дії платників податків, які мають ознаки АПП, знаходяться на межі правомірного податкового планування, прямо не переходячи цю межу, бо в іншому випадку, при наявності ознак протиправності, вони не могли б розглядатися як один із видів податкового планування взагалі і до них не міг би застосовуватись відповідний термін. Разом з тим, такому явищу як АПП притаманні ознаки зловживання правом з боку платників податків, а їх поведінка характеризується недобросовісністю.

Як зазначає М. Бондаренко, сьогодні досить поширеною серед платників податків є діяльність, яка юридично відповідає букві закону, однак її основна мета – зменшення обсягів необхідних податкових відрахувань, а інколи навіть отримання доходу на підставі таких дій. У науці та практиці податкового права зустрічаються декілька назв, що характеризують подібну діяльність суб'єктів оподаткування, серед них: обхід оподаткування, АПП, так звані сірі схеми та ін. Згадана авторка не вбачає принципової різниці в їх застосуванні, й слушно відзначає, що сучасна наука пострадянських країн зазвичай

оперує поняттям «обхід оподаткування». Натомість у європейському законодавстві останнім часом в контексті подібної діяльності все частіше йдеться про АПП. Дослідниця припускає, що акцентування уваги саме на АПП сталося через значну роль податкового планування, його розвиток та усталену практику в європейських державах, унаслідок чого контролюючі органи, науковці та платники податків вважають дуже нечіткою межу між податковим плануванням та обходом податків [77, с.58]. Порівнюючи категорії «обхід оподаткування» та АПП, М. Бондаренко розмежовує їх, наголошуючи, що зловживання правами в податкових спорах породжує одночасно дві проміжні категорії – обхід оподаткування (більш прийнятний для обходу внутрішнього законодавства) та АПП (характеризує зловживання міжнародними податковими угодами) [77, с.77-78]. Ми вважаємо такий поділ достатньо умовним, адже термін АПП цілком прийнятний і для характеристики діяльності платників податків у межах однієї країни. Однак цей аспект дійсно не є принциповим. Як слушно зауважує М.Бондаренко, на сьогодні в Україні подібні зауваження й дискусії щодо доречності використання тієї чи іншої категорії не відіграють суттєвої ролі й існують лише в наукових колах, оскільки українським податковим законодавством ці теми чомусь досі явно ігноруються [77, с.62]. Більш важливим є визначити, чи виходить відповідна поведінка платників податків за межі правомірного податкового планування, які її основні ознаки та засоби, які правові наслідки настають для держави і для платників податків, як ефективно захистити суспільні інтереси від можливих зловживань.

Увага до АПП надзвичайно велика, адже зловживання своїми правами, використання недосконалості законодавства, маніпулювання розбіжностями в податкових нормах різних держав, активне використання в бізнес-схемах низькоподаткових юрисдикцій призводить до величезних втрат бюджетів багатьох країн. Як зазначає Т.Скоромцова, визначаючи значний вплив оптимізації податкового навантаження щодо ризику недоотримання податків, встановлених тією чи іншою країною, та оцінивши схеми податкової оптимізації, що застосовуються транснаціональними корпораціями, міжнародна

організація ОЕСР прийшла до висновку про необхідність боротьби з таким явищем, як АПП. Його виникненню сприяло ряд факторів, основними з яких є використання платниками вигод національного законодавства та міжнародних умов ведення бізнесу, невизначеність міжнародного законодавства та правозастосовної практики. Саме використання таких недоліків дає можливість платникам податків отримувати дохід, який у жодній із задіяних в угодах країні не оподатковується [390, с.111-112].

Для правильного аналізу категорії «АПП», яка нами досліджується, необхідно визначити її зміст.

Як наголошує О. Ватаманюк, термін «АПП» не має чіткого наукового визначення, що може викликати неточності у його сприйнятті. Тим не менше, за основу в розумінні цього явища слід брати ерозію бази оподаткування та переміщення прибутків корпорацій, які стають можливими або через наявність прогалин у взаємодії різних податкових систем, або в деяких випадках – через застосування двосторонніх податкових угод [86, с.154].

В.Пилипів звертає увагу на те, що у 2012 році Європейська комісія запропонувала визначення АПП, за яким цей термін включає в себе використання штучних операцій або структур, а також експлуатацію розбіжностей між системами оподаткування з ефектом підриву правил оподаткування держав – членів і підсилення втрати податкових надходжень [303, с.83].

М. Бондаренко зауважує, що станом на сьогодні поняття «АПП» зустрічається в Санкт-Петербурзькій декларації лідерів G 20, датованій вереснем 2013 р. (параграф 5 Санкт-Петербурзької декларації лідерів G 20, а також у Рекомендації Європейської комісії 2012/772/ЄС щодо АПП від 6 грудня 2012 р.). Правова конструкція «АПП» використовується також у тексті правил BEPS, інструментах м'якого права ОЕСР та ЄС як чітко не визначена концепція в контексті закликів до нових розробок і скоординованих наукових дій. Зазвичай АПП описується як вид поведінки транснаціональних корпорацій, спрямованої на зниження свого податкового тягаря й обумовленої взаємодією податкових правил у різних юрисдикціях [77, с. 258].

На переконання Д. Салахової, основною ознакою АПП є те, що інструменти, які використовуються суб'єктами господарювання, є легальними, але при цьому не відповідають первинним намірам законодавця [381, с.109].

С. Брехов розглядає АПП як особливий вид податкового планування, що має на меті отримання різного роду податкових переваг через використання прогалин, недоліків однієї або декількох податкових систем [79, с.108].

За визначенням Н. Новицької, АПП являє собою переміщення прибутків компаніями в низькоподатковій юрисдикції з метою зменшення сплати податкових зобов'язань і відноситься до стратегії податкового планування, яка передбачає експлуатацію прогалин і невідповідностей податкового законодавства для штучного переміщення прибутку до податкових юрисдикцій, в яких відсутнє або невелике податкове навантаження [280, с.66-67].

М. Боднарченко визначає АПП як 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 [77, с.79].

О. Новік вважає, що податкове планування є агресивним, коли для зниження податкового навантаження використовуються недосконалість податкових систем різних країн. Часто використання таких прогалин дає можливість отримати дохід, який ні в одній із задіяних країн не піддається оподаткуванню [279, с.72].

Такі визначення нам видаються неповними, адже в них не відображена одна з основних ознак АПП – недобросовісність та зловживання правом платником податків. Саме ці ознаки створюють розмежування між агресивним та звичайним податковим плануванням, при цьому відсутність прямого порушення приписів законодавства відмежовує АПП від податкового правопорушення.

На думку О. Ватаманюк, у міру розвитку інформаційних технологій і транскордонного співробітництва, а також з урахуванням того, що АПП юридично не є порушенням податкового законодавства, а

лише варіантом використання його неточностей, податковим органам стає все складніше ідентифікувати прояви АПП [86, с.153-154].

Ю. Мельник вказує на те, що основна відмінність між політикою АПП та законним податковим плануванням полягає в тому, що АПП охоплює поведінку, яка може бути законною, але ставить під загрозу існування податкової системи у певному стані і підриває фундаментальний принцип справедливості податкової системи. У той час як законне податкове планування є рішенням платника податків використовувати найкращий шлях відповідно до звичайної ділової практики, що не розглядається як протизаконна [261, с.129-130].

Відмежовуючи АПП від ухилення від оподаткування, О. Сушкова звертає увагу на те, що методи мінімізації податків, залежно від їх комбінації у конкретній схемі та ступеня «легальності», можуть бути класифіковані як інструменти або ухилення від оподаткування, або АПП. Також це розмежування методів мінімізації податків залежить від рівня (відсутність або мінімальний рівень) фінансової відповідальності платників податків, що передбачена законодавством щодо конкретного виду податкової поведінки. Якщо обраний платником податків метод (схема) мінімізації податків не передбачає застосування до нього штрафних санкцій (інших заходів з боку контролюючих органів) або їх рівень мінімальний, то вони відносяться до практики саме АПП [409, с.119]. На наше переконання, такий критерій розмежування протиправної поведінки і АПП, як фінансова відповідальність, є недостатнім, адже по-перше, за протиправні дії платники податків можуть притягатися і до інших видів юридичної відповідальності (адміністративної або кримінальної), а по-друге, спірною є теза вказаної дослідниці про те, що при мініальному рівні штрафних санкцій дії платника податків мають ознаки саме АПП, а не податкового правопорушення.

Водночас АПП дійсно не можна ототожнювати із протиправною поведінкою платників податків. Зокрема, в Україні набув системного характеру такий вид зловживань з ПДВ, як «скрутки», через які недобросовісні платники податків, маючи податковий кредит внаслідок виробництва, придбання чи імпорту товарів, продають товари за готівку, а потім суми податкового кредиту використовують для

надання незаконних податкових вигод іншим платникам податків, оформляючи фіктивні господарські операції. Такі дії не мають нічого спільного з податковим плануванням, навіть агресивним, оскільки мають явно протиправний характер, у більшості випадків з ознаками кримінальних правопорушень.

Способи АПП, які використовуються у національній та світовій практиці, дуже різноманітні. Як зазначає С. Брехов, схеми АПП, що можуть реалізовуватись як на внутрішньодержавному, так і на міждержавному рівнях, внаслідок комбінування технік та інструментів мінімізації, постійних законодавчих нововведень, мають тенденції до постійного оновлення та є нескінченними в перспективі. Відповідно питання виявлення схем АПП є одним з найскладніших завдань для національних податкових відомств, які їм необхідно вирішувати практично самостійно за рахунок розвитку власних систем моніторингу за діяльністю платників податків [78].

Найбільш широкий інструментарій може застосовуватися при здійсненні міжнародного податкового планування. При цьому одним із основних, найбільш поширених і ефективних способів АПП було і залишається використання низькоподаткових юрисдикцій. На думку В.Новицького, мінімізація податкового навантаження є однією із основних цілей використання низькоподаткових юрисдикцій у господарських операціях. Вона може бути як оптимізацією податкового навантаження, тобто використання особливих переваг низькоподаткових юрисдикцій у рамках законних методів зменшення податкових платежів, так і АПП, яке широко використовує можливість компаній-посередників для приховування факту використання низькоподаткових юрисдикцій, особливо офшорів, у господарських операціях і дозволяє отримувати додаткові прибутки [281, с.64-65].

Н. Новицька одним із способів АПП називає податкову інверсію – процес реінкорпоратизації транснаціональної компанії з метою скорочення податкового навантаження. Як зазначає вказана авторка, в умовах прискорення глобалізаційних процесів, змінюється мотивація процесів злиття й поглинань. Якщо раніше основними цілями таких угод були отримання економії від масштабу, розширення

ринків збуту або побудови повного циклу виробництва, то в даний час серед вагомих причин даних процесів варто виділити зменшення податкового навантаження. Транснаціональні корпорації почали викупувати не зовсім сумісні бізнеси з метою переміщення в більш сприятливі податкові юрисдикції [280, с.67].

За словами М. Бондаренко, 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, на думку авторки, можна віднести до класичного способу АПП [77, с.96]. Дослідниця також наголошує, що окремим напрямком АПП можна вважати діяльність особи, спрямовану на приховування чи зміну статусу бенефіціарного власника. З одного боку, такі дії спрямовані на приховування інформації про фактичного вигодоотримувача від діяльності компанії, а з іншого – вони можуть мати на меті скорочення особою своїх податкових обов'язків. Трапляються випадки, коли особа поєднує названі елементи [77, с.94].

С. Брехов вважає, що найбільші втрати АПП у світі формуються переважно за рахунок практик переміщення боргу, операцій з нематеріальними активами та інтелектуальною власністю, а також трансфертного ціноутворення [79, с.108].

Слід зауважити, що поширеним способом АПП може вважатися механізм використання трансфертного ціноутворення, коли розмивається база оподаткування в країні виникнення об'єкту оподаткування внаслідок застосування цін на товари чи послуги, які не відповідають рівню ринкових, у операціях із пов'язаними особами, а також із суб'єктами з низькоподаткових юрисдикцій.

Існує ще велика кількість інших способів АПП, частину з яких, зокрема тих, що використовуються у міжнародній економіці, ми розглянемо більш детально в наступному розділі.

Якщо оцінювати наслідки АПП, то для платників податків це створює суттєві переваги та значну економію податкових платежів, однак з точки зору інтересів держави це призводить до істотних бюджетних втрат.

О. Ватаманюк наголошує, що використання АПП має такі негативні наслідки для економіки країн ЄС:

- переміщення прибутків з однієї країни-члена ЄС означає втрату бази оподаткування для іншої, а для союзу загалом – очевидні втрати податкових надходжень, навіть за умови отримання вигід окремими країнами;
- виникнення несправедливої податкової конкуренції між компаніями, які уникають сплати податків, а також іншими підприємствами;
- АПП, що здійснюється багатонаціональними корпораціями, негативно впливає на загальний моральний дух платників податків: частина платників, яка виконує свої податкові зобов'язання і сплачує податки, сприймають прояви АПП як порушення соціального договору. Недобросовісність одних платників може спонукати інших припинити дотримання власних податкових зобов'язань. Більше того, втрата податкових надходжень внаслідок функціонування механізму АПП може призвести до зниження обсягів видатків на освіту чи охорону здоров'я, що лише посилить соціальну нерівність і у подальшому може проявитися у зростанні рівня соціального невдоволення [86, с.155] Слід наголосити, що такі ж самі негативні наслідки АПП може мати не тільки для країн ЄС, а й для інших країн, у тому числі й України.

На думку О. Новік, підприємства, які використовують техніки АПП, фактично мають менший рівень податкового навантаження. У результаті штучно знижується конкурентоспроможність сумлінних платників податків, деформуються механізми конкуренції в економіці, погіршуються умови для започаткування нового бізнесу, штучно знижується конкурентоспроможність бізнес-проектів за участі держави. Поширення схем ведення бізнесу у такий спосіб призводить до деформацій на фінансових ринках [279, с.72].

С. Брехов наголошує, що АПП є проблемою для багатьох країн світу, що призводить до суттєвого недоотримання бюджетних надходжень у вигляді податків, загалом ускладнює економічний розвиток країни, знижує ефективність виконання державою сво-

їх функцій. На сьогодні, з огляду на рівень розвитку міжнародних економічних відносин, переміщення товарів та фінансових ресурсів між країнами, стає неможливим вирішення проблем АПП лише в окремо взятій країні без налагодження ефективної системи взаємодії між контролюючими органами різних країн та наддержавними інституціями. Також це потребує спільної методології трактування податкових норм та координованого задіяння механізмів протидії АПП [79, с.109]. Згаданий дослідник слушно відзначає, що система протидії схемам АПП не може бути ефективною без здатності їх моніторингу, ідентифікації та протидії як на міжнародному, так і на внутрішньому, державному рівнях. Отже, в основі моніторингу мають лежати індикатори АПП, що характерні як для міжнародних, так і адаптованих до особливостей вітчизняного законодавства схем мінімізації податків. Одним з ключових питань при впровадженні у вітчизняній практиці податкового адміністрування механізмів протидії застосування схем АПП є правильна ідентифікація застосовуваних платниками схем мінімізації податкового навантаження та відповідна їх правова класифікація. Така ідентифікація є необхідною передумовою ефективного адміністрування ризиків АПП на всіх етапах податкового контролю – попереднього, поточного та наступного [79, с.110].

Правильна і своєчасна ідентифікація схем АПП дасть можливість забезпечити належне реагування з боку держави та допоможе попередити або принаймні швидко усунути негативні наслідки.

Як зазначає О. Ватаманюк, уряд ЄС здійснив кілька кроків для боротьби з АПП, зокрема прийняв у червні 2016 року Директиву, спрямовану на боротьбу з ухиленням від оподаткування (Anti-Tax Avoidance Directive – Директива ЄС (EU) 2016/1164), яка передбачає запровадження заходів щодо подолання наслідків зловживання платниками податків розбіжностями в оподаткуванні відповідно до законодавства двох або більше юрисдикцій. Окрім правила гібридних невідповідностей, ця Директива також містить п'ять обов'язкових до застосування заходів для всіх держав-членів ЄС щодо загальних форм агресивного податкового планування, а саме:

- правило контрольованих іноземних компаній, покликане забезпечити зарахування доходів іноземних компаній, які контролюються резидентами, у дохід цих резидентів для цілей оподаткування;
- обмеження обліку відсотків за позиками – накладання обмеження на суму відсотків, яку платник податків має право відраховувати за позиками з податкової бази протягом податкового періоду;
- оподаткування при «виході» з-під податкової юрисдикції, у випадку, коли корпоративні платники податків зменшують податкові зобов'язання шляхом зміни податкового резидентства та/або переміщення активів виключно з метою АПП;
- загальне правило проти податкових зловживань – спрямоване на усунення прогалин у національному податковому законодавстві, яке дозволяє податковим органам запобігати неправомірному застосуванню пільг [86, с.154-155].

На думку С. Брехова та В. Коротуна, не менш важливим в інституційному становленні системи протидії АПП є необхідність упровадження спеціальних правил проти уникнення від оподаткування, які мають бути сформульовані у вигляді податкових доктрин та правил визнання угод, фінансово-господарських операцій, структурних перетворень такими, що не відповідають податковому законодавству і є АПП. Такі правила мають стати аналогом відповідних загальних та спеціальних правил проти уникнення від оподаткування (GAAR та SAAR), які застосовуються в країнах ЄС та ОЕСР при розгляді справ щодо мінімізації податків, коли інші підходи у визначенні правильності оподаткування не можуть бути застосовані [78].

Д. Стародуб стверджує, що найважливіше місце у боротьбі з АПП та ухиленням від сплати податків займає міждержавний обмін інформацією, оскільки ці дії найбільш можливі за відсутності механізмів отримання інформації від іноземних суб'єктів [400, с.123].

Як зазначає В. Пилипів, одним із ключових інструментів є правила розкриття інформації (disclosure rules), який може сприяти податковим органам виявляти платників податків та консультантів, які

здійснюють АПП. Раннє виявлення АПП після його реалізації дозволяє податковим органам швидко приймати конкретні правила проти уникнення оподаткування, з метою заблокувати дану схему і відслідкувати інших платників податків, які її реалізували [303, с.83].

О. Новік звертає увагу на те, що деякі країни встановили особливий режим відповідальності податкових посередників за дії, віднесені до АПП (Австралія, Канада, Нова Зеландія). Спектр заходів відповідальності при цьому досить широкий: від цивільно-правової (стосовно платника податків) до професійної дискваліфікації. Звичайно, діють і загальні заходи відповідальності за зловживання правами відповідно до законодавства [279, с.75].

Окремо слід зупинитися на питанні протидії АПП в Україні. Як зазначають С. Брехов та В. Коротун, загальний характер роботи податкових органів України щодо протидії мінімізації податків, включаючи напрям протидії АПП, націлений на подолання наслідків (як правило, це «вершина айсбергу»), а не на усунення причин, що призводять до такого стану. Лише в тих випадках, коли використання платниками податків дозволених інструментів мінімізації податків переходить умовну критичну межу – урядом здійснюються спроби корекції відповідних законодавчих норм. Одночасно з цим виникає суспільний резонанс, спротив або лобістський вплив на такі нововведення, внаслідок яких коригування правил не проводяться, відкладаються або мають компромісну форму, що не ліквідує інструмент мінімізації в повній мірі [78].

Згадані науковці визначають такі загальні передумови ефективної протидії АПП в Україні:

- визначення протидії АПП як особливого напрямку податкової політики зі створенням відповідного нормативного та інфраструктурного забезпечення;
- врахування міжнародного досвіду та координація дій з протидії АПП з наддержавними інституціями (ОЕСР, ООН, ЄС);
- забезпечення керованості ризиками у сфері АПП [78].

З огляду на складність та важливість зазначеної проблеми питанню правових засобів захисту публічних інтересів від АПП, які за-

стосовуються у світовій практиці, нами буде приділено окрему увагу в наступному розділі.

Ми підтримуємо позицію О. Новік, яка наголошує, що результативність запровадження таких механізмів може бути забезпечена лише за умов застосування цих норм у комплексі з іншими заходами протидії виведенню прибутків з України. Вони включають регулювання контрольованих іноземних корпорацій, приведення норм законодавства про протидію легалізації коштів, набутих злочинним шляхом, у відповідність новим стандартам ФАТФ, створення ефективно діючої системи повернення активів, вдосконалення механізмів контролю фінансових операцій публічних осіб, зменшення податкового навантаження на корпоративні доходи. Фрагментарне запровадження окремих інструментів лише посилюватиме регуляторне та звітне навантаження на суб'єкти господарювання, не призводячи до очікуваних результатів [279, с.76].

Таким чином, ми можемо стверджувати, що як на рівні міжнародного права, так і в національному законодавстві слід визначити ознаки АПП. При наявності таких ознак відповідна діяльність платників податків потребуватиме особливої уваги з боку відповідних державних органів. При цьому повинні бути розроблені чіткі та зрозумілі критерії, за допомогою яких може надаватися оцінка операцій платників податків на предмет відповідності нормам і принципам податкового законодавства, зокрема і принципу добросовісності платників податків, який ми пропонуємо закріпити законодавчо. У кожному конкретному випадку поведінка платника податків, яка має ознаки АПП, повинна оцінюватися на предмет наявності зловживання правом, що дозволить застосувати відповідні, визначені законом наслідки з метою захисту державних та суспільних інтересів. Для цього можуть бути використані ознаки та механізми, які пропонувалися нами для визначення меж податкового планування та протидії недобросовісній поведінці з боку платників податків.

3.4. Механізми запобігання порушенням публічного інтересу при визначенні меж податкового планування

Досягнення мети податкового планування повинно відбуватися із застосуванням засобів та механізмів, які не суперечать закону. Ми вже обґрунтували, що неправомірною поведінкою платника податків, ба навіть недобросовісною поведінкою, яка містить ознаки зловживання правом, виходить за межі податкового планування. Так само ми наголошували, що на практиці не виникає проблем із розмежуванням податкового планування та явно протиправної поведінки, тоді як розмежувати податкове планування та недобросовісну поведінку часто дуже складно. Такі труднощі, переважно, викликані недосконалими правовими регулюваннями та недостатнім правовим закріпленням у податковому праві поняття, ознак та наслідків недобросовісної поведінки суб'єктів податкових правовідносин. Ми запропонували усунути цю правову прогалину. Разом з тим, вирішивши цю проблему, необхідно передбачити дієві механізми та засоби недопущення неправомірної мінімізації податків внаслідок недобросовісної поведінки та зловживання правами.

О. Рогач визначає наступні напрямки механізму протидії проявам зловживання правом:

- 1) ідеологічний напрямок, який включає в себе розробку правової ідеології, підвищення рівня суспільної та правової свідомості, правової культури, правової освіти населення тощо;
- 2) нормативно-правовий напрямок, спрямований на підвищення якості законодавства та правотворчої техніки, відповідності норм права принципам права;
- 3) функціонально-правовий напрямок, який передбачає підняття рівня правозастосування, покращення рівня законодавчої техніки, забезпечення максимально можливого обсягу реалізації норм права на рівні використання, виконання та дотримання норм права [370, с.308-323].

А. Муранов слушно зауважує, що способи протидії тому або іншому негативному явищу правового життя задаються самою специ-

фікою цього феномена й специфікою тих явищ, які ним охоплюються [271, с.123]. Дійсно, засоби протидії неправомірній мінімізації податків мають свої особливості. У податковому праві вони характеризуються необхідністю забезпечення повного та неухильного виконання податкового обов'язку.

Виконання конституційного обов'язку, передбаченого статтею 67 Конституції України, реалізується сплатою кожним податків і зборів. Установлення системи оподаткування, податків і зборів, їх розмірів та порядку сплати є виключно прерогативою закону. При вноrmуванні цих суспільних відносин держава має право визначити механізми, які забезпечують платником належну сплату податків і зборів [с.78, 313].

Як визначено в пункті 38.1 статті 38 ПК України, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [314].

На думку М. Кучерявенка, сукупність дій, пов'язаних з реалізацією податкового обов'язку, можна розмежувати на дії, що виражають зміст останнього й гарантують надходження грошових коштів від податків і зборів до бюджетів (фактично йдеться про обов'язок зі сплати податку), і дії, які забезпечують сплату податку, до яких відносять обов'язки щодо податкового обліку і звітності [237, с. 391].

Вказаний науковець зазначає, що виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких слід виділити такі: рівень податкової культури та податкової дисципліни платника податків; потенційна можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної та своєчасної сплати податків і зборів. Тому виникає необхідність у запровадженні спеціальних забезпечувальних заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета і методу правового регулювання в межах окремих галузей права [312, с.133].

Виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків є необхідною передумовою для забезпечення балансу інтересів дер-

жави та суспільства, адже завдяки податковим платежам держава мобілізує кошти, необхідні для забезпечення виконання її завдань і функцій, в ефективному здійсненні яких зацікавлений кожен член суспільства. Податки, які централізуються в бюджеті, повертаються платнику через надання суспільних благ та послуг. Сутність способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів зумовлена владно-майною природою податкових правовідносин. У разі порушення власних майнових інтересів при несплаті податків, держава, в особі уповноважених нею органів, використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права [124, с.175].

На думку І. Тютюника, сучасні виклики економічного розвитку, які постають перед суб'єктами господарювання в Україні, спонукають їх до використання різноманітних шляхів оптимізації та зменшення можливих витрат виробничого циклу. У результаті зростає актуальність застосування як легальних, так і нелегальних схем мінімізації податкового навантаження як можливості зменшення податкового тиску [422, с.124].

Д.Сахно зазначає, що при плануванні податкової й економічної політики законодавцеві бажано відразу розробляти ефективні податкові механізми, що не допускать можливості зловживання через податкове маневрування й невизначеність положень податкового законодавства [385, с.82-83].

Для того, щоб визначити основні засоби забезпечення інтересів держави у сфері податкових правовідносин, необхідно з'ясувати причини, що зумовлюють порушення цих інтересів і невиконання обов'язків щодо сплати податків. С.Сутирін визначає такі основні причини, як: по-перше, моральний фактор, коли невиконання обов'язку по сплаті податків є зворотною реакцією платників податків на посилення податкового тиску; по-друге, технічні причини, які полягають у недосконалості форм і методів контролю з боку органів податкової служби; по-третє, так звані економічні причини, що полягають у порівнянні наслідків сплати або несплати податків [408, с.124].

Більш повно причини, які спонукають платників податків до незаконної мінімізації оподаткування, описував І. Кріль, називаючи серед них такі:

- економічні – велике та несправедливе податкове навантаження, збільшення частки збиткових підприємств, інфляція, низький рівень платіжної дисципліни;
- соціальні – низький рівень податкової культури в суспільстві, недовіра до податкових органів, постійне зниження платоспроможності населення, негативне ставлення населення до оподаткування;
- організаційні – неефективна система податкового адміністрування, низький кваліфікаційний рівень працівників податкових органів, низький рівень податкового контролю;
- правові – нестабільність та недосконалість податкового законодавства, необізнаність із податковим законодавством, правова незахищеність платників податків [233, с.172].

На думку І. Гуцула, вагомими факторами, що впливають на рішення суб'єкта господарювання щодо ухилення від сплати податків, є рівень податкового навантаження, відповідальність за порушення податкового законодавства, імовірність виявлення факту ухилення від сплати податків та рівень податкової культури платників податків [160, с.152].

Опираючись на вказані дослідження, ми можемо визначити основні елементи механізму протидії незаконній мінімізації податків, виходу за легітимні межі податкового планування, зловживання правами суб'єктами податкових правовідносин:

- підвищення рівня правової культури та правової свідомості суб'єктів податкових правовідносин;
- підвищення якості правового регулювання податкових правовідносин;
- дотримання оптимального балансу інтересів держави та платників податків;
- підвищення якості правозастосування в податкових правовідносинах, зокрема здійснення ефективного податкового контролю.

Найбільш повно забезпечити захист інтересів держави можливо тоді, якщо буде втілено такий комплекс відносин та взаємодії між державою і платниками податків, при якому будуть відсутні передумови для порушень та зловживань у податковій сфері або який превентивно не допустить такі зловживання. Правомірна та добросовісна поведінка платників податків має бути забезпечена внаслідок їхньої високої правосвідомості, а з іншого боку – внаслідок ефективної роботи органів податкового контролю.

На сьогодні платники податків усвідомлюють роль і значення податків для держави та суспільного розвитку. Як зазначає О. Магопєць, розвиток цивілізації, зміна певних суспільно-економічних формацій, змінювали як наукове розуміння сутності, місця і ролі податків, так і форми їх справляння, стаючи більш прийнятними для економіки і платників податків. Податки стають важливим джерелом формування бюджету держави та фінансування витрат, пов'язаних з утриманням державного апарату, розвитком освіти, науки, а також регулюванням суспільної та господарської діяльності, а оподаткування набуває більш впорядкованого, стійкого характеру [250, с.164]. В Україні протягом практично всього періоду існування забезпечується високий рівень добровільної сплати податків, показник якого становить понад 90 відсотків. Однак чи забезпечується цей показник саме високим рівнем правової свідомості та культури платників податків, чи можливо, ключове значення має фактор юридичної відповідальності за податкові правопорушення? На наше переконання, обидва ці фактори впливають на рівень добровільної сплати, однак визначити, хоча б гіпотетично, який із цих двох факторів має вирішальний вплив доволі складно. Однозначно можна стверджувати тільки одне: без дієвих заходів податкового контролю і примусу такий високий показник добровільної сплати не був би забезпечений. Підтвердженням цього є і та обставина, що значна частина економіки України перебуває в тіні, навіть не зважаючи на ризики юридичної відповідальності.

Не можна виправдати той сегмент бізнесу, який працює поза правовим полем, не сплачуючи зовсім податків і зборів. Протиправ-

на поведінка заслуговує на осуд і покарання, навпаки – свідоме і добровільне виконання податкового обов'язку має всіляко заохочуватись. Як зазначає М. Жернаков, багато платників податків дотримуються законодавства не (або не тільки) через можливість настання санкцій у разі несплати, а роблять це добровільно, через відчуття взаємності, громадянського обов'язку, або через звички чи традиції, успадковані від своїх сімей і оточення, в якому вони живуть. Інші дотримуються вимог законодавства через моральні обмеження, або бояться набагато більше відчуття сорому і провини, ніж можливості накладення штрафу [186, с.313]. Разом з тим, чи можна з осудом підходити до тої частини бізнесу, яка сплачує податки, керуючись більше не власним свідомим прагненням, а скоріше страхом бути покараним? Чи може засуджуватися при цьому прагнення платника податку зменшити своє податкове навантаження шляхом використання інструментів податкового планування? В умовах, які склалися на сьогодні, вважаємо, що ні, не можна. Забезпечення добровільного виконання податкового обов'язку внаслідок усвідомлення платником важливості податків для суспільного розвитку неможливе без чіткого переконання у справедливості податкової системи, забезпечення оптимального балансу інтересів платника та держави, помірною податковою тиску, а також чесного та прозорого використання бюджетних коштів, особливо в період значної економічної рецесії. Однак чи відповідає чинна податкова та бюджетна системи України цим критеріям? Навряд чи хтось наважиться це стверджувати однозначно.

Поряд із цим ми усвідомлюємо необхідність підвищення рівня правової свідомості й культури платників податків. Тож, які фактори можуть це забезпечити?

Перш за все, ми маємо мати розуміння сутності правової свідомості платників податків, через яку відбувається сприйняття правової реальності в податкових відносинах – ставлення до податкової системи, прав та обов'язків суб'єктів податкових відносин, інших правових явищ у сфері оподаткування. У платника податків мають бути сформовані власні погляди, ідеї, цінності, переконання,

які сприяють осмисленню правової реальності й зумовлюють його готовність до певної правової поведінки.

Правосвідомість платника податків, з одного боку, має індивідуальний характер, оскільки виражає його суб'єктивне сприйняття сутності явищ, що відбуваються у сфері оподаткування. Разом з тим, насправді позиції і погляди платників формуються, як правило, не індивідуально, а мають груповий характер. Більшість процесів і явищ, які відбуваються в оподаткуванні, формують суб'єктивне ставлення (позитивне або негативне) не окремого платника, а певної групи, або інколи навіть більшості учасників податкових відносин. З точки зору досягнення мети забезпечення високого рівня добровільної сплати податків і зборів, позитивне уявлення про необхідність виконання податкового обов'язку має бути забезпечено не тільки в якогось окремого індивідуального суб'єкта, а в переважній більшості таких суб'єктів. Як справедливо зазначає Г. Кочерова, уся сукупність та багатогранність соціально-економічних процесів підкорена суспільній свідомості, яка є узагальненням особистісних характеристик культури та свідомості кожного з нас [229, с.154].

Це зумовлює необхідність формування цілої правової культури в суб'єктів податкових правовідносин, коли їх правова свідомість буде мати не індивідуальний чи навіть груповий, а саме суспільний характер, буде стосуватися не лише платників податків, а й інших суб'єктів податкових правовідносин, які представляють державу.

І. Таранов зазначає, що податкова культура в державі залежить від:

- економічного розвитку держави та співвідношення установлених правових, соціальних, моральних і психологічних норм-регуляторів суспільних відносин;
- юридично-правових та практичних компонентів формування суспільної свідомості громадян [412, с. 134].

На думку К. Давискіби, податкова культура (як одна з головних ознак громадянського суспільства) є складником загальнонаціональної культури (правової, економічної, політичної і фінансової), а отже, містить такі складові:

- 1) знання своїх прав і обов'язків у процесі сплати податків (як складник правової культури), удосконалення знань і розуміння податкових наслідків господарської діяльності (як складник економічної культури), тобто інтелектуальний рівень;
- 2) усвідомлення громадянами всієї важливості для держави сплати податків (як складник політичної культури), оцінювання соціальної корисності податкового законодавства і формування власного ставлення до податкової політики, діяльності податкових органів як представників держави, тобто емоційно-психологічний рівень;
- 3) уміння користуватися правовим інструментарієм у практичній діяльності, своєчасне представлення податкової звітності (як складник фінансової культури), а також дотримання етичних норм у спілкуванні з працівниками контролюючих органів, тобто поведінковий рівень [161, с.459].

На переконання І. Гуцула, безумовною перевагою підвищення правової культури платників податків є усвідомлення суб'єктами господарювання необхідності добровільної сплати податків та зборів через підвищення їх інформованості. Дослідник зазначає, що поряд із цим неможливо повністю вирішити проблему власницького інстинкту кожної особи [160, с.153]. Така позиція є доволі дискусійною, оскільки, по-перше, самим тільки підвищенням інформованості платників податків неможливо досягти підвищення їх правової культури, а по-друге, прагнення зберегти свою власність є усвідомленою, а не інстинктивною поведінкою.

Крім проведення відповідної інформаційної політики, для підвищення загального рівня податкової культури необхідне вирішення цілого ряду системних завдань. Неможливо досягти належного рівня податкової культури без відповідного рівня фаховості й компетентності суб'єктів податкових правовідносин, адже без знання та розуміння суті правового регулювання й змісту правомірної поведінки, очікувати її марно. Як наголошує О. Катона, професіоналізм і взаємна відповідальність є основними показниками нового рівня співпраці держави та платників податків, а також високої податко-

вої культури та податкової дисципліни [214]. Однак, професіоналізм і компетентність суб'єктів податкових правовідносин може бути використано і з протилежною метою, тому важливим завданням є визначення правильного вектору поведінки, який повинен бути спрямований на досягнення суспільно корисних цілей.

Одним із найважливіших завдань, яке повинно сприяти підвищенню правової свідомості суб'єктів податкових правовідносин і податкової культури є забезпечення неухильного дотримання принципу соціальної справедливості податкового законодавства, тобто установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [314]. На наше переконання, досягнення оптимального балансу інтересів держави та платників податків є одним із визначальних завдань податкової політики держави. У разі, якщо податкове навантаження буде надмірним, навіть найбільш свідомі й законослухняні платники податків опиняться перед непростим вибором – або втратити бізнес і збанкрутувати, або намагатися оптимізувати податкове навантаження, навіть якщо цілком легальні методи для цього будуть недоступні й платнику доведеться йти на ризик чи на пряме порушення. У такій ситуації вина за це повністю ляже на державу, яка проводить непродуману податкову політику і завдає шкоди економіці.

Ми б хотіли звернути увагу те, що у ПК України доволі невдало сформульовано назву принципу, який забезпечує врахування платоспроможності платників податків при визначенні рівня податкового навантаження. Ми вважаємо, що термін «соціальна справедливість» є за своїм змістом набагато ширший, охоплює значно глибшу систему суспільних відносин і не повинен обмежуватися лише визначенням справедливого рівня податкового навантаження на платника податків. Для цього більш прийнятним видається термін «економічна обґрунтованість». Ця проблема, однак, не є безпосереднім предметом нашого монографічного дослідження, тому ми не будемо заглиблюватися в її аналіз, але вона потребує окремої уваги при здійсненні подальших наукових досліджень.

На сьогодні значна частина платників податків не розглядає податкову систему держави загалом і правові норми, які встанов-

люють механізм сплати податків, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, як такі, що мають справедливий характер. Можна погодитися, що на сьогодні не втілений повною мірою в життя принцип економічної обґрунтованості, який має забезпечити встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами. Основне завдання податкової реформи – оптимізація податкової системи, досягнення балансу інтересів платників податків і держави. Саме це дасть можливість суб'єктам податкових правовідносин сприймати норми податкового законодавства як справедливі, що буде сприяти не лише реалізації та захисту їхніх прав та законних інтересів, а й буде спонукати до свідомого виконання обов'язків, визначених законом [124, с.33].

Яскравим прикладом, який ілюструє цю проблему, було надмірне фіскальне навантаження на фонд оплати праці, яке існувало до зниження ставки ЄСВ у кінці 2015 року. Тоді будь-які заходи із детінізації заробітних плат не давали жодного ефективного результату через неадекватність фіскального тиску. Суттєве зниження ставки ЄСВ і зменшення тиску на фонд оплати праці дало можливість частково вирішити цю проблему.

Як слушно зазначає І. Гуцул, важливим напрямом протидії ухиленню від сплати податків є встановлення оптимального рівня податкового навантаження. Оптимальний рівень оподаткування досягається тільки у випадку збалансування інтересів платників податків та держави. У такій ситуації обсяги податкових втрат будуть мінімальними [160, с.152].

Крім рівня податкового навантаження, наступним визначальним фактором, без якого неможливо забезпечити належний рівень правової свідомості та культури платників податків, є забезпечення справедливого розподілу коштів, які мобілізує держава, у тому числі з застосуванням податкового механізму. Якщо платник податків бачить, що сплачені ним кошти не використовуються для суспільного блага, не розподіляються справедливо і чесно, ніщо інше не може

закріпити в його свідомості та поведінці добру волю і бажання віддати державі частину власних коштів.

Ця проблема виходить за рамки суто податкових відносин. Крім оподаткування, тут ми зачіпаємо важливий пласт бюджетних відносин та відносин, що впливають із правового інституту публічних видатків, тобто це комплексна проблема фінансового права. Бюджетна система держави повинна будуватися на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами й територіальними громадами, а справедливий розподіл коштів публічних фондів відноситься до визначальних засад публічних фінансів.

Як слушно зауважує М. Жернаков, стан системи здійснення суспільних видатків прямо впливає на уявлення кожного платника про справедливість системи публічних фінансів, а отже, і на бажання добровільно сплачувати податки та на його ставлення до влади взагалі. У цих умовах набагато важливішими факторами не тільки для платників податків, а й для всього суспільства є не економічні показники чи зовнішньополітичні вектори, а дотримання невідчужуваних прав людини та відсутність очевидних проявів свавільності з боку держави, у тому числі в системі публічних фінансів. Це передбачає, зокрема, й необхідність запровадження таких механізмів контролю за використанням публічних фінансових ресурсів, які були б ефективними з точки зору недопущення зловживань, а цього неможливо досягти без значного підвищення прозорості використання публічних фінансових ресурсів [186, с.46].

Необхідно визнати, що на сьогодні держава не забезпечила прозорість і справедливість у розподілі бюджетних коштів. В Україні велика соціальна нерівність, про справедливий розподіл суспільних благ говорити не доводиться. Яскраво це проявляється в ситуації з оплатою праці керівників державних корпорацій або чиновників вищого рівня, які не співмірні з загальним рівнем оплати праці в Україні, особливо на тлі мізерних доходів працівників освіти чи охорони здоров'я, а також пенсіонерів. А. Дутчак слушно пише про неприпустимість надмірної диференціації у доходах та крайньої

бідності. Ці явища загрожують стану соціальної безпеки, негативно впливають на стимули до виробництва, загострюють соціальні суперечності, ведуть до політичної кризи та інших негативних явищ і соціальних потрясінь [175, с.150]. Крім того, попри певні зрушення, далеко не до кінця ще забезпечено прозорість і справедливість у системі публічних закупівель. Суспільство не задоволено якістю роботи державного апарату, рівнем правоохоронної діяльності та судочинства, якістю надання адміністративних послуг тощо. Без вирішення цього пласту проблем важко говорити про відновлення довіри платників податків до держави.

М. Жернаков наголошує, що як державні інститути не забезпечують прозорого та ефективного використання бюджетних коштів, так і серед платників добровільна сплата податків ще не є загальновизнаною нормою. Водночас дати відповідь на запитання, який суб'єкт у цих відносинах – держава чи платники податків – повинен «змінитися» першим, видається настільки ж можливим, як і на відоме питання про курку і яйце. З одного боку, це взаємозалежні тенденції: платники будуть добровільно сплачувати податки тоді, коли для них буде очевидно вигода від такої сплати (значне зростання зарплат, якості доріг, медицини тощо); очевидність вигод від сплати натомість є прямо пропорційною збільшенню податкових надходжень. З іншого боку, попри те, що обидва фактори значною мірою залежать один від одного, внутрішня зміна одного з них може спричинити неспівмірний вплив на позитивні внутрішні зміни іншого. Інакше кажучи, навіть незначне збільшення добровільних податкових надходжень дасть можливість державі запровадити бажані для платників ініціативи, і навпаки – навіть невелике піднесення довіри до держави з боку платників може спонукати їх сплачувати податки [186, с.48].

Отже, ключовими передумовами, без яких неможливо забезпечити підвищення правової свідомості та культури платників податків, зокрема при здійсненні ними податкового планування, є встановлення помірною податкового навантаження, а також справедливого розподілу суспільних благ. Усі інші заходи, як-от: проведення інформаційної, роз'яснювальної, навчальної роботи серед

платників податків – є важливими, але далеко не самодостатніми інструментами.

Крім підвищення рівня правової свідомості й культури платників податків, наступним надважливим фактором, який забезпечить чесність і законність податкового планування, а також буде протидіяти протиправній та недобросовісній поведінці платників податків, є удосконалення податкового законодавства. Недосконалість податкового законодавства є системною проблемою, яка поруч із складністю адміністрування податків та надмірним податковим навантаженням характеризує податкову систему України як одну з найгірших у Європі і не тільки.

До основних проблем податкового законодавства слід віднести його нестабільність, що унеможливорює стратегічне податкове планування. Крім того, нечіткість норм податкового законодавства, неякісна законодавча техніка, наявність значної кількості технічних та логічних неузгодженостей, можливість двоякого тлумачення, наявність правових прогалин та інші недоліки породжують багато проблем у регулюванні податкових відносин. Наявність правових прогалин та колізій провокує платників податків на застосування агресивного податкового планування, може спонукати до недобросовісної поведінки, зловживання правом. З другого боку, ці та інші неузгодженості не сприяють правовій визначеності, породжують численні конфлікти та податкові спори.

Податкове законодавство є одним із найбільш складних у правовій системі нашої країни. Як показує практика застосування, зміни, що вносяться до законів України з питань оподаткування, як правило, спричиняють нові проблеми, а не врегульовують старі. Основними причинами колізійності податкового законодавства науковці називають численні та переважно безсистемні зміни до чинних нормативно-правових актів у сфері оподаткування, які, на жаль, упроваджуються без врахування основних принципів права та вимог практики [163, с.42-44]. Такий висновок ми вважаємо занадто критичним, адже насправді багато змін і доповнень до податкового законодавства сприяли удосконаленню правового регулювання, особливо в питанні адміністрування ПДВ.

Податкове законодавство України потребує удосконалення, однак цей процес не може бути перманентним і безсистемним, як ми спостерігали досі. На думку О. Зельдіної, фрагментарні зміни та доповнення податкового законодавства вирішували окремі вузькі питання, не зачіпаючи основ податкової системи, що створювало ще більший дисбаланс. Величезний масив нормативно-правових актів про оподаткування, які часто суперечили один одному, дозволяв недобросовісним суб'єктам господарювання використовувати «лазівки» у законодавстві і або взагалі не платити податків, або платити мінімальні суми, не відповідні рівню їх доходів. Проблему законодавець хотів вирішити шляхом посилення податкового тиску, що призвело до появи ще витонченіших схем ухилення від оподаткування. Чим більше держава намагалася посилити систему оподаткування, тим більша кількість суб'єктів господарювання «йшла в тінь» і збільшувалася кількість напівлегальних структур, що надавали послуги з мінімізації податкових відрахувань. У результаті «благі наміри» законодавця обернулися величезними збитками для державного бюджету [196, с.50].

Процес удосконалення податкового законодавства необхідно розглядати як елемент системної податкової реформи. Успішність цієї реформи буде забезпечена лише шляхом визначення її стратегічних цілей та завдань, принципів, механізмів реалізації на концептуальному рівні. Ці системні засади мають бути закріплені в концепції податкової реформи, яка має стати фундаментом для розробки законопроектів з унесення змін до ПК України. Така концепція не має перетворитися в черговий «мертвонароджений» документ, який так і залишиться на папері. Потрібно визначити відповідальних розробників та чіткі строки її запровадження. До розробки концепції та на її основі необхідних законопроектів мають бути залучені кращі фахівці в галузі оподаткування, науковці та практики, при цьому їх робота та її результат не повинні залежати від зміни політичної влади. Розроблені концепція та законопроекти мають пройти широке обговорення у фахових колах, для досягнення максимального консенсусу щодо їх змісту. Після реалізації цієї реформи повинен

бути запроваджений мораторій на внесення концептуальних змін до податкового законодавства, будь-які зміни та доповнення мають бути викликані лише об'єктивними економічними та суспільними процесами, як адекватна і достатня реакція на них.

Питання підвищення правової культури та удосконалення податкового законодавства надзвичайно важливі, мають глобальний, стратегічний характер для забезпечення належного виконання податкового обов'язку та недопущення виходу за межі податкового планування. Разом з тим, необхідно дати оцінку якості правозастосування, ефективності наявних правових інструментів протидії незаконній мінімізації податків, які вже закріплені чинним податковим законодавством.

Основним елементом механізму протидії незаконній мінімізації податків є податковий контроль. Поняття податкового контролю визначено нормативно, відповідно до пункту 61.1 статті 61 ПК України. Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [314]. Таке визначення ми вважаємо не зовсім вдалим, адже зміст поняття «податковий контроль» розкривається з використанням цього самого цього терміну, коли визначається мета застосування відповідних заходів контролюючими органами. Крім того, законодавець трохи розширив сферу його застосування, фактично вийшовши за межі безпосередньо податкових відносин. Більш повне визначення дає Г. Дмитренко, який розглядає податковий контроль як особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється на стадії формування державних грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами (органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами), спрямований на забезпечення додержання податкового законодав-

ства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності [169, с. 23-24].

Статтею 62 ПК України визначено основні методи податкового контролю, а саме:

- 1) ведення обліку платників податків;
- 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;
- 3) перевірки та звірки відповідно до вимог ПК України, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- 4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПК України [314].

На думку К. Ковальчук, податковий контроль доцільно здійснювати в кілька етапів, кожен з яких має відповідати нормам податкового права, проводитись у логічній послідовності та спрямовуватись на досягнення необхідного результату, а саме виявлення зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому [216, с.102].

Слід наголосити, що за останній період відбулася суттєва трансформація місця і значення вказаних методів податкового контролю. Якщо раніше основним методом безпечіально вважалися податкові перевірки, то в останні роки на перший план виходить саме інформаційно-аналітична робота податкових органів.

Як слушно зазначає Ю.П. Потернак, важливим завданням податкового контролю є не тільки припинення правопорушень, але й вживання заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що сприяють їх вчиненню [330, с.106].

Сучасні методи та методики податкового контролю набагато ефективніші, оскільки, по-перше, дають можливість забезпечувати

нагляд за дотриманням податкової дисципліни більш оперативно, а в деяких випадках – попереджувати можливі порушення, а по-друге, дають можливість визначити найбільш ризикові сфери, де можливості податкових зловживань чи не найбільші. Попередні підходи до контрольної-перевірочної роботи видаються застарілими. Документальні перевірки, планові чи позапланові, є необхідним, але не найбільш ефективним методом, адже здійснюються постфактум, мають стислі терміни проведення і через існуючі процедури не можуть забезпечити оперативне реагування на загрози чи ризики порушення податкового законодавства. Вони, як правило, виконують не превентивну функцію, а відновлювальну.

Таким чином, для забезпечення як превентивної функції податкового контролю, так і відновлювальної, важливим завданням є визначення ризиків порушення податкового законодавства та їх критеріїв, оцінка ризиків та оперативна й ефективна протидія порушенням.

Як зазначає О. Десятнюк, на сучасному етапі податковим органам необхідно досягти попередження фактів неплатоспроможності та ухилення від сплати податків суб'єктами підприємницької діяльності, а також забезпечити добровільну сплату ними податкових зобов'язань. Податкові ризики представляють собою один із інструментів для здійснення цих завдань. Автоматизація процесу моніторингу податкових ризиків дозволить мінімізувати вплив суб'єктивного фактору на вибір підприємств для податкового аудиту, дозволить, при цьому, здійснювати контроль за можливими порушеннями платниками податкового та валютного законодавства без втручання в їх підприємницьку діяльність [167, с. 360].

Науковці вказують на те, що податковий ризик з погляду держави в особі її уповноважених органів – це ймовірність (загроза) недоотримати податки в бюджет через використання платниками податків методів мінімізації (оптимізації) оподаткування, можливих через ті чи інші недоліки в податковому законодавстві [304].

О. Сушкова стверджує, що впровадження у діяльність ДПС України порядку управління податковими ризиками має на меті вияв-

лення й оцінювання податкових ризиків, що дасть змогу розробити заходи щодо їх мінімізації та упередження під час адміністрування податків і зборів фіскальними органами. Прогнозування потенційного збитку та ймовірності реалізації ризикової події дає змогу учасникам присвоїти ризикам відповідні рівні, зосередивши увагу на ризиках із найвищим ступенем загрози несплати податків і зборів [410, с.270].

Найбільш ефективно запровадження нових ризикоорієнтованих методів податкового контролю здійснюється у сфері адміністрування ПДВ. Цей податок завжди був і залишається найбільш проблемним і вразливим з точки зору податкових зловживань. Запровадження системи електронного адміністрування ПДВ дало можливість вирішити не всі, але значну кількість проблем, зокрема суттєво обмежити ризики незаконного формування податкового кредиту та незаконного бюджетного відшкодування з використанням так званих «податкових ям» чи інших способів неправомірної мінімізації податкових зобов'язань. Позитивним моментом запровадження електронної системи адміністрування ПДВ стало зменшення впливу людського фактору на регулювання цих процесів, адже це знижує корупційні ризики, особливо в ході проведення камеральних та документальних перевірок декларацій по ПДВ, а також відшкодування ПДВ, яке раніше, в умовах обмежених бюджетних ресурсів, часто здійснювалось у ручному режимі. Автоматизація процесів адміністрування ПДВ, за умови чіткої роботи системи, дає можливість вирішити ці проблеми [122, с.112].

Запровадження електронного реєстру податкових накладних дало змогу податковим органам здійснювати оперативний контроль за операціями платників податків, виявляти розбіжності між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту контрагентів та швидко реагувати на них. Спеціальний порядок реєстрації податкових накладних, коли їх реєстрація стала можливою виключно в разі наявності необхідної суми коштів на спеціальному рахунку платника податків або сформованої суми податкового кредиту, обмежив можливості недобросовісних платників неправомірно формувати податковий кре-

дит чи занижувати податкові зобов'язання, використовуючи фіктивних контрагентів чи інші неправомірні схеми, які виходять за межі податкового планування. Обмежив, однак не усунув повністю. Почали з'являтися нові схеми та можливості зловживань із податковим кредитом, зокрема вже згадувані нами раніше так звані «скрутки».

Оскільки ці зловживання, як і багато інших, стали дуже поширеними, з огляду на неефективність і складність протидіяти їм пост-фактум, шляхом проведення документальних перевірок, у ПК України було внесено зміни, які передбачали принципово новий механізм протидії зловживанням з ПДВ, а саме зупинення реєстрації податкових накладних. Цей механізм має превентивний характер, мета його запровадження – не допустити реєстрацію податкової накладної і не дати можливість сформуванню податкової накладної, враховуючи більш широкі критерії визначення ризиків податкових зловживань з ПДВ. Дослідження такого механізму потребує окремої уваги, оскільки при здійсненні податкового планування слід враховувати визначені законодавством критерії оцінки ризиковості операцій платників ПДВ, які дають підстави для зупинення реєстрації податкових накладних для того, щоб при уникнути таких ризиків.

Уперше механізм зупинення реєстрації податкових накладних було запроваджено Законом України № 1797-VIII від 21.12.2016 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні». Цим законом кодекс було доповнено, зокрема, пунктом 201.16, який передбачав зупинення реєстрації податкової накладної у разі її відповідності сукупності визначених законом критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної, а також пунктом 74.2, який передбачав проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних таким критеріям. При цьому безпосередньо запроваджені норми ПК України ні порядку зупинення реєстрації, ні критеріїв оцінки ризиків не встановлювали, делегувавши це, відповідно, КМУ та Міністерству фінансів України. Разом з тим, розроблені спочатку Міністерством фінансів України критерії оцінки ступеня ризиків виявилися настільки недосконалими, що створили

системну проблему, коли за наслідками автоматизованого моніторингу почали блокуватися податкові накладні за цілком легальними і правомірними операціями платників податків. При цьому таке зупинення набуло масового характеру, визначений КМУ порядок розгляду й оцінки пояснень та документів платників податків, наданих для підтвердження законності здійснюваних ними господарських операцій, виявився неефективним, а центральний податковий орган – неспроможним забезпечити своєчасний і якісний розгляд величезного масиву пояснень, що подавалися у зв'язку із зупиненням реєстрації податкових накладних. Спочатку розгляд таких документів здійснювався виключно на рівні центрального податкового органу, який виявився фізично неспроможним проводити всю цю роботу. Ця проблема зумовила виникнення численних спорів між податковими органами та платниками податків, але, що найгірше, створювала суттєві перепони в роботі добросовісних платників податків. У такій ситуації було два виходи – або відмінити цей механізм і позбавитися інструменту запобігання податковим зловживанням, або якісно удосконалити критерії оцінки ризиків. Було обрано другий шлях, більш складний, але кращий з точки зору захисту інтересів держави.

Порядок зупинення реєстрації податкових накладних та критерії ризиковості змінювалися неодноразово і поступово удосконалювалися. На сьогодні Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних затверджений Постановою КМУ від 11 грудня 2019 р. № 1165 / далі – Порядок № 1165/. Зазначений нормативний акт повинен бути предметом скрупульозного аналізу фахівців, які здійснюють податкове планування, адже містить цілий ряд положень, які мають бути враховані при плануванні діяльності й оцінці ризиків. Порядком № 1165 встановлено три групи критеріїв, які підлягають оцінці при реєстрації податкової накладної: критерії ризиковості платника ПДВ, перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника, а також критерії ризиковості господарської операції. Усі вказані критерії та показники повинні враховуватись при здійсненні податкового планування платником ПДВ.

Крім того, вказаним порядком встановлено ознаки безумовної реєстрації податкової накладної, при цьому за наявності хоча б однієї з таких ознак реєстрація податкової накладної не зупиняється в реєстрі. Якщо податкові накладні не відповідають жодній з ознак безумовної реєстрації, такі податкові накладні перевіряються щодо відповідності відображених у них операцій критеріям ризиковості здійснення операцій, а платник податків, який склав таку податкову накладну, перевіряється на відповідність критеріям ризиковості платника податку та показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку. Якщо за результатами автоматизованого моніторингу платник податку, яким складено податкову накладну/розрахунок коригування, відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку, реєстрація такої податкової накладної/розрахунку коригування зупиняється [320]. Отже, здійснюючи податкове планування, необхідно домогтися того, щоб платник не відповідав жодному з критеріїв ризиковості й уник ризику зупинення реєстрації податкових накладних.

Слід наголосити, що оцінка наявності або відсутності критеріїв ризиковості платника податку здійснюється не за результатами автоматичного моніторингу (такий механізм відсутній), а комісією регіонального рівня, яка створюється відповідним органом податкової служби. При оцінці критеріїв ризиковості комісією не можна виключати суб'єктивізм і ризик порушення прав платника податків, що є недоліком Порядку, який є предметом нашого аналізу.

Необхідно врахувати, що електронна система адміністрування запроваджується не лише щодо ПДВ. Частково вона застосовується при здійсненні адміністрування акцизного податку, а саме в частині операцій із спиртом етиловим, алкогольними напоями та паливом. Законодавство встановлює доволі складний механізм превентивного та поточного контролю, які передбачають утворення і реєстрацію акцизних складів, застосування витратомірів, рівнемірів тощо. Вказані сфери господарської діяльності є одними із найбільш ризикових із точки зору податкових зловживань, тому ми вважаємо, що запровадження додаткових інструментів, хоч з одного боку значно

ускладнюють адміністрування, однак є виправданими з точки зору захисту інтересів держави.

На сьогодні не розроблено дієвих превентивних механізмів для визначення ризиків та запобігання порушень щодо інших податків і зборів, зокрема щодо податку на прибуток підприємств, однак ми не є прихильниками подальшого ускладнення адміністрування таких податків, оскільки це порушить баланс між інтересами платника та держави, що особливо недоцільно в умовах економічної рецесії. Ми вважаємо на сучасному етапі цілком достатнім методом запобігання зловживанням при сплаті податку на прибуток та інших податків і зборів є, зокрема, проведення перевірок.

Необхідно визнати, що проведення перевірок залишається одним із найбільш дієвих методів податкового контролю, від якого держава не зможе відмовитися навіть у перспективі. Поряд із тим, за останні декілька років відбулися суттєві зміни в процесі організації перевірок, в основу якого також покладено застосування інформаційно-аналітичного методу та оцінка ризиків.

Як зазначає Н. Євтушенко, сучасні підходи до організації контрольно-перевірчої роботи дають підстави не застосовувати пост-контроль до сумлінних платників податків, водночас робити його невідворотним для несумлінних. Тобто планові контрольно-перевірчі заходи вживають винятково щодо тих підприємств, які свідомо не сплачують або сплачують не в повному обсязі платежі до бюджету, використовуючи схеми ухилення від оподаткування [178, с.75]. Ми вважаємо, що вказаний автор дещо ідеалізує систему організації контрольно-перевірчої роботи, однак слід визнати, що сучасна система оцінки ризиків дозволяє більш якісно здійснювати відбір платників податків для проведення планових перевірок, проводити перевірки більш ефективно.

В. Угрин зауважує, що оцінка ризиків дає можливість запровадити системний підхід до адміністрування податків і базується на тому, що контролюючі органи за рахунок поінформованості на більш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства відповідно реагують на них належними діями, у тому

числі передбачають та упереджують можливі порушення податкового законодавства. Таким чином, запровадження ризикоорієнтованої системи дозволить зосередити увагу контролюючих органів на порушниках податкового законодавства та визначенні основних критеріїв проведення перевірок (індикаторів для відбору платників податків) шляхом управління ризиками [425].

Норми податкового законодавства визначають періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [314].

Конкретні критерії визначення ступенів ризику платників податків визначені Порядком формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524 з наступними змінами та доповненнями [321]. Для платників податків – юридичних осіб визначено 55 критеріїв ризику несплати податків, у тому числі 28 – високого ступеня ризику, 20 – середнього та 7 – незначного. При цьому багато з цих критеріїв визначаються автоматично на підставі даних обов'язкової звітності платника податку. Проаналізувавши вказані критерії, платник податку може дати самостійну оцінку ступеню податкового ризику власної господарської діяльності при здійсненні податкового планування та вжити заходи, щоб зменшити відповідні ризики.

Говорячи про удосконалення правозастосування як одну з умов запобігання податковим зловживанням, необхідно наголосити на важливій ролі органів державної податкової служби в цьому процесі. Як справедливо зазначає В. Федосов, життєздатність і надійність податкової системи залежить від двох факторів. По-перше, від правильності побудови цієї системи, а по-друге, від рівня організації податкової служби держави і налагодженості податкової роботи. На

думку вказаного автора, хороша податкова служба ще може якимось підтримувати хитку податкову систему, недієздатна ж загрожує розвалом навіть ідеальної податкової системи [309, с.116].

На думку І. Гуцула, від ефективності організації контрольної роботи фіскальних органів залежить стан бюджету, що безпосередньо впливає на стан економіки і рівень життя суспільства. Тому створення ефективної системи контролю за сплатою податкових платежів до бюджету повинно обов'язково входити до основних завдань соціально-економічної політики держави [160, с.151].

Протягом багатьох років органи державної податкової служби в Україні перебувають у процесі перманентного реформування. Л. Івашова вважає, що насправді ці процеси реорганізації податкових органів не мають системності і послідовності, тобто не мають ознак справжньої реформи. Будь-який процес, тим більше процес реформування, набуває системності за умови наявності чітко визначеної мети реформ й розуміння того, який результат має бути досягнений унаслідок їх здійснення. Якщо говорити про реформування державних інституцій, то такі реформи можуть бути успішними лише за умови їх: всеохопності, а не фрагментарності; релевантності, а не амбівалентності; і головне, інституційної спадковості, а не підпорядкованості тим чи іншим одномоментним політичним цілям групи партійних функціонерів, що обіймають владні посади [202 с.46-47].

Відсутність стратегії та цілісної концепції реформування податкових органів, постійні та безсистемні реорганізації розбалансовують їх роботу, не сприяють забезпеченню системного та якісного виконання основних завдань і функцій податкової служби, виробленню принципово нових підходів до роботи з платниками податків на партнерських засадах, з безумовним дотриманням принципів законності та верховенства права. До цього часу податкові органи часто націлені виключно на виконання фіскальних функцій, не завжди ставлячи в пріоритет суворе дотримання Конституції, законів України та прав платників податків. Держава довгий час не наважується на якісне реформування правоохоронного економічного блоку, ліквідацію податкової міліції, яка сприймається не як ефек-

тивний правоохоронний орган, а як інструмент тиску на бізнес. Таке ставлення викликане відсутністю серйозного прогресу в боротьбі з тіньовим сектором економіки, в той час як основна увага приділяється намаганням знайти порушення законодавства з боку платників, які працюють у правовому полі й платять податки. Не можна говорити про подолання такого явища, як корупція в податкових органах.

Однак, задля об'єктивності слід визнати, що на сьогодні зроблено чимало позитивних кроків для якісного удосконалення роботи податкових органів. Перш за все необхідно відмітити запровадження і розвиток електронних сервісів для платника податків, які в багатьох випадках функціонують істотно краще в порівнянні з іншими державними електронними сервісами. Слід відзначити роботу інформаційно-телекомунікаційних систем, таких як електронний кабінет, який забезпечує хороший функціонал, як відкритий (доступ до публічних реєстрів, перегляд та друк бланків податкової звітності, податковий календар тощо), так і приватний (перегляд облікових даних конкретного платника, подання електронної податкової звітності, інформація про стан розрахунків з бюджетом, реєстрація податкових накладних, листування з органами ДПС тощо).

За останній період, після реорганізації ДФС шляхом утворення окремої податкової та митної служби, подальший процес становлення нових органів характеризується істотними змінами їх структури. Зокрема, на законодавчому рівні впроваджується утворення єдиної юридичної особи на базі центрального податкового органу, на регіональному рівні податкові органи будуть функціонувати тільки в статусі структурних підрозділів. Відбувається централізація повноважень, однак важливо, щоб вона не була надмірною і це не вплинуло на якість та зручність сервісів для платників податків.

На наше переконання, в Україні слід припинити практику безсистемної реорганізації податкових органів, а зосередитись на покращенні якості їх роботи. Це повинно відбуватися як у напрямку удосконалення інструментарію, так і кадрового оновлення, підвищення професіоналізму і компетенції. Останній фактор неможливо забезпечити без перегляду підходів до оплати праці працівників

податкових органів. За рахунок оптимізації кількісного складу, потрібно зосередити ресурс для фінансування оплати праці фахівців високого рівня. Належне фінансування, розвиток електронних сервісів, поряд з посиленням персональної відповідальності в сукупності будуть сприяти зменшенню корупції та якісному виконанню завдань, які стоять перед податковими органами.

Окремо слід наголосити, що для підвищення якості правозастосування в податкових правовідносинах та забезпечення свідомого виконання податкового обов'язку усіма платниками податків, необхідно забезпечити неухильне виконання принципів рівності, а також невідворотності настання юридичної відповідальності за податкові правопорушення.

Д. Сахно слушно наголошує, що при окресленні кола законних приватних інтересів платників податків і їх утіленні в життя дуже важливо, щоб держава й органи публічної влади встановлювали баланс не лише з публічним інтересом суспільства, а й між іншими платниками податків. Не повинно бути ситуацій, коли серед платників, які знаходяться в рівних умовах, одні з них отримують невідповідні привілеї порівняно з іншими [385, с.68].

Недотриманню балансу інтересів між платниками податків та створенню передумов для порушення податкової дисципліни сприяє необґрунтоване звільнення від виконання податкового обов'язку, зокрема шляхом застосування податкових амністій. Практика застосування цього інструменту має свої переваги і недоліки, детальний їх аналіз виходить за межі нашого дослідження. Однак науковці справедливо стверджують, що переваги у цьому випадку мають тактичний характер і тимчасовий ефект (часткова легалізація доходів, певні надходження до бюджетів), однак стратегічно зловживання з застосуванням такого інструменту породжує в недобросовісних платників податків сподівання на можливість уникнути виконання податкового обов'язку та відповідальності, що не сприяє утвердженню їх правосвідомості та підвищенню податкової дисципліни. Крім того, безумовним є факт, що застосування податкових амністій є несправедливим стосовно добросовісних платників податків, які свої

податкові зобов'язання виконували належним чином та в повному обсязі, а у такій ситуації відчують себе деякою мірою ошуканими. Слід погодитися, що практика податкових амністій має бути надзвичайно обмеженою і виключною. На майбутнє Україні слід уникати її проведення, має діяти принцип невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, щоб стимулювати платника податку до належного виконання податкового обов'язку[122, с.143].

При цьому необхідно використати досвід зарубіжних країн, які мають суттєві здобутки в питанні удосконалення правового регулювання податкового планування та протидії виходу за його легальні межі.

Висновки до третього розділу

1. При здійсненні податкового планування необхідно забезпечити справедливий баланс інтересів держави та платників податків. Держава повинна мати інструменти протидії зловживанню правом з боку платників податків, яке завдає шкоду суспільним інтересам, однак тут важливо правильно визначити допустимі межі податкового планування. Якщо дії платника податків, які містять ознаки зловживання правом, поєднуються з прямим порушенням приписів законодавства, у такому випадку вони переходять у категорію правопорушення з відповідними наслідками і, безсумнівно, виходять за межі податкового планування. Якщо така поведінка платника податків не містить прямого порушення норм податкового законодавства, існуючі на сьогодні правові інструменти не є достатніми для належного регулювання відповідних відносин і захисту інтересів суб'єктів податкових відносин, тому потребують удосконалення.
2. При визначенні меж податкового планування, з огляду на наявні інструменти та можливості, критерій оцінки право-

мірності дій платників податків, який може застосовуватися податковими органами, видається недостатнім. Ми пропонуємо додатково передбачити використання критеріїв «доброчесність» і «зловживання правом», при цьому вважаємо за необхідне надати їм достатню формальну визначеність, закріпити на рівні закону, передбачити їх ознаки та чіткі правові наслідки, враховуючи публічний характер податкових правовідносин та застосування методу владних приписів для їх регулювання. Така правова регламентація буде сприяти правовій визначеності, бо суб'єктам податкових правовідносин будуть зрозумілі відповідні обмеження, а наявність чітких правил – краще, ніж правовий вакуум, заповнений суб'єктивними позиціями податкових органів та судів. Вона необхідна і з огляду на конституційні основи правового порядку, закріплені в статті 19 Конституції України, яка, з одного боку, не допускає примусу для платника податку робити те, що не передбачено законодавством, а з іншого боку, дії податкових органів жорстко обмежує рамками закону. Без чіткого законодавчого закріплення поняття, ознак та наслідків недоброчесної поведінки платника податків, намагання податкових органів протидіяти заподіянню шкоди публічним інтересам унаслідок зловживання правом з боку платників податків не наділені достатньою легітимністю. Натомість, відсутність належної правової регламентації породжує на практиці надмірну дискрецію податкових органів при оцінці дій платників податків і така ситуація призводить до численних конфліктів і спорів.

3. З урахуванням конституційних засад правового порядку, імперативного методу правового регулювання в податковому праві, з метою захисту публічного інтересу від недоброчесної поведінки платника податків, норми ПК України, які визначають обов'язки платників податків, необхідно доповнити нормою, яка встановлювала б обов'язок платника податків діяти доброчесно та не допускати зловживання

своїми правами. У зв'язку із цим потрібно внести відповідні зміни у статтю 16 ПК України. Невиконання такого обов'язку дасть підстави стверджувати про порушення імперативного припису та кваліфікувати поведінку платника податків як протиправну.

Розширення кола обов'язків платників податків, а також законодавче закріплення ознак та наслідків зловживання правом, може тягнути за собою ускладнення становища платників податків, тому поряд із цим потрібно запроваджувати необхідні компенсатори, які дадуть змогу забезпечити баланс приватного та публічного інтересу, а також захист прав платників податків. На наше переконання, одним із найважливіших механізмів досягнення цього балансу є законодавче закріплення принципу презумпції добросовісності платників податків, за яким поведінка платника податків буде вважатися добросовісною, якщо податковими органами не буде доведено зворотне.

4. Поведінка платника податків, яка не порушує прямих приписів податкового законодавства, однак містить ознаки недобросовісності й зловживання правом, повинна бути об'єктом окремої правової оцінки. При цьому слід врахувати, що така поведінка може здійснюватися в умовах достатнього правового регулювання відносин, коли вихід за межі суб'єктивних прав здійснюється шляхом конструкції штучних схем, за допомогою яких суб'єкт прагне обійти існуючий припис усупереч інтересам інших суб'єктів. У такій ситуації платник податків намагається створити зовнішні ознаки правомірності своїх діянь, відповідно, для встановлення їх реальної протиправності уповноваженим компетентним суб'єктом повинна бути проведена переоцінка таких дій (зокрема правочинів, що вчиняються платником податків).

Разом з тим, зловживання правом може мати місце в умовах недостатнього правового регулювання, наявності правових прогалин, колізій, дефектів, які допустив сам законодавець.

У такому випадку суб'єкт, використовуючи такі прогалини у своїх інтересах, не приховує свою фактичну поведінку якимось штучними зовнішніми конструкціями, не здійснює обхід існуючого припису, отримуючи бажаний результат всупереч встановленій правовій нормі. Незважаючи на схожість ознак поведінки суб'єкта та її мети, ми вважаємо, що такі ситуації не можна ототожнювати, застосовуючи до них однакові правові наслідки. Виявивши відповідну прогалину в регулюванні, держава чи інший уповноважений суб'єкт має передусім не карати особу, яка таку прогалину використовує у своїх інтересах, а вжити заходи щодо усунення цієї прогалини і забезпечення належного регулювання.

5. З метою захисту прав та охоронюваних інтересів платників податків, забезпечення правопорядку і принципів верховенства права, важливо, щоб оцінка діянь платників податків, які безпосередньо не порушують прямих приписів законодавства, однак мають ознаки зловживання правом, не здійснювалася свавільно з точки зору обов'язку доведення та з точки зору рівня компетенції уповноваженого суб'єкта. Такою компетенцією не може бути наділений податковий орган, оскільки в такому випадку це може призвести до правової невизначеності та порушення прав платників податків. Ми вважаємо, що така оцінка може здійснюватися виключно судом, оскільки, по-перше, часто закон безпосередньо встановлює відповідну компетенцію суду (маємо на увазі, зокрема, визнання недійсними правочинів, встановлення їх фіктивності чи удаваності), а по-друге, судові процедури забезпечать кваліфіковану, об'єктивну та неупереджену оцінку ситуації, по-третє, платник податків буде мати можливість захищати свої інтереси в суді для недопущення необґрунтованого обмеження його прав чи безпідставного притягнення його до відповідальності.
6. При здійсненні правової оцінки дій платників податків, які містять ознаки зловживання правом, суди повинні керува-

тися загальними принципами судочинства та податкового законодавства. У практиці розгляду податкових спорів широкого поширення набуло застосування доктрини «належної обачності» при виборі контрагента. Однак, норми чинного законодавства не передбачають відповідний обов'язок платника податків щодо будь-якої додаткової перевірки податкової доброчесності своїх контрагентів. Правовими нормами не визначено, які саме відомості про свого контрагента платник податків повинен перевірити для того, щоб відповідати доктрині належної податкової обачності. Встановлення такого обов'язку судами під час розгляду податкових спорів без відповідного нормативного закріплення не узгоджується із визначенням частиною 1 статті 19 Конституції України правовим порядком і примушують платника податків робити те, що в законі не передбачено.

Не відкидаючи наявність сенсу у використанні доктрини «належної обачності» для захисту інтересів держави, ми вважаємо, що слід у законодавстві врегулювати, які саме дії платник податків зобов'язаний зробити для того, щоб підтвердити добросовісність і обачність своєї поведінки. Такі обов'язки не мають бути надмірно обтяжливими, повинні передбачати здійснення доступних для платника заходів, які не передбачають надмірних зусиль та витрат. До того ж, податкові органи наділені значно більшим арсеналом повноважень для встановлення факторів, які можуть свідчити про незаконність діяльності того чи іншого контрагента. З огляду на це, ми вважаємо за доцільне передбачити на рівні закону формування податковими органами реєстру «ненадійних» контрагентів, з включенням до нього за відповідними критеріями тих суб'єктів, здійснення операцій з якими містить високі ризики порушення податкового законодавства. Такими критеріями можуть бути, зокрема, притягнення платників податків чи їх посадових осіб до кримінальної відповідальності за податкові злочини, анулювання реєстрації

платником ПДВ за певних обставин, чи встановлена судом сукупність додаткових факторів: відсутність за місцезнаходженням, відсутність найманих працівників, основних засобів, необхідних для здійснення господарської діяльності та участь при цьому в схемах протиправної податкової мінімізації.

7. Для забезпечення належної правової регламентації меж податкового планування в разі, коли поведінка платника податків є недобросовісною, важливо законодавчо закріпити ознаки, які б характеризували відповідну поведінку. Вважаємо, що такі ознаки слід визначити, враховуючи світовий досвід протидії податковим зловживанням, а саме нормативно передбачити можливість оцінки господарських операцій платника податків за допомогою критеріїв, які ґрунтуються на застосуванні відомих і поширених судових доктрин «ділова мета», «зміст над формою», «реальність господарської операції», «угода по кроках». Крім того, норми ПК України мають передбачати наслідки недобросовісної поведінки платника податків. Ми пропонуємо, щоб відповідні наслідки могли застосовуватися тільки на підставі судового рішення, зокрема про визнання правочину платника податків недійсним як такого, що суперечить інтересам держави і суспільства, чи визнання правочину удаваним або фіктивним.
8. Діяння платника, які містять ознаки зловживання правом, після встановлення судом їх неправомірності, при умові, що вони заподіяли шкоду інтересам держави і суспільства, не заслуговують на більш лояльне ставлення у порівнянні з правопорушенням, яке часто може бути й ненавмисним. Якщо відповідне діяння потягнуло негативні наслідки для держави, на нашу думку, застосування юридичної відповідальності (фінансової, адміністративної або кримінальної) буде співмірним. У разі, якщо негативні наслідки відсутні, втручання держави у сферу господарської діяльності платника податків є невиправданим.

9. Необхідність легітимізації застосування судових доктрин у нормах податкового права для визначення меж податкового планування пов'язана з тим, що в протилежному разі допускається можливість встановлення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, не передбачених законом, тільки на основі правових висновків суду, які не визнаються джерелом права в Україні. Виступаючи проти надмірної деталізації в нормах права ознак недобросовісної поведінки суб'єктів податкових відносин та порядку застосування судових доктрин, адже в законі неможливо врахувати всю багатогранність цих суспільних відносин, ми натомість наполягаємо на тому, що основні засади мають бути встановлені законом, а суб'єкти правозастосування, керуючись ними, мають їх розвивати та доповнювати, формуючи судову практику, з урахуванням конкретних правовідносин та обставин справи. При цьому, втручання у сферу оцінки ділових рішень платників податків органами правозастосування, зокрема, судами, ми вважаємо допустимим виключно у випадку, коли зловживання правом з боку платника має очевидний, безсумнівний характер.
10. На практиці склалася ситуація, коли судові доктрини, які не закріплені нормативно, можуть застосовуватися не тільки судом, а й податковим органом, який часто робить спроби обґрунтувати ними факт порушення платником податкового законодавства, при цьому одразу застосовує й негативні податкові наслідки для платника, притягує його до юридичної відповідальності. Роль суду в цій ситуації зводиться до оцінки правомірності рішення податкового органу у вирішенні судового спору. При цьому на сьогодні не закінчений процес реформування органів державної податкової служби, не забезпечено якісні зміни в їх діяльності, спрямовані на неухильне дотримання принципів верховенства права та захисту прав платників податків, ще не відновлена до них повною мірою довіра в суспільства, зокрема платників податків.

У такій ситуації не виправдано надавати податковим органам право самостійно, без відповідного рішення суду, визначати наявність ознак недобросовісності та зловживання правом у діях платника податків, у тому числі з застосуванням судових доктрин, при цьому за власним рішенням здійснювати переоцінку податкових наслідків діяльності платника податків, позбавляти його податкових вигод і притягувати до юридичної відповідальності.

11. Чинне правове регулювання передбачає саме судовий порядок оцінки змісту та правових наслідків господарських операцій платників податків за наявності ознак зловживання правом, які суперечать інтересам держави та суспільства. Це впливає з норми частини 3 статті 228 ЦК України, яка передбачає недійсність таких правочинів. На наше переконання, правочини платника податків, до яких може бути застосована доктрина «ділової мети», цілком підпадають під кваліфікацію таких, що не відповідають інтересам держави та суспільства. Так само, норма статті 234 ЦК України передбачає недійсність фіктивного правочину, що кореспондується з доктриною «реальність господарської операції». Такі правочини є оспорюваними, що передбачає необхідність їх визнання недійсними в судовому порядку. Крім того, визнання правочину удаваним відповідно до статті 235 ЦК України також кореспондується з застосуванням судової доктрини «зміст над формою». Знову ж таки, визнання правочину удаваним повинно здійснюватися виключно в судовому порядку. Таким чином, можливість податкових органів самостійно здійснювати переоцінку господарських операцій із використанням «судових доктрин» і застосовувати без рішення суду негативні податкові наслідки не вписується в чинне правове поле, попри протилежну судову практику, яка сформувалася на цей час. У сучасних реаліях України, враховуючи системні проблеми в діяльності податкових органів, ми вважаємо не виправданим відхід від застосування принципу презумп-

ції правомірності провочину, наділення податкових органів повноваженнями давати власну оцінку фіктивності правочину чи відповідності його інтересам держави та суспільства, особливо враховуючи те, що норма закону прямо вимагає визнання на цій підставі договорів недійсними в судовому порядку. Це, крім іншого, суперечить закріпленому в статті 124 Конституції України принципу здійснення правосуддя виключно судами та недопустимості делегування функцій судів, а також привласнення цих функцій іншими органами чи посадовими особами.

12. Беручи до уваги те, що застосування положень ЦК України до податкових правовідносин неможливе через пряму вказівку про це в частині 2 статті 1 ЦК України, ми стверджуємо, що оцінка господарської операції платника податків на предмет наявності ділової мети, реальності господарської операції, відповідності форми її змісту тощо виходить за рамки виключно податкових відносин. Попри те, що норми ЦК України не застосовуються до податкових відносин, необхідно враховувати, що будь-які господарські чи майнові операції мають певні податкові наслідки, тому ці відносини потрібно розглядати у взаємозв'язку, при цьому податкові наслідки є похідними.

Також слід врахувати, що норми підпункту 20.1.30 пункту 20.1 статті 20 ПК України передбачають право податкових органів звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами. Таким чином, ми вважаємо оптимальним закріплення в ПК України норм, які б передбачали використання відповідних судових доктрин, у статусі норм проти обходу оподаткування, які при цьому кореспондувалися б із нормами

цивільного законодавства, що передбачають підстави визнання правочинів недійсними.

13. Зважаючи на те, що застосування судових доктрин, на нашу думку, повинно відбуватися передусім через механізми визнання недійсними правочинів платників податків у судовому порядку, податкові наслідки такого застосування повинні розглядатися у взаємозв'язку із цивільно-правовими. Однак, якщо у цивільному праві такі наслідки передбачені законом (недійсний правочин не створює юридичних наслідків, крім тих, що пов'язані з його недійсністю, при цьому передбачається реституція), у податковому праві правова прогалина щодо застосування судових доктрин стосується і правових наслідків їх застосування. До того ж, окремі елементи захисту державних і суспільних відносин у разі зловживання правом ми зустрічаємо не в податковому, а в цивільному законодавстві, адже стаття 228 ЦК України, встановлюючи нікчемність і недійсність договорів, передбачає стягнення зі сторони чи з обох сторін правочину всього одержаного за таким правочином у дохід держави (залежно від наявності умислу в кожній з них).

Ми вважаємо, що податкові наслідки зловживання правом та застосування судових доктрин мають бути визначені в ПК України. Такі наслідки можуть застосовуватися залежно від конкретних обставин і характеру тих податкових вигод, які прагнув отримати платник податків, зловживаючи своїми правами. У тому випадку, якщо у зв'язку з визнанням правочину недійсним і стягнення в дохід бюджету всього отриманого за таким правочином платник податку позбувається об'єкта оподаткування, нарахування податкових зобов'язань у такій ситуації видається неможливим. У разі, якщо внаслідок відповідного правочину платник безпідставно зменшив розмір об'єкта оподаткування, необґрунтовано отримав право на бюджетне відшкодування чи на застосування податкових пільг, податкові наслідки повинні застосовуватися неза-

лежно від цивільно-правових. Такі правові наслідки повинні бути застосовані на підставі судового рішення, яке набуло законної сили, шляхом прийняття податковим органом відповідного податкового повідомлення-рішення.

14. На рівні міжнародного права, а також у національному законодавстві слід визначити ознаки АПП. При наявності таких ознак відповідна діяльність платників податків потребуватиме особливої уваги з боку контролюючих органів. При цьому повинні бути розроблені чіткі та зрозумілі критерії, за допомогою яких може надаватися оцінка операцій платників податків на предмет відповідності нормам і принципам податкового законодавства, зокрема і принципу добросовісності платників податків, який ми пропонуємо закріпити законодавчо. У кожному конкретному випадку поведінка платника податків, яка має ознаки АПП, повинна оцінюватися на предмет наявності зловживання правом, що дозволить застосувати відповідні, визначені законом наслідки з метою захисту державних та суспільних інтересів. Адекватна реакція держави з метою протидіяти зловживанням при здійсненні АПП повинна полягати в підвищенні якості правового регулювання податкових відносин, усунення недоліків і прогалин, які використовуються всупереч інтересам суспільства. При цьому слід використати світовий досвід протидії АПП.
15. Основними засобами протидії виходу за легітимні межі податкового планування є: підвищення рівня правової культури та правової свідомості суб'єктів податкових правовідносин; підвищення якості правового регулювання податкових правовідносин; дотримання оптимального балансу інтересів держави та платників податків; підвищення якості правозастосування в податкових правовідносинах, зокрема здійснення ефективного податкового контролю. Найбільш ефективно забезпечити захист інтересів держави можливо тоді, якщо буде забезпечено такий комплекс відносин та взаємодії між державою і платниками податків, при якому будуть

відсутні передумови для порушень та зловживань у податковій сфері або який превентивно не допустить такі зловживання. Правомірна та добросовісна поведінка платників податків має бути забезпечена внаслідок їхньої високої правосвідомості, а з іншого боку – завдяки ефективній роботі органів податкового контролю при належному правовому регулюванні.

16. Ключовими передумовами, без яких неможливо забезпечити підвищення правової свідомості та культури платників податків, зокрема при здійсненні ними податкового планування, є встановлення помірною податкового навантаження, а також справедливого розподілу суспільних благ. Без усвідомлення платником податків того, що сплачені ним кошти використовуються для суспільного блага, розподіляються справедливо та чесно, неможливо закріпити в його свідомості та поведінці добру волю і бажання віддати державі частину власних коштів. Усі інші заходи, як-от: проведення інформаційної, роз'яснювальної, навчальної роботи серед платників податків – є важливими, але далеко не самодостатніми інструментами.

РОЗДІЛ 4

СВІТОВИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ПРОТИДІЇ РОЗМИВАННЮ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ

4.1. Особливості здійснення міжнародного податкового планування

Глобалізація світової економіки, утворення та розвиток транснаціональних корпорацій (ТНК) об'єктивно зумовлюють ситуацію, коли зовнішньоекономічні зв'язки будуть тільки розширюватися. Вийшовши за межі національних кордонів, бізнес опинився в ситуації, коли його діяльність стала регулюватися законодавством різних держав, яке не є гармонізованим і взаємоузгодженим. І цим корпорації та інші представники бізнесу почали вміло користуватися, особливо у сфері оподаткування, адже можливості податкового планування суттєво розширилися. Темпи розвитку транскордонного співробітництва суттєво випереджають роботу держав і міжнародних організацій з гармонізації їх податкового законодавства, визначенню єдиних правил гри. Розширення транскордонної співпраці не призвело до уніфікації податкових систем. Різниця в податковому навантаженні активно використовується при здійсненні податкового планування. Враховуючи розширення світових ринків, податкове планування виходить за рамки національних кордонів. Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність або господарську діяльність в іноземній юрисдикції, суб'єкт господарювання змушений враховувати

норми міжнародного права, а також законодавства тих країн, де така діяльність здійснюється. При цьому, з одного боку, розширюється інструментарій податкового планування, а з іншого – збільшується кількість вимог та обмежень, які необхідно враховувати.

Як зазначає А. Єлісеєв, вихід багатьох підприємств на зовнішній ринок після усунення державної монополії у зовнішньоекономічній діяльності, диверсифікація та збільшення обсягів діяльності за межами держави зумовлює необхідність здійснювати операції з урахуванням особливостей як національного, так і міжнародного податкового законодавства. Тільки за цих умов підприємство зможе успішно маневрувати фінансами та мінімізувати податкові платежі, які виникають при реалізації зовнішньоекономічних операцій [184, с.141].

У зв'язку з цим, при дослідженні правових аспектів податкового планування, особливої уваги потребує досвід міжнародного податкового планування, а також податкового планування в провідних зарубіжних країнах.

Визначаючи суть міжнародного податкового планування, П. Ревенков зазначає, що це процес систематичного використання оптимальних законних податкових способів та методів для встановлення бажаного стану організації при проведенні різних міжнародних операцій [361, с. 93].

На думку І. Ліпатової, міжнародне податкове планування – це фінансово-господарська діяльність, яка полягає у виборі між різними варіантами і методами здійснення господарської діяльності і розміщення активів в різних юрисдикціях, спрямована на досягнення максимально низького рівня виникаючих при цьому податкових зобов'язань [248, с.55].

С. Сутирін та А. Погорлецький розглядають міжнародне податкове планування як допустиме законодавством глобальне зниження податкового тягаря юридичних і фізичних осіб з метою максимізації їх сукупних доходів, які виникають у всіх юрисдикціях, де здійснюється господарська діяльність [408, с.131-132].

Визначаючи зміст податкового планування на транскордонному рівні, Р. Лещенко зазначає, що податкове планування є сукупністю

дій та підготовчих заходів компанії, спрямованих на вивчення законодавства різних країн світу з метою пошуку наявних податкових пільг та стимулів, або ж специфічне податкове регулювання відповідної сфери економічної діяльності з метою зменшення витрат на оподаткування [247, с.63].

Ми вважаємо, що зниження податкового тягаря, пошук податкових пільг та інших заходів на зменшення витрат на оподаткування занадто звуженим завданням податкового планування. При здійсненні міжнародного податкового планування на транскордонному рівні враховується не тільки рівень податкового навантаження у тій чи іншій країні, а й простота та зручність адміністрування податків, рівень лібералізації валютного регулювання, безпека бізнесу, можливість відкриття банківських рахунків та вільного руху капіталів, рівень фінансового моніторингу, наявність угод про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням, участь держави в міжнародних заходах щодо протидії розмиванню податкових баз тощо.

Н. Андреюк вказує на те, що міжнародне податкове планування почало активно розвиватися приблизно з 60-х рр. ХХ ст. Хоча ще у 20-х роках становлення та розвиток ТНК поставило перед Лігою націй завдання з вирішення питання про правове регулювання їх оподаткування, що реалізувалося через укладання дво- та багатосторонніх міжнародних податкових угод з метою уникнення подвійного оподаткування доходів і майна ТНК, але саме наприкінці 50-х рр. відбулося надбання деякими країнами яскраво вираженої офшорної спеціалізації [47, с.278].

Динаміка розвитку світової економіки вказує на те, що міжнародне податкове планування буде надалі активно розвиватися, однак умови та правила суттєво змінюються. Світове співтовариство дедалі активніше уніфікує ці правила, втім, потрібно відзначити, що специфіку національного податкового регулювання в різних країнах необхідно враховувати завжди.

І. Липатова приходиться до висновку, що міжнародне податкове планування, на відміну від національного, ґрунтується на відмінно-

стях в оподаткуванні, що існують між країнами. Різні країни світу володіють не тільки різними природними, трудовими і фінансовими ресурсами, але і мають часом радикально різні податкові системи. При цьому мова йде не тільки про податкові ставки, відрізнятися можуть навіть самі принципи стягнення податків. Різка інтенсифікація процесів, пов'язаних з міжнародною міграцією капіталів, викликає необхідність при визначенні «географії» бізнесу враховувати вплив досить великої кількості факторів, в тому числі і такого, як податковий фактор. В даний час переваги національної податкової системи деякої країни стають для підприємця таким же корисним ресурсом, як, наприклад, дешева робоча сила або наявність родовищ корисних копалин. Міжнародний бізнес в побудові схеми своєї роботи обов'язково враховує ступінь податкової привабливості країни, де він планує здійснювати діяльність [248, с.54].

Можна погодитися із Д. Шевчуком, який наголошує, що міжнародне податкове планування буде мати місце до того часу, поки податкові системи різних країн відрізняються одна від одної [468, с.28]. Незважаючи на те, що на сьогодні світове співтовариство проводить активну роботу щодо гармонізації податкового законодавства, запровадження єдиних принципів і правил оподаткування, вживає дієві заходи з боротьби з розмиванням податкової бази, можна стверджувати, що повна гармонізація й уніфікація податкових систем є неможливою навіть на середньострокову перспективу. І в ЄС, де ступінь узгодження податкових систем чи не найвищий, рівень податкового навантаження в різних країнах неоднаковий, ставки прямих і непрямих податків багатьох європейських країн відрізняються.

А. Грінко зауважує, що правове регулювання податкового планування в різних країнах ЄС, Великобританії та США має свої особливості. Зарубіжні країни, як-то Франція, США, є першопрохідцями у податковому плануванні та фундаторами у розробці його теоретико-методичних положень, виробивши правила, обмеження та вимоги щодо здійснення податкових розрахунків. У практиці цих країн організація податкових розрахунків здійснюється на підставі попередньої

розробки рішень, виходячи з комплексної оцінки ризиків, наслідків і несприятливих подій щодо податкових розрахунків [154, с.15].

Т. Гусева наводить приклад французького податкового права, в якому існував принцип «свободи податкового планування», доповнений принципом «невтручання в податкове планування підприємства». Він означає, що платник податків може вільно здійснювати будь-якими законними способами діяльність щодо зменшення податкових платежів. При цьому податкові органи не мають права критикувати яке-небудь рішення платника податків, що спрямоване на мінімізацію податків, навіть якщо вони вважають його дуже близьким до порушення закону. Разом з тим, у французькому законодавстві закріплено, що будь-яка угода повинна бути складена законно і не суперечити суспільному порядку та звичаям ділового обороту. При цьому прямо передбачено окремі положення, які присікають зловживання платниками податків свободою договору і визначення його умов. Податкові органи можуть довести фіктивність або удаваність угоди, і вона буде визнана недійсною [157, с.29-31].

Н. Русяєв, зокрема, зазначає, що під податковою оптимізацією в Німеччині розуміють правомірне використання правових засобів, які дають змогу досягти податкової економії. Факт неправомірного використання правових засобів, тобто застосування «неналежного» і «неспівмірного» правового засобу, дозволяє вести мову про обхід податкового закону в загальному випадку або про ухилення від сплати податків, що є предметом особливого регулювання. Німецький законодавець керується положенням, що є певна залежність між формою досягнення господарського результату і самим результатом. Викривлення такої форми може бути причиною зниження податкового тиску. У зв'язку з цим, поняття «оптимізація» в Німеччині включає в себе вирішення питання про правомірне використання правових засобів з метою досягнення податкової економії [373, с.59].

Науковці акцентують увагу на тому, що у Великобританії в кінці 2004 року була затверджена процедура розкриття інформації про схеми податкової оптимізації. В її основі була закладена позиція, що саме податкове планування визнається законним, однак

на податкових консультантів покладалося додаткове зобов'язання з розкриття інформації про схеми податкової оптимізації, які розроблялися ними. Інформацію про податкову схему необхідно було надати в достатньому обсязі для того, щоб було зрозуміло, як передбачається отримати очікувані податкові переваги. При цьому необхідно було вказати всі стадії реалізації цієї схеми і норми податкового законодавства Великобританії. У відповідь податкова служба видавала податковому консультанту присвоєний схемі номер, який консультант зобов'язаний повідомляти всім клієнтам, які будуть використовувати цю схему [157, с.34].

Аналізуючи досвід інших зарубіжних країнах, наприклад США, В. Гаруст вказує на те, що приховання доходів від оподаткування є злочином, а мінімізація податків, тобто намагання зменшити їх суму, за оцінками західних фахівців, є цілком законною справою і забезпечує роботу великої кількості спеціалістів у галузі податкового законодавства та бухгалтерського обліку. Консультації громадян та приватних компаній з питань мінімізації податків перетворились на самостійну галузь з мільярдним обігом капіталу, який охоплює сотні компаній та тисячі експертів, що займаються приватною практикою, їм протидіє велика кількість податкових інспекторів, які докладають зусилля, щоб встановити той делікатний момент, коли операції з податкового планування перетнуть межу, яка відділяє мінімізацію від ухилення від сплати [106, с.58].

Необхідно також врахувати, що в різних державах світу існують різні критерії оцінки меж податкового планування та тягар доведення законності чи незаконності застосування податкових схем.

За словами Є. Ігношина, у Бельгії, Індії, Великобританії, Франції, Мексиці, Японії, Італії недобросовісну природу схем податкового планування повинні доводити податкові органи. В Австралії, Росії, Китаї, США, Ірландії, Сінгапурі, Швеції та Південній Кореї довести сумнівність своїх схем повинен сам платник податків. У деяких інших країнах (Канада, Швейцарія, Польща, Індонезія, Німеччина) тягар доведення розділено порівну між платником податків та податковими органами [203, с.7]. На наше переконання, Україні слід враховувати

досвід тих держав, у яких обов'язок доведення недобросовісності платників податків покладено саме на податкові органи.

Невід'ємним елементом міжнародного податкового планування є аналіз особливостей податкових систем країн, у яких можуть здійснювати господарську діяльність суб'єкти господарювання.

Р. Лещенко також наголошує на тому, що законодавства країн світу по-різному регулюють одні й ті самі господарські відносини та ведення господарської діяльності. Трапляються також випадки, коли із провадження одного й того самого виду господарської діяльності в одній країні справляються високі податки, до того ж встановлюються жорсткі вимоги до засновників під час реєстрації компанії та в цілому під час ведення господарської діяльності, тоді як в іншій країні, у зв'язку з веденням такого ж виду господарської діяльності, зокрема і за рахунок наявності особливих соціально-економічних програм, можуть надаватися вагомі податкові пільги та інші стимули [247, с.67].

Т. Фурса виділяє три основні типи фіскальної політики, які застосовують різні держави світу: політика максимальних податків (через введення нових податків, високих податкових ставок та зменшення податкових пільг, податкових канікул); політика розумних податків (низькі податкові ставки, збільшення податкових пільг); політика економічного розвитку (застосування високих податкових ставок, але надання відповідних компенсацій і пільг) [446].

Цілком об'єктивно, що неоднаковий підхід до реалізації податкової політики в різних країнах зумовлюється не однаковим рівнем економічного розвитку, відповідно – різними завданнями щодо змісту регулювання економічних процесів.

У зарубіжній науковій літературі справедливо наголошується, що неузгодженість податкових політик держав призводить до виникнення податкової конкуренції між ними. Дуже часто, уряди країн, формуючи свою економічну стратегію, своїм пріоритетом вважають залучення іноземних інвестицій, з цією метою вживають заходи для створення сприятливих умов для інвесторів. Одним із найважливіших факторів для цього є створення податкових преференцій, а

суб'єкти міжнародного податкового планування вміло їх використовують. Проведені дослідження підтверджують, що в докризовий період зменшення ефективного граничного рівня корпоративного оподаткування на 1 відсоток сприяє збільшенню прямих іноземних інвестицій на 3 відсотки [8].

На думку Ю. Забаренка, в умовах глобальної економіки необхідно витримувати податкову конкуренцію. Тому уряди більшості країн світу реально відносяться до своїх можливостей у сфері оподаткування. Надмірне жорстке податкове законодавство, яке не залишає можливості маневрів щодо зменшення податкових зобов'язань для господарюючих суб'єктів, пригнічує підприємницьку ініціативу, підриває виробництво та у кінцевому рахунку дохідну базу держбюджету. Якщо приватному бізнесу не надати деякої свободи маневрування у податкових питаннях, то капітали будуть втікати за кордон, та країна утратить не тільки потенційні податкові надходження, але і робочі місця. Тому, щоб уникнути депресії та пом'якшити періодично наступаючі кризи, уряди провідних західних країн змушені стримувати зріст податків, в тому числі надавати можливість здійснювати підприємствам мінімізацію їхніх податкових платежів легальними методами податкового планування [189, с.91]. Україна повинна зважати на ці фактори. Цілком очевидно, що жорстка податкова політика в сучасних економічних реаліях для нашої держави є неприйнятною, адже в умовах економічної рецесії бізнес повинен мати стимули для збереження та розвитку, за відсутності інших переваг, як то доступ до дешевих фінансових ресурсів, безпека і можливість ефективного захисту своїх прав, чітке правове регулювання, політична стабільність, боротьба з корупцією тощо, ми будемо і надалі спостерігати відтік капіталів за кордон. З іншого боку, українська податкова політика не має бути і невиправдано ліберальною та популістською, адже це може розбалансувати фінансову систему.

За твердженням Б. Букринського, у країнах ЄС ставлення до процесу податкової конкуренції є двоїтим: з одного боку різні умови оподаткування на різних територіях суперечать вимогам загальної гармонізації та уніфікації умов ведення бізнесу, а з іншого боку, не-

великі відмінності в ставках оподаткування створюють конкурентне середовище, сприятливе для залучення фінансового капіталу в розвиток територій та видів економічної діяльності, які відчувають дефіцит інвестицій [82, с.35].

Інші дослідники схиляються до думки, що кожна країна ЄС встановлює рівень оподаткування відповідно до національних особливостей економіко-інституційного середовища та застосовує інструменти податкового регулювання відповідно до фіскальних традицій та поточної кон'юнктури [480, с. 140].

Як зазначають А. Савченко та Л. Блищик, відмінність між рівнями податкового навантаження в країнах ЄС суттєва: найнижчий показник в Ірландії (23,6%), а найвищий показник, що майже вдвічі більший – в Ісландії (51,6%). Такі відмінності зумовлені різницею в підходах щодо встановлення виду та розміру податкових ставок, об'єктів і баз оподаткування, а також рівнем економічного розвитку й обсягом ВВП. Проте, незважаючи на високий відсоток податкового навантаження, більшість країн ЄС мають високорозвинену економіку. Середній рівень податкового навантаження в Європі становить 40% [377, с.94].

Цікавим з точки зору міжнародного податкового планування є досвід різних країн щодо застосування податкових пільг та преференцій. У світовій практиці застосовуються різні підходи до такого інструменту, так само різними є мотивація та цілі їх застосування.

Н. Шевченко та В. Тараненко звертають увагу на те, що податкові пільги та преференції, які застосовується в країнах – учасницях ЄС для стимулювання інвестицій, не мають на меті виключне залучення коштів. З огляду на стратегічні цілі Євросоюзу, інвестиції мають забезпечувати запровадження науково-технічних інновацій, створення нових робочих місць, бути підґрунтям еко-інвестиційного розвитку. Відповідно до цих цілей вказані автори розділяють податкові інструменти регулювання інвестиційної діяльності за кількома напрямками. По-перше, спонукання інвесторів до співпраці у високотехнологічному виробництві. До податкових інструментів у цьому випадку можна віднести надання податкових пільг та канікул з податку на прибуток

(дохід). По-друге, повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, який спрямовується на розширення виробництва та створення нових робочих місць. По-третє, гнучке використання екологічних податків, які запроваджуються разом з дозвоільною системою та адресними субсидіями та є економічно ефективним способом захисту і поліпшення стану навколишнього середовища [467, с.81.].

Міжнародному податковому плануванню притаманні відомі нам стадії та засоби, разом з тим наявні істотні відмінності від внутрішнього національного планування, адже інструментарій міжнародного податкового планування значно ширший, однак поряд із цим значно вищою є складність цього процесу, що вимагає високого рівня організаційних та фахових можливостей. Тут вимагається більш ґрунтовний рівень підготовчої роботи, аналізу, оцінки ризиків, який передбачає врахування особливостей податкового законодавства та податкової політики різних держав, загальні умови здійснення господарської діяльності, фактори можливості вільного руху капіталів, правила фінансового моніторингу тощо. Крім того, визначальним є розуміння умов міжнародних договорів, зокрема про уникнення подвійного оподаткування. Все це можливо лише шляхом залучення кола фахівців у галузі податкового планування, які, крім особливостей податкового законодавства окремої країни, володіють компетенцією в галузі міжнародного податкового права.

Одним із стратегічних завдань міжнародного податкового планування є вибір юрисдикцій, у яких буде здійснюватися діяльність компанії або групою компаній. О.Фоміна зауважує, що вибираючи місце розташування юридичної особи, слід враховувати не тільки абсолютний рівень податків, але й можливість безподаткового переведення доходів з однієї країни в іншу, надання податкових кредитів, умови наявних податкових угод [442, с.82].

На переконання Г. Назаренко, при здійсненні міжнародного податкового планування вибір тої чи іншої податкової юрисдикції визначається, як правило, за сукупністю критеріїв, що впливають на оподаткування. Таку сукупність критеріїв можна оцінити, використовуючи міжнародну доповідь «Paying Taxes», що оцінює систе-

ми оподаткування 183 країн. Володіючи наявною в ній інформацією можемо констатувати, що найбільш зручними країнами в частині побудови системи оподаткування є ОАЕ, Ірландія, Канада. Найменш зручний податковий режим можна спостерігати в Китаї, Росії, Україні та Японії. За основу аналізу бралися такі показники, як розташування бізнесу в країнах, податковою системою яких передбачено сплату незначної кількості податкових платежів; розташування бізнесу в країнах з низьким рівнем податкового навантаження; вибір організаційно-правової форми господарювання, що дає змогу раціоналізувати податкові зобов'язання; використання передбачених податковим законодавством країни системи податкових пільг; раціональне розміщення прибутків та активів підприємства з урахуванням наданих чинним законодавством привілеїв тощо [272, с.759].

Здійснюючи аналіз міжнародного податкового планування, необхідно враховувати, що науковці поділяють його на корпоративне та індивідуальне. При цьому, при міжнародному корпоративному податковому плануванні і міжнародному податковому плануванні для некорпоративних суб'єктів будуть робитися акценти на різні механізми планування. Суб'єктом корпоративного міжнародного податкового планування є ТНК. Звичайно, основна мета створення транснаціональної групи – це оптимізація процесу виробництва, збуту й контролю діяльності корпорації, мінімізація витрат і максимізація прибутку групи, підсилення позицій транснаціональної корпорації на світовому ринку. Але в процесі побудови структури ТНК податкові аспекти діяльності займають важливе місце. Метою корпоративного міжнародного податкового планування якраз і є оптимізація внутрішньої структури ТНК для максимізації сукупного прибутку. Воно покликане мінімізувати сукупні податкові платежі ТНК, які виникають як сума локальних податків у всіх країнах здійснення господарської діяльності (за принципом територіальності), а також податків на компанію в країні її інкорпорації та місцезнаходження центрального офісу. Щодо індивідуального міжнародного податкового планування, його суб'єктами є всі види некорпоративної форми організації бізнесу, а також фізичні особи [408, с.132-135].

Міжнародні ТНК активно та вміло використовують міжнародне податкове планування, оскільки мають для цього необхідний організаційний, фінансовий, інтелектуальний, а іноді й політичний ресурс.

ТНК використовують стратегії, які дозволяють їм платити 5% корпоративних податків, у той час як малий бізнес сплачує до 30% [27]. Зазначені фактори, на думку Н. Андреюка, призводять до мінімізації податкових зобов'язань ТНК, побудови таких схем бізнес-процесів, які уможливають отримання пільг одночасно в декількох країнах і неоподаткування прибутків у міжнародному масштабі [47, с.279].

Дослідники зауважують, що міжнародне податкове планування характерне не тільки для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а й для тих національних юридичних та фізичних осіб, які прагнуть мінімізувати податкові платежі у своїй юрисдикції. Навіть якщо громадянин або компанія не здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, одним із способів мінімізації податків є перевід доходів у країни з пільговим режимом оподаткування, інвестиції особистого або корпоративного капіталу в найбільш дохідні і неоподатковані активи на міжнародних ринках капіталу. Це аніскільки не суперечить законодавству, а є раціональною реакцією кожної особи на все більші апетити державної машини зі збору податкових платежів [408, с.132].

Утім, індивідуальне міжнародне податкове планування не дає змоги повноцінно використати можливий інструментарій оптимізації податків, із врахуванням різниці у правовому регулюванні різних країн. На нашу думку, поділ міжнародного податкового планування на корпоративне та індивідуальне є неповним, адже в діловій практиці широко поширеним є використання інструментів податкового планування не тільки корпораціями або окремими платниками, а певною групою компаній (залежно від рівня бізнесу їх кількість може бути різною), які зареєстровані в різних юрисдикціях, що дозволяє більш гнучко використовувати доступні засоби створення оптимальної моделі бізнесу та оподаткування.

Аналізуючи мету та завдання міжнародного податкового планування, приходимо до висновку, що в цьому аспекті воно має певну

специфіку. Визначаючи завдання податкового планування, науковці одним із них називають максимізацію глобального доходу господарюючого суб'єкта за рахунок полегшення сукупного податкового навантаження, облік усіх податків, сплачених у всіх юрисдикціях, де здійснюється діяльність, вишукування найбільш раціональних способів зниження таких податків, тобто їх мінімізація. Як корпоративне, так і індивідуальне міжнародне податкове планування включає в себе три рівні мінімізації загального податкового навантаження платника податків: 1) використання низьких ставок податків; 2) ефективне використання різних способів врегулювання міжнародного подвійного оподаткування (застосування системи податкових кредитів та податкових заліків); 3) мінімізація податків на репатріацію доходів. Крім мінімізації податків, завданням міжнародного податкового планування є відстрочення сплати податків, яка вигідна компанії в ряді випадків (зокрема, для можливості в майбутньому регулювати прибутки/збитки фірми протягом декількох років) [408, с.120].

Однак ми ще раз наголошуємо, що зменшення сукупного податкового навантаження не є єдиною метою міжнародного податкового планування. Слід визнати важливість і, можливо, навіть пріоритетність цього завдання для значної кількості платників, однак важливими факторами є також оцінка і зменшення економічних та податкових ризиків, забезпечення безпеки бізнесу, створення передумов для розширення ринків збуту тощо. Також необхідно визнати, що в рамках міжнародного податкового планування важко забезпечити таке завдання, як спрощення адміністрування податків, адже воно, як правило, потребує використання складних податкових інструментів.

Однією з причин активного розвитку податкового планування в міжнародному масштабі Ю. Мельник називає націленість підприємств на отримання переваг на зовнішніх ринках. У такому разі йдеться безпосередньо про сплату платежів під час продажу товарів за кордон: чим меншим буде обсяг податків та зборів, стягнених за операцією, тим меншою буде ціна продукції на зовнішніх ринках, і, відповідно, тим привабливішою буде така продукція для покупців.

У такому разі йдеться не лише про мінімізацію податкових витрат (оскільки основні платежі у зовнішньоторговельних операціях сплачує імпортер), а саме про досягнення переваг над конкурентами, що можуть бути отримані шляхом зменшення податкових платежів під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності [261, с.130]. Частково погоджуючись із таким підходом, вважаємо за необхідне відзначити, що на формування цінової політики більший вплив може мати хіба що податкове планування непрямих податків. Крім того, необхідно враховувати об'єктивні фактори, які створюють ризики при формуванні цінової політики з урахуванням податкової економії, зокрема механізм трансфертного ціноутворення.

У науковій літературі розкриваються основні схеми міжнародного податкового планування на корпоративному рівні. Як зазначають С. Сутирін та А. Погорлецький, основним механізмом, що сприяє досягненню мети корпоративного міжнародного податкового планування, є створення гнучкої внутрішньої структури, у межах якої відбуваються такі основні операції по мінімізації податків:

- 1) перерозподіл (диверсифікація) прибутку (profit diversion) – розміщення глобального прибутку ТНК по країнам з переважно низьким рівнем оподаткування;
- 2) заниження прибутку (profit extraction) – віднесення частини витрат, платежів процентів, дивідендів, роялті на фінансові результати внутрішньокорпоративних компаній – резидентів податкових гаваней;
- 3) створення прибутку (profit creation) – фактичне винесення всіх операцій у податкові гавані без зв'язку з оподаткованою активністю в юрисдикціях з високим рівнем податкового тиску [408, с.134].

На думку Д. Пеппера, альтернативність рішень щодо міжнародного податкового планування зумовлена в основному чотирма чинниками – змінними, які дозволяють знайти найоптимальніший варіант ведення бізнесу:

- 1) різними системами оподаткування в різних країнах як щодо переліку податків, так і щодо їх ставок. Цей чинник зумов-

лює, наприклад, різні суми податків з однієї і тієї ж суми прибутку в різних країнах, що дозволяє мінімізувати податок з прибутку в разі розміщення суб'єкта, котрий отримує прибуток, у найвигіднішому місці;

- 2) різними організаційно-правовими формами бізнесових структур (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, командитне товариство, одноособове підприємство тощо). Оскільки для підприємств різних організаційно-правових форм здебільшого існують різні системи оподаткування, можна вибрати таку форму, яка в певній державі матиме найбільші податкові переваги;
- 3) різними формами вилучення доходу зі свого бізнесу. Оскільки різні види доходів, як правило, оподатковуються за різними ставками податків, можна сплачувати різні податки з одного доходу, вилучаючи його у формі заробітної плати, дивідендів чи виплат за надані підприємству послуги. Використати цей чинник можна тоді, коли вдається юридично коректно перевести один вид доходу в інший;
- 4) наявність між багатьма країнами угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування дозволяє уникнути подвійної сплати податків з одного доходу [298, с.54-55].

А. Воронцов, аналізуючи зарубіжний досвід податкового планування, називає інші фактори, які необхідно враховувати для здійснення діяльності, яка спрямована на досягнення найбільш низького рівня оподаткування. На його думку, слід віддавати перевагу режиму оподаткування податком на прибуток корпорацій у порівнянні з режимом оподаткування на індивідуальні доходи; слід уникати статусу резидента в країні отримання найбільшого обсягу доходів, залишаючись у режимі оподаткування «у джерела»; найкращим бачиться переміщення активів у формі руху капіталів у порівнянні з переміщеннями доходів і прибутків; при порівнянні податкових режимів різних країн в першу чергу необхідно проаналізувати сам процес формування оподаткованого доходу, а не приділяти всю увагу розмірам податкових ставок [102, с.241].

За твердженням А. Поліванцева, міжнародне податкове планування використовує такі інструменти, як зниження податкових ставок, надання преференційних податкових режимів, звільнення від сплати податків, відсутність податкового контролю за практикою трансфертного ціноутворення тощо [318, с.219-220].

Дійсно, серед інструментів, що використовуються при здійсненні міжнародного податкового планування, слід назвати інші преференції, які передбачені законодавством зарубіжних країн. Як наголошує Ю. Забаренко, у всіх розвинених країнах використовується в тому або іншому ступені така непрямая пільга, як прискорена амортизація. При розрахунку сум амортизаційних витрат, які вираховуються з прибутку, що підлягає оподаткуванню, їх розміри виявляються вище за величину економічно обґрунтованих. При подібному завищенні частина прибутку потрапляє у витрати виробництва і таким чином звільняється від оподаткування. Незважаючи на деяке скорочення застосування прискореної амортизації в окремих державах у контексті загальної тенденції до обмеження пільг щодо податку на прибуток, вона продовжує широко використовуватися в розвинених країнах як дієвий захід антикризової політики для стимулювання тих інвестицій, які пов'язані з упровадженням техніки і технології екологічного типу [189, с.92-94]. На наше переконання, Україні, промисловість якої потребує істотної модернізації необоротних активів, варто активніше використати такий інструмент, як прискорена амортизація, або, як ми пропонували, взагалі звільнити від оподаткування частину прибутку, що спрямовується на здійснення капітальних інвестицій.

Ще одним ефективним важелем, який може бути врахований при здійсненні міжнародного податкового планування, фахівці називають податковий кредит, який визначається як відстрочення сплати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений строк для здійснення інноваційної діяльності з подальшою компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку. У випадку, якщо податковий кредит використовується для стимулювання інвес-

тиційно-інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, його наживають інвестиційним податковим кредитом. Позитивним у використанні інвестиційного податкового кредиту є те, що він не руйнує конкурентне середовище сектору інноваційного підприємництва, а підвищує ефективність його фінансово-господарської діяльності, оскільки отримати податковий кредит можуть тільки ті суб'єкти, які запропонують до реалізації високоефективні інноваційні проекти [251, с.32]. Такий інструмент також може розглядатися як ефективний для економіки країни, що розвивається, особливо в сучасну епоху зростання ролі розвитку технологій та інновацій.

Розглядаючи інші засоби міжнародного податкового планування, Д. Стародуб та І. Шавло вважають, що важливим інструментом є використання особливостей оподаткування різних організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях. Доволі часто у світовій практиці застосовуються так звані податково-прозорі в контексті корпоративного оподаткування суб'єкти. Визнання компанії податково-прозорою означає, що податки від доходів таких організацій сплачуються на рівні їх власників (учасників, партнерів). Сама природа податково-прозорих компаній обумовлена значним досвідом економічної активності фізичних осіб у країнах Європи та Америки та бажанням уникнути економічного подвійного оподаткування (коли дохід безпосереднього власника оподатковується двічі – при оподаткуванні доходу компанії та окремо особистого доходу при нарахуванні дивідендів). Проблема податково-прозорих компаній полягає у використанні ними переваг резидентами однієї з договірних держав, які виникають на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому самі учасники партнерства виступають нерезидентами країни, відповідно до законодавства якої створено такий податково-прозорий об'єкт [401, с.119].

Ю. Мельник при виборі засобів міжнародного податкового планування пропонує враховувати диспропорції у рівнях економічного розвитку окремих регіонів, які вирішуються шляхом створення територій, на яких діють спеціальні режими оподаткування. Існування вільних економічних зон, низькоподаткових юрисдикцій, офшорів

призводить до того, що підприємства розглядають співпрацю з розміщеними там компаніями або безпосередню реєстрацію як можливість досягнення результату з меншими видатками. За умови фактичного проведення операцій з підприємствами, розміщеними на територіях із спеціальним режимом оподаткування, або ж безпосереднього функціонування підприємства на такій території, податкове планування можна вважати об'єктивним. Натомість у випадку, коли операції фактично мають місце поза територією із спеціальним податковим режимом, а один або всі учасники лише зареєстровані на ній з метою зниження податкового тиску, йдеться про суб'єктивний аспект податкового планування [261, с.130].

Різноманіття засобів міжнародного податкового планування має свої переваги і недоліки. Для бізнесу такі інструменти дають можливість оптимізувати податкові витрати та забезпечити можливість збереження або виведення капіталів з найменшими втратами. Разом з тим, для держав це створює додаткові ризики і проблеми.

Неузгодженість податкового законодавства різних держав збільшує можливість використовувати суперечності та протиріччя між ними, а це зрештою призводить до суттєвих невинуватих бюджетних втрат, тому держави змушені координувати й узгоджувати свою податкову політику.

За твердженням А. Поліванцева, на сучасному етапі все більш явним стає фактичний перехід межі впливу податкової політики з внутрішньодержавного на наднаціональний рівень, при якому величина податкових доходів однієї країни безпосередньо залежить від податкової політики інших країн [318, с.220].

Слід погодитися з О. Фоміною та М. Музичук, які стверджують, що на сьогодні основним міжнародним органом, що забезпечує координацію різних країн у податковій сфері є Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Діяльність ОЕСР у сфері оподаткування зосереджена навколо таких напрямів:

- розробка інструкцій із застосування двосторонніх податкових угод;
- розробка інструкцій з трансфертного ціноутворення;

- обмін досвідом у сфері обміну інформацією та банківської таємниці;
- вивчення проблем міжнародного ухилення від оподаткування, виявлення схем, задіяних у податковому шахрайстві, підготовка відповідних рекомендацій;
- визначення шляхів модернізації податкових систем з метою адаптації до нових глобальних ринків фінансів та капіталу [441, с.247].

У настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб вказано, що координація діяльності серед країн у рамках світової економіки є кращим вибором, ніж податкова конкуренція. ОЕСР, виконуючи місію з розширення світової торгівлі на багатосторонній та недискримінаційній основі та забезпечення оптимальних показників постійного економічного зростання в країнах-членах ОЕСР, постійно працює у напрямі досягнення консенсусу щодо принципів міжнародного оподаткування [275, с.16].

Активна робота у сфері координації дій з регулювання міжнародного оподаткування здійснюється на рівні ЄС. Г.Покатаєва та Г.Кучерова зауважують, що зростаюча необхідність узгодження фінансових систем та гармонізації податкових систем країн – членів ЄС зумовила обґрунтування чітких стратегічних дій щодо розвитку оподаткування, а саме: у 2001 році Європейською комісією у повідомленні «Податкова політика в ЄС – пріоритети на найближчі роки» (СОМ(2001)260) представлено стратегію податкової політики ЄС на найближчий період. Також прийнято низку стратегічних рішень щодо вирішення взаємопов'язаних і взаємообумовлених проблем для країн-членів ЄС у сфері оподаткування, а саме: стабілізація податкових надходжень держав-членів, стабільний внутрішній ринок, сприяння зростанню рівня зайнятості. Основними пріоритетами податкової політики на найближчі роки стосовно фізичних та юридичних осіб є ліквідація податкових перешкод для всіх форм транскордонної економічної діяльності, одночасне продовження боротьби проти недобросовісної податкової конкуренції та розширення співробітництва між податковими органами у сфері забезпечення контролю та боротьби з шахрайством [316, с.90].

Ю. Швець, А. Завальнюк наголошують, що метою податкової політики ЄС є: гармонізація податкового законодавства на основі базових принципів (пропорційності, субсидіарності, одноголосності, податкової недискримінації, нейтральності оподаткування); усунення податкових бар'єрів; неприпустимість недобросовісної податкової конкуренції; узгодження дій по боротьбі з податковими правопорушеннями [466, с.128-129].

На рівні міжнародного права одним із найбільш важливих і поширених інструментів регулювання податкового планування є використання договорів про уникнення подвійного оподаткування. Такі договори є дієвими інструментами узгодження протиріч між податковими системами різних держав, які одночасно вирішують такі важливі завдання, як, з одного боку, забезпечення справедливості оподаткування, не допущення подвоєння податкового обов'язку, сприяння транскордонній економічній діяльності та залученню інвестицій, а з іншого – забезпечують співпрацю між різними державами з метою недопущення податкових втрат і захисту національних інтересів.

Н.Герасименко звертає увагу на те, що доходи, отримані в одній країні та згодом переведені в іншу (підприємницькі прибутки, дивіденди, проценти, роялті і т. ін.), звичайно оподатковуються в обох цих країнах у відповідності до їхніх законодавств. У випадку, коли оподаткування таких «міжнародних» доходів не координується податковою владою обох країн, може виникнути «надмірне» (подвійне) оподаткування, у порівнянні з національними законами. Це, у свою чергу, може призвести до небажаних змін у переміщенні капіталів з однієї країни в іншу і до загального зниження ефективності використання капіталу [109, с.83].

У більшості країн міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування мають пріоритет над внутрішнім податковим законодавством, тому потребують особливої уваги в процесі міжнародного податкового планування.

При укладанні таких міжнародних договорів більшість країн за основу бере Модельну конвенцію ОЕСР, тому можна спостерігати

певну закономірність у цих договорах та виділити характерні спільні риси, а також типову структуру [104, с.201].

Як зазначають І. Устинова та Т. Мединська, податкові угоди визначають шляхи усунення проблеми подвійного оподаткування за допомогою низки методів:

- 1) метод податкового кредиту – платники податків країн із вищими податковими ставками, які отримують доходи з країн із нижчими податковими ставками, будуть сплачувати у своїй країні (стосовно вказаних доходів) лише суму перевищення податків своєї країни над податками іншої країни. Якщо ж доходи платника податків за кордоном оподатковуються за вищою ставкою, ніж у своїй країні, то жодного відшкодування чи компенсації для нього не передбачається;
- 2) метод звільнення іноземних доходів від оподаткування – при його застосуванні країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні - джерелу такого доходу. Цей метод поширюється, як правило, на деякі чітко визначені доходи: прибутки закордонних «ділових контор» («business establishment»), доходи від нерухомої власності, що розташована за кордоном, дивіденди та інвестовані в інших країнах капітали;
- 3) метод податкових заліків – передбачає, що сума податку, сплачена в іноземній (закордонній) юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу (прибутку) іноземної юридичної чи фізичної особи вираховуються у підрахуванні прибутку компанії (чи доходу фізичної особи), що підлягає оподаткуванню в юрисдикції їх резидентства.

Описані методи вважаються основними, однак застосовуються також зниження ставок податку для доходів з іноземних джерел і різні види податкових пільг у вигляді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються [433, с.77-78].

У процесі податкового планування, при застосуванні угод про уникнення подвійного оподаткування слід мати на увазі, що особа має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або

зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір. Для визначення особи фактичним отримувачем доходу, така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але повинна бути і особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу, при цьому не пов'язана договірними або юридичними зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншій особі. Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані у випадку, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу [329].

Застосування пільг і преференцій, які передбачені двосторонніми договорами про уникнення подвійного оподаткування, є поширеним інструментом для мінімізації податкового навантаження. Тому на сьогодні як на рівні міжнародних організацій, так і на рівні окремих держав запроваджуються нові обмеження, спрямовані на зменшення можливості зловживань у цій сфері. На міжнародному рівні вироблено багато норм та правил, які регулюють міжнародне податкове планування, перш за все вони спрямовані на протидію агресивному податковому плануванню. Крім цього, найбільш важливими залишаються питання регулювання здійснення діяльності в низькоподаткових (офшорних) юрисдикціях, а також проблема трансфертного ціноутворення, тому на цих аспектах ми зупинимо свою увагу окремо.

4.2. Застосування офшорних механізмів здійснення податкового планування

Використання офшорних юрисдикцій довгий час було одним із основних і найбільш ефективних з точки зору мінімізації податкових платежів інструментів міжнародного податкового планування, тому доцільно провести аналіз цього аспекту в рамках нашого монографічного дослідження. Проблемам використання офшорів

було присвячено достатньо наукових праць у галузях юридичних та економічних наук, тому це питання розкрито достатньо повно і всебічно. Разом з тим, на сьогодні в міжнародному податковому праві, а також у практичній площині здійснення господарської діяльності на транскордонному рівні відбулися суттєві зміни в регулюванні багатьох аспектів використання офшорів, які стосуються й оподаткування. Світове співтовариство суттєво змінило свої підходи і позиції щодо використання цього інструменту податкового планування, тому раніше проведені наукові дослідження і зроблені за їх результатами наукові висновки потребують певного переосмислення. Нашим завданням є аналіз можливості використання цього інструменту при здійсненні міжнародного податкового планування в сучасних умовах із врахуванням існуючих норм та підходів, оцінка ризиків і можливих наслідків такої діяльності.

Як стверджують вітчизняні науковці, залучення до діяльності суб'єктів з низькоподаткових юрисдикцій на сьогодні 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 використання 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 [77, с.87].

Вітчизняними та зарубіжними теоретиками достатньо багато уваги приділено питанню визначення поняття «офшор», «офшорна юрисдикція». Як зазначає Б. Хейфец, крім цих термінів, у науковій літературі застосовують терміни «офшорна зона», «офшорний бізнес», «офшорний фінансовий центр», «податкова гавань», «податковий рай», «податковий оазис» та інші [448, с.6].

Перш за все вченими досліджено походження терміна «офшор». Відтак, це поняття походить від англійського слова «offshore», яке в

буквальному перекладі з англійської мови означає «поза берегом» [405, с.8].

Як зазначають М. Баймуратов та О. Зоріна, сам термін «офшор» уперше з'явився в одній із газет на східному узбережжі США наприкінці 50-х років ХХ століття у зв'язку з фінансовою організацією, якій вдалося уникнути урядового контролю за допомогою власної винахідливості. Компанія просто перемістила свою діяльність, яку уряд США бажав контролювати і регулювати, на територію зі сприятливим податковим кліматом [56, с.57].

У великому енциклопедичному словнику поняття «офшор» розглядають як території, що надають пільговий режим (зниження податків, звільнення від валютного контролю тощо) для фінансово-кредитних операцій з іноземними учасниками і в іноземній валюті [76, с.254].

На думку П. Ямко, офшор – це країна чи юрисдикція, що надає фінансові послуги нерезидентам у масштабі, який є неспівмірним розміру та фінансуванню національної економіки та має наступні характеристики: орієнтація на обслуговування нерезидентів; незначна кількість регуляторних вимог; відсутність податків або наявність низьких ставок податків; відсутність прозорості у функціонуванні національних податкових систем; значна інформаційна закритість [483, с.140]. Погоджуючись у цілому з наведеними характеристиками офшору, ми змушені відзначити, що навряд чи коректно говорити про надання фінансових послуг нерезидентам безпосередньо країнами чи юрисдикціями. Насправді, фінансові послуги надаються відповідними інституціями, що функціонують у цих країнах, а самі країни створюють умови для цього і здійснюють відповідне регулювання.

Одне із найбільш ґрунтовних досліджень у цій сфері було проведено О. Зоріною [197]. Вказана авторка розглядає офшор як правове явище, а не тільки як територіальну одиницю з особливим режимом оподаткування, визначає його спеціальний правовий режим оподаткування з встановленням всередині нього ряду податкових пільг і привілеїв [197, с.34-35]. На нашу думку, таке визначення цього поняття видається неповним, оскільки воно містить лише одну

ознаку офшорів – це наявність податкових пільг, тоді як інші ознаки залишилися поза увагою.

Деякі автори наводять визначення понять «офшорна зона» і «офшорна юрисдикція», не роблячи при цьому практично ніякої різниці між ними.

В. Козик дає визначення поняття «офшорної зони» як юрисдикції, де для суб'єктів економічної активності, зареєстрованих на її території, які здійснюють свої комерційні операції й отримують прибуток поза територією реєстрації, діють спеціальні податкові й інші правила, економічно більш сприятливі, ніж для компаній, зареєстрованих, здійснюючих свої комерційні операції й отримуючих прибуток на цій території [221, с.230].

В. Удодова наголошує, що офшорними зонами (юрисдикціями) є країни чи окремі території єдиних держав, де на державному рівні для визначених типів компаній, власниками яких є іноземці, встановлені значні пільги в оподаткуванні, відсутні або знижені вимоги до бухгалтерського обліку й аудиту, частково або повністю знято митні і торговельні обмеження [427, с.17].

Ми б хотіли зауважити, що попри близькість категорій «офшорна зона» і «офшорна юрисдикція», повністю ототожнювати ці поняття недоцільно, оскільки офшорна зона може розглядатися як країна або частина її території, на якій встановлений відповідний пільговий податковий, фінансовий, валютний режим. Натомість поняття «офшорна юрисдикція» може бути застосовано лише стосовно відповідної країни, яка може мати цей правовий статус і компетенцію. Водночас, якщо офшорною зоною є частина території держави, ми цю частину не схильні розглядати як окрему юрисдикцію через відсутність відповідного правосуб'єктного статусу. Юрисдикцією в такому разі все одно варто розглядати саму країну, в межах якої створена і діє офшорна зона.

О. Зоріна, даючи визначення поняття «офшорна юрисдикція», займає позицію, що під цим терміном розуміються особливі правомочності держави у сфері оподаткування, які вона здійснює на всій своїй території (або на окремій її частині), у результаті чого на цій

території діє особливий правовий режим, а також режим таємності щодо інформації про проведені фінансові операції, який поширюється на офшорні компанії за умови дотримання ними встановлених у законодавстві країни реєстрації певних вимог [197, с.37]. Разом з тим, з огляду на зміст терміна «юрисдикція», який широко закріплений у нормах міжнародного податкового права, цю категорію прийнято розглядати не як правомочності держави, а як суб'єкта, саму державу, яка наділена відповідними правомочностями.

Р. Лещенко провів ґрунтовне наукове дослідження у сфері фінансово-правового регулювання офшорних механізмів [247]. Він пропонує в нормах ПК України закріпити термін «офшорна юрисдикція» як держава чи територія держави, яка не оподатковує або оподатковує за ставкою менше 16% прибуток юридичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність на території відповідної держави [247, с.15-16]. Ми не можемо погодитися з таким визначенням, оскільки, по-перше, у ньому застосовано тільки єдину ознаку офшорної юрисдикції – пільгове оподаткування, при цьому відносно лише стосовно податку на прибуток (не зрозуміло, яка позиція автора щодо інших податків і зборів). Сам автор у своїй праці більш широко визначає ознаки офшорних юрисдикцій, які не використовує при формулюванні змісту цього терміна [247, с.15]. По-друге, закріплення ставки податку на прибуток на рівні менше 16 відсотків як ознаки офшору вважаємо не зовсім обґрунтованим, враховуючи, що навіть в Україні прибуток оподатковується за ставкою 18 відсотків. На нашу думку, більш доречним є підхід, який використовується в чинному податковому законодавстві України, яке характеризує низькоподаткову юрисдикцію застосуванням ставки податку на прибуток, яка на п'ять відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні. По-третє, автор визначає ознаку офшорної юрисдикції – пільгове оподаткування компаній, які здійснюють діяльність на території відповідної держави, однак насправді ознакою офшорних компаній є здійснення діяльності компаній в інших юрисдикціях.

Інші автори під офшорною зоною розуміють юрисдикцію, у якій законодавчо визначені статус офшорних компаній і норми, відпо-

відно до яких відбуваються фінансово економічні операції офшорного типу [395, с.39]. Вказане визначення не розкриває суть цієї категорії, оскільки вона описується за допомогою тої самої термінології, зміст якої вона б і мала розкрити.

Згідно з методологією Міжнародного валютного фонду, під офшорною юрисдикцією слід розуміти країни або територію, яка відповідає таким критеріям: 1) наявність великої кількості фінансових інститутів, які беруть участь переважно в діяльності з нерезидентами; 2) наявність фінансової системи з великим обсягом фінансових активів та зобов'язань, що набагато перевищують обсяг внутрішніх фінансових активів, які використовуються для фінансування внутрішньої економіки; 3) надання послуг зареєстрованим компаніям, у тому числі нульове або номінальне оподаткування, м'яке фінансове регулювання, збереження банківської таємниці [247, с.9].

Відповідно до класифікації міжнародних організацій FATF (The financial action task force on money laundering) та FSF (Financial stability forum) термін «офшорний фінансовий центр» застосовується до територій, які мають розвинутий ринок капіталів, ліберальний податковий і валютний режим та ігнорують рекомендації міжнародних фінансових установ про вдосконалення міжнародного регулювання та контролю за банківською і фінансово-валютними системами [291].

Для більш повного і ґрунтовного розкриття поняття «офшор» або «офшорна зона» вважаємо за необхідне проаналізувати основні ознаки цих категорій.

Як зазначають В. Франчук та А. Пришла, характерними ознаками офшорів є: спрощені умови реєстрації та функціонування компаній, закритість інформації, компанії, зареєстровані в офшорі, мають діяти поза її територією [445, с.234].

Р. Лещенко головними ознаками офшорних юрисдикцій називає такі:

- 1) заохочувальна система сплати податків. У більшості офшорних юрисдикцій передбачено сплату податків. При цьому вони або не справляють прибутковий податок (очевидно, мається на увазі податок на прибуток або корпоративний

- податок – Я.Г.), або справляють податок за нижчою ставкою, ніж у країні резидентства платника податків;
- 2) посилений захист фінансової таємниці. Деякий рівень фінансової таємниці є як в офшорних юрисдикціях, так і в інших країнах. При цьому переважна кількість країн не забезпечує захист фінансової таємниці у випадках розслідування правоохоронними органами іноземних країн. Головною відмінністю офшорних юрисдикцій є досить жорсткі правила захисту фінансової таємниці, у тому числі банківської та комерційної;
 - 3) полегшений валютний контроль. Офшорні юрисдикції зазвичай використовують подвійний валютний контроль. Такий контроль по-різному застосовується для резидентів і нерезидентів, а також для національної та іноземної валюти. Резиденти підпадають під такий валютний контроль, а нерезиденти не підпадають. При цьому нерезиденти підлягають звичайному контролю у випадку використання місцевої валюти [247, с.15].

Обмежуючи ознаки офшорних юрисдикцій тільки наданням пільгових режимів для нерезидентів, деякі дослідники не враховують, що у світовій практиці існують два види офшорних компаній:

- 1) нерезидентська офшорна компанія, статус якої передбачає, що компанія реєструється у певній юрисдикції, ніяких операцій всередині країни не здійснює, управління реалізується із-за кордону іноземними директорами;
- 2) звільнена від оподаткування резидентська компанія. Такий статус надається в тому випадку, якщо її засновниками є нерезиденти, але управління здійснюють місцеві директори, компанія має на території певної юрисдикції власний офіс і здійснює офшорні операції. Такій компанії надаються пільги з оподаткування податком на прибуток з офшорних операцій, вона, як правило, також сплачує щорічні податки за фіксованою ставкою або податок на прибуток за пільговою ставкою [408, с.179-180].

Другий тип офшорних компаній, як впливає з вищенаведеного, має резидентський статус в офшорній юрисдикції, однак пільговий режим стосується виключно тих господарських операцій, які здійснюються за межами цієї юрисдикції, з резидентами інших країн.

Що стосується самого терміну «офшорна компанія», то О. Зоріна в його значенні розуміє підприємницьку структуру, створену для мінімізації оподаткування одержуваного прибутку в результаті набуття статусу найбільшого сприяння для інвестування, зареєстровану відповідно до нормативно-правової бази тієї країни, де на законодавчому рівні іноземним юридичним особам гарантуються податкові й інші пільги, і здійснюючу свою господарську діяльність за межами даної держави [197, с.37].

За твердженням С. Сардак та А. Ситнік, види офшорних компаній за організаційно-правовими формами можуть бути різними: офшорні банки, трастові компанії, страхові компанії, фінансові, холдингові, торгово-закупівельні компанії, інвестиційні компанії і фонди. Кожна із цих форм дає змогу використовувати різні схеми для отримання максимальної вигоди від створення офшорної компанії [384, с.53].

Визначаючи сенс створення офшорних компаній, С. Сутирін та А. Погорлецький стверджують, що для її засновників він полягає в мінімізації податків, що стягуються за принципом резиденства, оскільки більшість офшорних юрисдикцій пропонують мінімальні ставки податку на прибуток для компаній такого статусу. Науковці зазначають, що тільки офшорні операції дають право на пільгове оподаткування. Як тільки офшорна компанія починає здійснювати діяльність на території тої країни, де вона зареєстрована, до доходів, отриманих від такої діяльності, застосовуються ставки податків, аналогічні податкам на компанії-резиденти неофшорного профілю. При цьому держави, які допускають створення на своїх територіях офшорних зон, також виграють: залучають іноземні інвестиції, створюють елементи інфраструктури, вирішується проблема зайнятості місцевого населення, бюджети цих країн отримують додаткові доходи у вигляді невеликих, але обов'язкових для всіх офшорних компаній податків [408, с.178-179].

Враховуючи наведений аналіз, ми можемо сформулювати авторське визначення поняття «офшор» або «офшорна зона» як країна або частина її території, на якій запроваджений спеціальний правовий режим, що передбачає встановлення податкових пільг (повне або часткове звільнення від оподаткування), спрощене ведення обліку, високий рівень банківської та фінансової таємниці, ліберальне валютне регулювання для компаній – нерезидентів чи компаній – резидентів, засновниками (бенефіціарами) яких є нерезиденти, які здійснюють фінансово-господарську діяльність за межами цієї юрисдикції.

Історія виникнення офшорів також достатньо досліджена в науковій та практичній літературі. Належну увагу історичному аспекту розвитку офшорів приділив Р. Лещенко. Він виділяє декілька етапів становлення офшорного бізнесу, починаючи від прообразів офшорних юрисдикцій, яким, зокрема, була столиця Першого Афінського союзу – острів Делос, що утворився у зв'язку з запровадженням Афінами двовідсоткового експортного та імпортного збору. Пізніше, в середньовіччі, такими прототипами стали італійські міста Ліворно та Трієст, а також балканське місто Шибеник. У XV столітті одна з трьох земель Бельгії – Фландрія стала міжнародним торговим центром з малими податками. У XVIII столітті зони вільної торгівлі з'явилися в Гібралтарі та Бангкоку, у цей же період прообрази офшорів почали з'являтися в Америці. Пізніше на території деяких штатів США (Делавер, Нью-Джерсі) був уведений ліберальний режим ведення бізнесу, який полягав у наданні компаніям, які здійснювали свою діяльність в межах одного штату, податкових пільг, що призвело до реєстрації великої кількості корпорацій на територіях цих штатів. Великий внесок у становлення офшорів, зокрема в частині запровадження інституту фінансової секретності здійснила Швейцарія. Зокрема, ще у XIX столітті ця країна набула великої популярності як фінансовий центр завдяки запровадженню анонімних банківських рахунків [247, с.17-18]. Як зазначають І. Тунік і В. Поляков, ідея класичного офшорного бізнесу зародилася в кінці XIX століття і опиралася на судові прецеденти британського правосуддя з питань оподаткування інозем-

них резидентів. Основи сучасної практики офшорного бізнесу були розроблені британськими юристами, банкірами, страховиками і судовласниками. Це пов'язано з тим, що першопочатково «податкові гавані» створювалися у Великобританії та її колоніях. У момент свого зародження цей вид бізнесу був пов'язаний із використанням судовласниками «гавані зручного флоту». Основними причинами переходу судовласників під «зручні прапори» були символічні податки та м'які технічні вимоги до суден. Не випадково найбільшими світовими торговими флотами володіють такі невеликі країни, як Ліберія, Панама, Бермудські острови, Мальта. Потім офшорний бізнес поширився на сферу фінансів і надання різного роду послуг. Ідеальним майданчиком для мінімізації податків були території колишніх британських колоній, які отримали самостійність, але на мали ніяких природних чи інтелектуальних ресурсів [420, с.26-27].

Як наголошує А. Апель, прагнення до створення офшорних центрів виникло не раптом, а було зумовлене історичними процесами інтернаціоналізації світової економіки. Основною причиною виникнення підвищеного «попиту» на офшорні зони в 60-х роках ХХ століття став якісно новий зміст економічної інтеграції, який вона одержала завдяки розвитку міжнародних ринків позичкових і виробничих капіталів. Відбулося це в результаті бурхливого розвитку в другій половині ХХ століття ТНК, коли їхня експансія і швидке зростання міжнародного товарообігу вимагали не тільки значного збільшення фінансових ресурсів, але й вільного доступу до них у будь-якому місці на планеті [50, с.42].

Історичний розвиток офшорів сприяв досить широкому спектру їх видів. Є. Кодлов наводить класифікацію держав-офшорів на декілька відокремлених груп, залежно від їх економічних особливостей та характерних рис правового регулювання статусу суб'єктів-нерезидентів. Так, першу групу утворює ряд держав, що взагалі не накладають обов'язку зі сплати податків нерезидентами (існує лише мінімальний щорічний платіж у вигляді збору) або податок на прибуток є мінімальним (1-2%). Крім того, уповноважені органи цих держав не вимагають від іноземних суб'єктів фінансової звітності

сті або ж така звітність є суто формальною в силу відсутності в цих осіб обов'язку повідомляти ключові відомості (щодо кінцевих вигодонабувачів, акціонерів, власників). На території таких офшорних зон процедура реєстрації суб'єктів, що здійснюють підприємницьку діяльність, спрощена до мінімуму. Прикладами таких офшорних зон є Багамські острови, Британські Віргінські острови, Беліз тощо. Очевидно, що офшори першої групи пропонують найбільш сприятливі умови для осіб, що користуються їхньою юрисдикцією, однак у них є й суттєвий недолік – зв'язок з подібними офшорними зонами суттєво підриває репутацію підприємства, що користується їх послугами та слугує причиною підвищеної уваги з боку податкових та митних служб розвинутих держав.

До офшорів другої групи належить ряд держав та територій, які здебільшого є досить високо розвинутими та мають сталу ринкову економіку. Такі офшорні зони (Ірландія, Гібралтар, Монако) мають відносно високий рівень податку на прибуток, однак тут наявна також система податкових пільг, що надаються окремим закордонним компаніям. Подібна пільгова система робить ці офшори досить привабливими для численних корпорацій, що бажають вийти з під податкового пресу у своїх державах, проте не хочуть розміщувати активи чи реєструвати власні філії в офшорних зонах першого типу, побоюючись втрати ділової репутації чи посиленої уваги з боку вітчизняних органів фінансового контролю. Законодавство ж цих офшорів передбачає обіг податкової інформації, проте більш обмежений, порівняно з державами, що не є офшорними зонами. Крім перелічених, економісти та правники виділяють офшорні зони третьої групи – «приховані офшори». Такі держави та території не володіють ознаками, що є характерними для офшорних зон, проте надають окремі податкові пільги зареєстрованим компаніям-нерезидентам (Великобританія, Швейцарія). Їх не можна віднести до офшорів, хоча більшість із них накладає певні обмеження й на поширення податкової інформації [217, с.377].

Д. Ушаков наводить ще й інші види офшорних юрисдикцій залежно від рівня податкового навантаження:

- юрисдикції, в яких не встановлюється оподаткування доходів будь-якими податками;
- юрисдикції, у яких для певних видів діяльності та видів компаній надається повне звільнення від оподаткування;
- юрисдикції, де встановлюється знижений рівень ставок оподаткування доходів від окремих видів підприємницької діяльності;
- юрисдикції, в яких надається спеціальний, пільговий режим оподаткування для холдингових компаній;
- юрисдикції, в яких встановлюється стандартний або високий рівень оподаткування доходів, але при цьому для юридичних осіб – нерезидентів надаються додаткові пільги;
- юрисдикції, в яких використовується територіальний принцип оподаткування [436, с.25].

Важливим аспектом при здійсненні міжнародного податкового планування є розмежування офшорних та інших низькоподаткових юрисдикцій. Як зазначає М. Брузель, основною відмінністю між цими типами юрисдикцій є оподаткування. Офшорною юрисдикцією прийнято називати територію, де законом передбачена відсутність податкових зобов'язань. Тобто компанія, зареєстрована в офшорній зоні, не сплачує податок на прибуток, але лише за умови, що вона не займатиметься господарською діяльністю на території юрисдикції. Замість податку на прибуток, у таких офшорних юрисдикціях компанії сплачують фіксовану ставку до бюджету країни. Щодо низькоподаткових юрисдикцій, то це територія, на якій сформовано сприятливе середовище для ведення бізнесу. У такій юрисдикції податки будуть набагато нижчими, ніж у більшості країн світу. До низькоподаткових юрисдикцій можна зарахувати такі: Угорщина, Ірландія, Гонконг, Кіпр, Гібралтар, Люксембург, Ліхтенштейн та інші. Ще є третій тип компаній, які зареєстровані у звичайних (з погляду оподаткування) юрисдикціях у формі партнерств. Такі компанії мають сплачувати податок не в країні своєї реєстрації, а в країні резидентності партнерів. Правильно структурована компанія може досягти нульової ставки оподаткування партнерства. Але з берез-

ня 2018 року відкрити рахунок на партнерство в банку надзвичайно складно, тому така форма компанії підійде не всім [81].

I. Тунік та В. Поляков ще однією ознакою відмежування класичних офшорів від низькоподаткових юрисдикцій (або як вони їх називають – «псевдоофшорів») вказують звільнення офшорних компаній від ведення бухгалтерського обліку. Вони не подають ніякої звітності в органи реєстрації і в податкові органи країни реєстрації, тому мають змогу вести фінансову діяльність так, як будуть вважати за потрібне їх власники. «Псевдоофшорні» компанії діють, як повноцінні резиденти, вони підлягають валютному фінансовому контролю з боку уряду, ведуть бухгалтерський облік і регулярно подають звітність [420, с.34-35]. Цей фактор, зокрема, суттєво впливає і на вартість утримання таких компаній. Також наголошується на тому, що для правильного вибору офшорних компаній та юрисдикцій слід до кінця розуміти цілі, які будуть стояти. Якщо мета – це анонімність, можливість створювати посередника між реальним власником і активом, то вибір слід робити на користь класичних офшорів, оскільки ці юрисдикції, як правило, не ставлять вимоги щодо ведення офіційного реєстру акціонерів, а якщо такий реєстр існує – то він закритий для третіх осіб. Якщо ключове значення мають можливості податкового планування, таким вимогам більше відповідає «псевдоофшорна» юрисдикція. У цьому випадку ключове значення має те, з якими з цих країн укладено договори про уникнення подвійного оподаткування. Такі договори – важливий елемент податкового планування, оскільки на офшорну компанію можуть перераховуватися доходи у вигляді дивідендів, гонорарів, роялті тощо. Вказані автори займають позицію, що було б позбавлено сенсу мати офшорну компанію і платити податки за місцем ведення бізнесу [420, с.36-37].

Аналіз цілей створення і сфери використання офшорних компаній можна зробити висновок, що мінімізація податків є далеко не єдиною метою офшорних компаній. Крім цього фактору, науковці виділяють також можливість вільно придбати нерухомість за кордоном, використання офшорів як ефективного майданчику продажу авторських прав, оплати валютних контрактів, передачі устаткуван-

ня в лізинг, наймання персоналу, постачання давальницької сировини, операції з нерухомістю, ведення інвестиційної та спекулятивної діяльності на світових ринках і право користуватися банківським сейфом [247, с.13-14]. Як доречно зауважує Р.Лещенко, крім використання офшорних компаній для проведення експортно-імпорتنих операцій, створення інвестиційних компаній, холдингових, банківських офшорів, популярними цілями їх створення є також використання у якості «гаманців». У цьому випадку на ім'я компанії за кордоном відкривається фінансовий рахунок, на який переводяться більшість платежів [247, с.36].

Серед причин активного використання офшорів, зокрема резидентами України, О. Шереметинська та І. Савчук називають накопичення значних капіталів, що потребують легалізації; неефективність податкової політики; низький розвиток фінансового ринку; небезпека декларування високих доходів; корупція численних контролюючих чиновників; зневіра у владі; нестійкий макроекономічний стан; незахищеність належним чином права власності; несприятливий інвестиційний клімат та умови розвитку підприємницької діяльності [469, с.59].

Характеризуючи мету діяльності офшорних компаній, В.І. Баронов та Г.М. Костюнін окреслюють такі цілі використання офшорів: зниження рівня оподаткування; захист фінансових активів за рахунок їх розміщення в економічно і політично стабільних країнах та територіях; оптимальне розміщення фінансових ресурсів з метою їх акумуляції і накопичення; зниження загального рівня комерційних ризиків; нерідко – відмивання «брудних грошей», отриманих злочинним шляхом, за рахунок низького рівня (або відсутності) прозорості операцій і наявності законодавства про банківську таємницю [60, с.107]. Останній із виділених аспектів використання офшорів наведено цілком слушно, оскільки саме незаконна легалізація коштів, а також агресивне податкове планування стали причиною масштабних антиофшорних заходів, які здійснюються світовим співтовариством.

Ю. Волкова звертає увагу на те, що останнім часом європейське співтовариство почало з прохолодою ставитися до компаній із «по-

даткових гаваней», спрямовуючи свою ділову активність до країн, які не мають офшорної юрисдикції, проте є привабливішими з точки зору податкового планування [96, с. 45–46].

В. Столяров та В. Островецький, акцентуючи увагу на негативних проявах використання офшорів, зауважують, що на сьогодні офіційна політика переважної кількості держав світу генерує негативне ставлення суспільства до офшорних механізмів, аргументуючи свої позиції тим, що офшори є джерелом податкової дискримінації. Недобросовісна податкова конкуренція призводить до бюджетних втрат. Крім того, наявність податкових притулків створює умови для витоку капіталів із певної юрисдикції та зниженню інвестиційної активності у країнах його походження. Спостерігається також застосування офшорних схем у підтримці та розвитку тіньового сектору економіки за рахунок легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, у тому числі від торгівлі збоєм, наркотиками, фінансування екстремістської та терористичної діяльності. Отже, підприємства, що використовують у своїй діяльності офшорні схеми, мають враховувати і ризики, що виникають в результаті використання податкових сховищ [406, с.70].

Серед головних негативних аспектів функціонування офшорів у глобальній економіці Н. Москаленко виділяє такі:

- недобросовісна податкова конкуренція та ухилення від податків;
- створення умов для відтоку капіталу;
- створення елементів нестабільності у світовій економіці та фінансах у зв'язку з можливістю накопичення в офшорних зонах великих обсягів капіталів, насамперед спекулятивних;
- зменшення зайнятості в країнах-донорах;
- підтримка тіньової економіки;
- вплив на соціальну ситуацію в країнах-донорах, пов'язаних з ухиленням від оподаткування за допомогою офшорів;
- отримання позаконкурентних переваг тими компаніями, які використовують офшори [269, с.120–121].

Т. Кобзар вважає, що саме по собі створення офшорної компанії не є незаконним. Не піддається сумніву законне право платни-

ків податків зменшувати розмір податків законним шляхом. Ніхто не зобов'язаний будувати свій бізнес для максимальної зручності міністерства фінансів, громадяни не мають патріотичного обов'язку збільшувати власні податкові платежі. Тим більше, що основною причиною створення офшорів є якраз величезний тягар податків, які ніяк не стимулюють підприємницьку активність [215, с.162].

В. Шокрута вважає справедливим, що сприятливі податкові умови приваблюють міжнародний бізнес. У компанії з'являється можливість оптимізувати оподаткування своїх прибутків. Звичайно, впровадження офшорних зон у певних країнах лише збагачувало економіки цих країн, створюючи нерівномірний перетік капіталу між країнами. Збагачення економік певних країн завдяки привабливим податковим умовам створює проблеми для світової економіки. Наявність офшорних зон, з одного боку, стимулює провадження зовнішньоекономічної діяльності, але з іншого боку, не створює чесних і справедливих умов для бізнесу. Сьогодні глобальний процес офшоризації економіки поглинув майже всі країни. За даними ОЕСР, щороку світ через офшори втрачає приблизно 20 трлн доларів США, що в середньому дорівнює 10% економіки країн [473].

На думку С. Сардака, боротися слід не із самими офшорними зонами, а зі злочинною діяльністю під час використання їх наркомафією, терористичними організаціями та іншими угрупованнями. Необхідно вдосконалити механізм перевірки сумнівних операцій, відстеження обігу основного капіталу, розширити перелік офшорних зон, проводити антитіньову політику, зменшувати тиск із боку держави для нормальної діяльності підприємств [384, с.53]. Ми вважаємо такий підхід справедливим, але дещо спрощеним, адже боротьба зі злочинністю і тероризмом буде ефективною тільки якщо позбавити їх фінансових інструментів легалізації. Заходи щодо забезпечення прозорості фінансових операцій, обміну інформацією та інші необхідні кроки не варто сприймати як «боротьбу» з офшорами. Як зауважують І. Тунік та В. Поляков, у питанні протидії зловживанням із використанням офшорів економічний аспект відійшов на другий план, поступившись місцем питанням безпеки. Основний

удар у боротьбі з офшорами у XXI столітті спрямований не стільки проти офшорних центрів як суб'єктів господарської діяльності й об'єктів виникнення податкових законів, скільки проти закритості інформації та безконтрольності з боку держави (у ряді випадків). Такий лібералізм не тільки дає свободу бізнесу, але і являє собою небезпеку, оскільки ті ж можливості отримують терористи, фінансові шахраї, наркоторговці та торговці зброєю [420, с.46-47].

Оцінюючи ступінь впливу офшорів на міжнародну економічну політику, зауважимо, що різні офшори мають різні правові режими, одні з яких дійсно мають здебільшого негативний вплив, сприяючи витоку капіталів, розмиванню податкової бази, відмиванню коштів. Інші ж – намагаються уникати таких незаконних проявів їх використання, ідуть на співпрацю з міжнародними організаціями з метою протидіяти незаконній діяльності.

В.Катасонов зауважує, що на сьогодні універсального, єдиного списку офшорів немає. Кожна країна, кожна міжнародна організація, іноді кожне відомство в рамках однієї країни складають власний список офшорів, кількість яких сьогодні вимірюється десятками: до 30% країн світу мають ті чи інші ознаки офшорів. Деякі країни не вважаються офшорами, проте під їх юрисдикцією можуть знаходитися території (зони), що мають явні ознаки офшорів [213]. У ОЕСР є поняття «чорних списків» і «сірих». У «чорні списки» входять країни, які не приймають жодних умов реформування внутрішньої законодавчої системи, запропонованих ОЕСР [19]. Як наголошує А. Максименко, компанії з офшорних зон, які потрапили в «чорні списки», відчувають певні обмеження і пильний контроль. Так, багато європейських банків відмовляються працювати з офшорними компаніями, відкривати рахунки, видавати кредити. Якщо рахунки все ж таки відкривають, то за ними встановлюється пильний контроль з боку державних органів країни, де перебуває банк. Крім того, багато європейських компаній відмовляються співпрацювати з офшорними, оскільки це може негативно відбитися на їхній репутації [253, с.25]. «Сірий список» містить країни, які згодні прийняти висунуті організацією умови, але ще не встигли їх реалізувати. Основні умо-

ви, які висуває ОЕСР, такі: підписання міжнародних угод щодо обміну податковою інформацією, посилення контролю за діяльністю компаній усередині держави для боротьби з відмиванням коштів. ОЕСР оцінює країни за такими критеріями, як наявність інформації, її доступність, а також можливість обміну інформацією [35].

В Україні аналогічний поділ не здійснюється. Своєрідний список низькоподаткових юрисдикцій, куди входять і класичні офшори, визначено постановою КМУ від 27 грудня 2017 р. № 1045 і використовується він для визначення контрольованих операцій з метою трансфертного ціноутворення [347].

У зв'язку зі стрімким розвитком офшорних центрів виникла необхідність регулювання їх діяльності з метою уникнення використання офшорів для ведення незаконного бізнесу. Регулюванням офшорного бізнесу займаються такі міжнародні організації, як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і Міжнародна група з протидії відмиванню грошей (ФАТФ), формуючи низку рекомендацій до офшорних центрів [253, с.25].

Як стверджує Н. Мудрак, на першому етапі боротьби з несумлінною податковою конкуренцією і легалізацією офшорних схем (кінець 90-х – початок 2000-х років) ефективність реалізації анти-офшорних заходів була незначною у зв'язку із внутрішньою інвестиційною ситуацією у низці країн (корупція, рейдерство, політична нестабільність і високий рівень оподаткування), хоча вони, будучи закріпленими у національному законодавстві, були спрямовані, насамперед, на резидентів – власників офшорних компаній та осіб, що використовували такі компанії [270, с.6].

З часом інструменти протидії зловживанням, що здійснювалися з використанням офшорів почали розвиватися та удосконалюватися, зокрема підвищився рівень координації зусиль світового співтовариства в цьому напрямку.

Науковці звертають увагу на те, що антиофшорне регулювання здійснюється на трьох рівнях: глобальний (ОЕСР, МВФ, ООН, ФАТФ); регіональний (у рамках співдружності країн, наприклад ЄС); двосторонній (на основі підписання міждержавних угод). Усі заходи щодо

деофшоризації, зрештою, спрямовані на: 1) запобігання використанню офшорів для несумлінного податкового планування і зниження рівня оподаткування окремих їх компаній і громадян; 2) зміцнення податкової бази держав за рахунок податкових платежів з доходів, одержуваних в офшорних зонах; 3) підвищення стабільності транскордонного руху коштів і зниження впливу офшорного спекулятивного капіталу на національні фінансові ринки; 4) зниження рівня анонімності бенефіціарів офшорних компаній і проведених ними операцій [353, с.186].

Активну позицію займає Велика двадцятка (G-20), що за результатами щорічних самітів презентує власні рекомендації щодо зміни законодавчих основ функціонування офшорних зон. G-20 тісно співпрацює з Офшорною групою банківського нагляду (OGBS), створеною в 1980 р. за ініціативою Базельського комітету з банківського нагляду [207].

Н. Мудрак відзначає, що одним із ключових лідерів щодо протидії податковим зловживанням, а також відмиванню коштів з використанням офшорних механізмів, є США. Так, у 2010 р. у США був прийнятий закон про закордонні рахунки – Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), який став механізмом, спрямованим на запобігання ухилянню від сплати податків (прямих і непрямих) із доходів, одержуваних американськими громадянами і резидентами за межами США, та згідно з яким фінансові організації в усьому світі повинні розкривати відомості про рахунки приватних американських платників податків і компаній. У 2012 р. угоди про спільне використання положень цього закону укладено з Францією, Німеччиною, Італією, Іспанією та Великобританією, причому окрема стаття передбачає взаємне надання звітності й обмін інформацією між відповідними національними податковими службами [270, с.7]. У 2019 році Угоду із США щодо виконання податкових правил та застосування положень FATCA ратифікувала Україна.

На думку А. Максименко, більшість країн намагається протистояти проявам офшорної діяльності і створювати законодавчі перешкоди для їх роботи. Зокрема, європейська інтеграція, що у свій час

стимулювала розвиток офшорних зон у Європі, на сучасному етапі загрожує їм знищенням. Переважно це відноситься до тих юрисдикцій, які входять в ЄС (Гібралтар) або знаходяться в Європі (наприклад, Швейцарія), або асоційовані з членами ЄС (наприклад, Британські Віргінські Острови). Директиву Ради ЄС «Про податок на збереження», що передбачає обмін податковою інформацією про вклади резидентів ЄС в банках інших країн ЄС або введення податку у джерела (виняток, який зробили для Бельгії, Люксембургу, Австрії), низка спостерігачів вважає черговим кроком у напрямі фактичної відмови від поняття банківської таємниці. Незважаючи на гострі суперечки, ця Директива вступила в силу з 1 липня 2005 року. Острови Мен, Гернсі, Джерсі також були змушені прийняти цю Директиву [253, с.26].

Науковці також наголошують, що особливістю сучасного етапу деофшоризації є те, що більшість офшорних юрисдикцій добровільно вносять зміни у свої законодавства для підвищення прозорості власної діяльності та обміну інформацією з податковими органами зацікавлених країн. Так, нині провідними офшорними юрисдикціями (Кайманові, Бермудські, Британські Віргінські Острови, Гібралтар, острови Гернсі, Джерсі і Мен) підписані угоди з Великобританією, Німеччиною, Францією, Італією та Іспанією (державами так званої групи G5) про автоматичний обмін податковою інформацією. У Швейцарії набув чинності закон «Про міжнародну адміністративну допомогу у податкових справах», який фактично анулює знамениту швейцарську банківську таємницю і дає змогу іноземним податковим представникам направляти запити швейцарській владі щодо банківських рахунків іноземців, що намагалися уникнути оподаткування на власній території [270, с.10].

Як зауважує Р. Лещенко, ЄС не стоїть осторонь від регулювання офшорних механізмів. Його політика в цьому напрямку змінюється, дуже часто такі зміни призводять до погіршення становища офшорного бізнесу. Виділяються кілька напрямів антиофшорного регулювання в рамках ЄС:

- 1) гармонізація податків і оподаткування іноземних доходів;
- 2) відмова від нечесної податкової конкуренції;

- 3) протидія відмиванню незаконно отриманих доходів;
- 4) запобігання вивезенню капіталів [247, с.292].

А. Орлеан зазначає, що європейський парламент та Рада ЄС 20 травня 2015 року, з метою узгодження законодавчих актів ЄС з Міжнародними стандартами з протидії відмиванню грошей та фінансуванню тероризму і розповсюдженню зброї масового знищення, ухваленими FATF у лютому 2012 року, прийняли Директиву (ЄС) 2015/849 «Про запобігання використанню фінансової системи для відмивання грошей та фінансування тероризму» та схвалили Регламент (ЄС) 2015/847 «Про інформацію, що супроводжує грошові перекази». Директива ускладнює використання європейських компаній і банківських рахунків у корпоративних структурах, завданням яких є приховування бенефіціарного власника бізнесу. Вона відносить встановлення кінцевих бенефіціарів до обов'язкових елементів фінансового моніторингу для більшості фінансових установ та представників регульованих професій (нотаріусів, аудиторів, трастових керуючих тощо) [289, с.129].

Т. Васильців та О. Левицька наголошують на тому, що за роки незалежності Україна долучилася до головних міжнародних інституцій (ОЕСР, МВФ, Світовий банк, FATF, Міжнародна податкова асоціація (IFA), Міжнародне бюро податкової документації (IBFD) і т.д.) та регіональних організації (передусім у межах ЄС), дотичних до глобальної політики деофшоризації, імплементувала частину ініціатив і рекомендацій у цьому напрямку (Конвенція MLI, План BEPS, договір FATCA, правила CFC щодо діяльності контрольованих іноземних підприємств), уклала 77 угод з іншими країнами про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна, а також розпочала модернізацію системи обміну податковою інформацією з використанням єдиних стандартів (правила EOIR за стандартом CRS). Таким чином, система інституціонального забезпечення державної «антиофшорної» політики України поступово стає інтегрованою у глобальну інституціональну систему і переймає кращу регуляторну практику, проте здійснювані трансформації не завжди узгоджуються з українськими реаліями та принципами фіскального суверенітету держави [85, с.19].

На переконання деяких фахівців, рішення щодо реєстрації компанії в офшорах уже застаріле й більш ризиковане, аніж вирішення поставлених завдань. Сьогодні в усьому світі ведеться боротьба з офшорними схемами й ухилянням від сплати податків. Найбільшою проблемою після придбання «класичної» офшорної компанії (наприклад, Панама, Беліз, Британські Віргінські Острови та інші) є складність, а радше за все і неможливість відкриття банківського рахунку. Навіть у разі, якщо деякі банки погодяться відкрити банківський рахунок для офшорної компанії, немає ніякої гарантії, що банк під тиском світової спільноти не перегляне свою політику щодо офшору і не закрие його в односторонньому порядку через кілька місяців або років після відкриття. Кращою альтернативою фахівці називають юрисдикції, які не є класичними офшорами, однак у цих юрисдикцій є можливість використання звичайної компанії на кшталт товариства з обмеженою можливістю з «сабстенсом» (звітністю, оподаткуванням, реальним офісом тощо). Такі компанії дають згоду на відкриття корпоративного рахунку в тій країні, де зареєстрована сама компанія. Це одна з характерних ознак реальної компанії з погляду податкової «прозорості». Друга ознака реальності – це подання звітності та сплата деякої суми податку. Наступний ключовий критерій, що підтверджує реальність будь-якого бізнесу, – це наявність реального офісу (співробітників, договору оренди, комунальних платежів за орендоване приміщення, унікальність бізнес-адреси тощо, тобто усього, що називається «сабстенс» (substance), – його наповнення. З найбільш популярних юрисдикцій можна виділити такі: Великобританія, Ірландія, Естонія, Кіпр, Угорщина, Болгарія, Румунія, Швейцарія [81].

Таким чином, на сьогодні надзвичайно обмежують можливість використання класичних офшорів посилені вимоги фінансового моніторингу, які запроваджують жорсткі умови як на етапі відкриття рахунків, так і на етапі проведення фінансових трансакцій. Навіть за наявності діючого рахунку, доволі часто трапляються випадки, коли банки відмовляють у здійсненні переказу на рахунки компанії в класичному офшорі, а також коли отримані з офшору кошти блоку-

ються, проводиться внутрішня перевірка, від отримувача коштів вимагається ряд додаткових документів, і ця процедура може бути доволі тривалою. У низькоподаткових юрисдикціях також проводиться більш жорсткий фінансовий моніторинг. При відкритті рахунку банк здійснює скуппульозну перевірку бенефіціарів компанії, вивчаючи їх резюме, податковий статус у країні резиденства, фінансовий стан, реальність особи встановлюється навіть шляхом, зокрема, перевірки, чи сплачує ця особа якісь комунальні платежі тощо. У різних країнах підхід може бути більш жорсткий чи більш м'який. Попри суттєву зміну законодавства, відкриття рахунків у банках Кіпру на сьогодні завдання цілком реальне. Однак, банки таких юрисдикцій, як Люксембург, Швейцарія чи Нідерланди, дедалі більше почали відмовляти резидентам пострадянських країн та компаніям, де вони є бенефіціарами, у відкритті рахунків.

Змінилися підходи на сьогодні і до здійснення номінального сервісу. Як зауважують І. Тунік та В. Поляков, номінальний сервіс – це можливість використовувати номінальні органи управління: директорів, бенефіціарів, секретарів, які не мають прямого стосунку до реальних власників і які не беруть участь у фактичному управлінні компанією. Поняття номінальних директорів і акціонерів існувало давно в багатьох країнах світу та використовувалося у випадках, коли реальний власник хотів зберегти конфіденційність [420, с.60-61]. Послуга номінального бенефіціара реалізовувалася шляхом підписання трастової декларації. Однак, за чинних вимог щодо необхідності розкриття кінцевих бенефіціарних власників, виконувати які погодилися практично всі офшорні та низькоподаткові юрисдикції, вказана опція фактично втрачає сенс, тож сховатися за номінальним бенефіціаром найімовірніше не вдасться. Що ж стосується номінальних директорів, то така послуга залишається затребуваною, адже в деяких країнах існує вимога про те, що директором має бути її резидент, крім того, це зручніше з точки зору здійснення щоденної операційної діяльності. Номінальні директори, як правило, не мають доступу до рахунку компанії, вони видають довіреність на управління рахунком самому власнику або його довірений особі.

За багато років номінальний сервіс став одним із найпоширеніших видів послуг у офшорах та низькоподаткових юрисдикціях. Одні і ті ж особи виступали в якості директорів значної кількості компаній, що давало можливість без особливих зусиль виявити їх номінальний статус. Однак зараз це породжує нові ризики в аспекті посилення вимог фінансового моніторингу, адже банк здійснюватиме посилений контроль у разі, якщо ініціатором переказу або отримувачем платежу є компанія, директор якої має номінальний статус.

Ю. Добрева стверджує, що незалежно від того, за яким сценарієм розвиватиметься деофшоризація в Україні, бізнес на сьогодні повинен урахувати низку позицій:

- 1) перевірка безпечності іноземного контрагента. Необхідно впевнитися, що компанія має фактичну присутність у місці реєстрації (реально діючий офіс), а також необхідна наявність повноважень у підписанта;
- 2) уникати взаємодії з компаніями з «масовими» директорами й «масовими» юридичними адресами – ця вимога найбільш актуальна при взаємодії з контрагентами з низькоподаткових гаваней;
- 3) у роботі з іноземними контрагентами необхідно враховувати індикатори підозрілих фінансових операцій, зазначених у листі НБУ від 18.12.2015 р. № 25-02002/101317, за якими банк може визнати операцію підозрілою й затребувати надання додаткової документації [171].

Таким чином, ми приходимо до висновку, що за останній період роль і значення офшорів у міжнародному податковому плануванні суттєво змінилася. Якщо раніше офшори широко використовувалися на практиці для мінімізації податків, а ще донедавна в наукових працях та публікаціях вони розглядалися як ефективний інструмент податкового планування, то на сьогодні їх використання при здійсненні міжнародного податкового планування містить значні ризики і не є оптимальним засобом. Треба врахувати, що офшорні та інші низькоподаткові юрисдикції істотно підвищили вимоги до прозорості та розкриття інформації про бенефіціарів як на етапі ство-

рення компанії, відкриття рахунків, так і в процесі діяльності. Це, у поєднанні з іншими інструментами, звужує можливості агресивного податкового планування.

4.3. Вплив законодавства про трансфертне ціноутворення на процес податкового планування

Ми зазначали, що засоби міжнародного податкового планування дають ТНК та іншим суб'єктам господарювання широкі можливості для зменшення податкових витрат, при цьому використовуються розбіжності податкового законодавства різних держав. Однією з найбільш поширених форм податкової оптимізації є зменшення прибутку того учасника транснаціональної групи, який здійснює діяльність у юрисдикції з високим рівнем оподаткування, через заниження ціни при продажу товарів або послуг афілійованому суб'єкту, розташованому в низькоподатковій юрисдикції, де й осідає основний прибуток.

На думку Т. Карнаух, структура податкових систем більшості країн світу значною мірою базується на оподаткуванні фінансового результату компанії. Розмір прибутку впливає на розмір бази оподаткування з податку на прибуток корпорацій, ПДВ, податку на приріст капіталу. Своєю чергою, прибуток формується відповідно до розміру отриманих доходів компанії та обсягу здійснених витрат. При цьому ціни, за якими укладаються правочини, є ключовим фактором, що впливає на розмір доходів і витрат. Тому ціноутворення дає широкі можливості для розподілу прибутку між залежними організаціями, і, зрозуміло, такий розподіл здійснюється в порядку, найбільш вигідному в цілому для холдингу [211, с.121-122].

Такий підхід об'єктивно зумовлює конфлікт інтересів транснаціональної групи з інтересами держави, резидент якої, внаслідок заниження рентабельності, бази оподаткування податком на прибуток, не сплачує до бюджету податки в тому обсязі, які б він сплатив у разі застосування звичайної, економічно виправданої для нього

цінової політики. У цій ситуації, як показує міжнародний досвід, для захисту інтересів держави застосовуються механізми регулювання трансфертного ціноутворення [128, с.150].

Р. Мельниченко слушно зауважує, що жодна держава світу не може самостійно боротися з цією проблемою, оскільки дочірні компанії ТНК здійснюють господарську діяльність у різних податкових юрисдикціях, і окремо взятій державі без допомоги інших, в яких безпосередньо здійснюється господарська діяльність, практично неможливо довести штучне уникнення оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Глобалізація світової економіки вимагає від міжнародної спільноти глобальних рішень та глобального діалогу. Сьогодні реальність така, що трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави – це проблема, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти [262, с.13].

Як справедливо зазначає М. Бондаренко, специфічна природа, особливості функціонування й застосування правил трансфертного ціноутворення роблять їх, з однієї сторони, ефективним й необхідним інструментом податкового планування для великих платників податків, а з іншої – дієвим інструментом впливу з боку контролюючих органів на дії платника податків, що мають ознаки обходу оподаткування та агресивного податкового планування [77, с.108].

Дійсно, особливості правового регулювання трансфертного ціноутворення в міжнародному податковому праві та в окремих країнах мають велике значення для податкового планування. До того ж, трансфертне ціноутворення необхідно розглядати в ширшому форматі як елемент фінансового і господарського планування, адже, крім податкових наслідків, правила формування трансфертних цін впливають на рівень рентабельності й фінансовий результат компанії, яка здійснює трансфертні операції з афілійованими структурами. При формуванні цін на свою продукцію чи послуги в господарських відносинах з афілійованими компаніями, суб'єкт господарювання повинен проаналізувати відповідність його трансфертних цін рівню ринкових цін на аналогічні товари чи послуги, а також податкові наслідки цих операцій.

Для розуміння значення трансфертного ціноутворення для податкового планування необхідно спочатку визначити зміст цього терміна. Як наголошує А.Гречко, трансфертне ціноутворення поєднує в собі дві економічні категорії «ціна» і «трансферт». Ціна – це грошове вираження вартості товару або форма вираження цінності благ, які проявляються в процесі обміну. Поняття трансферт трактується, як переведення товарів, послуг, грошових виплат, права власності [152, с.88]. У юридичній літературі існує звужений підхід до визначення поняття трансфертного ціноутворення, де воно розглядається як маніпулювання цінами з метою оптимізації оподаткування прибутку. Так, Ф.Веллосо розглядає трансфертне ціноутворення як маніпулювання видатками, прибутками і затратами в угодах між «пов'язаними» особами способом, відмінним від того, який би був використаним в операціях, здійснених на нормальних ринкових умовах, з метою отримання податкової вигоди [40, с. 300]. Схожу думку висловлює Д. Полянський, який зазначає, що трансфертне ціноутворення – це викривлення ціни угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження [319, с.29]. Ми не можемо повністю погодитися з таким підходом, оскільки він занадто звужує зміст цієї категорії, зачіпає тільки окремий її аспект.

Інші науковці розглядають поняття трансфертного ціноутворення в ширшому форматі. За визначенням С. Сутиріна, трансфертна ціна – особливий різновид ціни, яка застосовується при внутрішніх розрахунках, вираз вартості продукту відповідно до угод між структурними підрозділами ТНК. До речі, свою назву трансфертна ціна якраз і отримала через те, що вона опосередковує трансферти (рух) товарів і послуг між материнськими і дочірніми компаніями, відділеннями і філіалами ТНК [408, с.202].

ООН у своєму практичному керівництві визначає трансфертне ціноутворення як загальний термін, що вживається для позначення ціноутворення в зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операціях з товарами, нематеріальними активами або послугами [39]. У цьому контексті Р.Джох наголошує, що трансфертні ціни апіорі не є негативним явищем і поділяє їх на три групи: 1) трансфертна ціна,

що відповідає рівню ринкових цін; 2) трансфертна ціна, що вища ніж ринкові ціни; 3) трансфертна ціна, що нижча за ринкові ціни (два останні випадки автор розглядає як маніпуляція трансфертними цінами). При цьому відмінність трансфертної ціни від рівня ринкових цін може виникати під дією двох чинників – об'єктивного (відсутність чи утруднення отримання інформації про ринкові ціни на певні види товарів, робіт, послуг) та суб'єктивного (отримання додаткової економічної вигоди, у тому числі внаслідок податкового планування) [168, с.101].

За чинним ПК України трансфертне ціноутворення – система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 Кодексу контрольованими [314]. На нашу думку, норми податкового законодавства України містять не зовсім коректне визначення поняття трансфертного ціноутворення, оскільки система визначення звичайної ціни товарів або послуг у контрольованих операціях є насправді не трансфертним ціноутворенням як таким, а засобами його регулювання з боку держави.

У настановах ОЕСР трансфертна ціна визначається як ціна, за якою підприємство реалізує фізичні товари та нематеріальні активи чи надає послуги асоційованим підприємствам. При цьому два підприємства вважаються асоційованими, якщо одне підприємство бере участь (безпосередньо чи опосередковано) в управлінні, контролі чи капіталі іншого підприємства або якщо одні й ті самі особи беруть участь (безпосередньо або опосередковано) в управлінні, контролі чи капіталі обох підприємств (наприклад, коли обидва підприємства перебувають під спільним контролем) [275, с.17].

Перші згадки про трансфертне ціноутворення в окремих галузях зустрічаються в Англії в кінці XIX століття [54, с.168]. І. Амеліна зазначає, що в цей період починають створюватися перші ТНК, найзагальнішою причиною їх виникнення є інтернаціоналізація виробництва й капіталу на основі розвитку продуктивних сил, що переростають національно-державні межі [45, с.228]. А. Задорожна стверджує, що правове регулювання трансфертного ціноутворення виникло у США у 1917 році з прийняттям спеціальних положень

щодо трансфертного ціноутворення, згідно з яким служба внутрішніх доходів США була уповноважена змушувати афілійовані компанії до консолідації у разі, якщо це необхідно для справедливого визначення інвестованого капіталу або оподаткованих доходів взаємозалежної корпоративної групи [192, с.146-147]. Інші науковці зауважують, що починаючи з 1935 року в основу всієї концепції податкового контролю трансфертного ціноутворення США було покладено принцип «витягнутої руки» як основоположний стандарт при визначенні та оцінці допустимості цін між пов'язаними сторонами – стандарт, який повинен застосовуватися в кожному випадку, що являє собою ситуацію, в якій неконтрольований платник податків укладає угоди на відстані «витягнутої руки» з іншим неконтрольованим платником податків [23, с. 13]. М. Мішин наголошує та тому, що США є першою державою, яка з 50–60-х років ХХ ст. на практиці застосовує окремі елементи регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням. На думку вказаного автора, положення спеціального законодавства США з регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням формувалося з 60-х років ХХ ст. Поступово правила регулювання поширювалися і на інші країни – члени ОЕСР. У 1963 році була прийнята модельна (типова) конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу, яка значною мірою побудована на положеннях про здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням чинної на той момент редакції Кодексу внутрішніх доходів США [268]. У 1968 році Служба внутрішніх доходів США випустила керівництво, яке містило правила застосування принципу «витягнутої руки» та специфічні цінові методи для перевірки відповідності цьому принципу [16]. За твердженням О. Чукліна, оскільки американські ТНК на той момент здійснювали свою діяльність у багатьох країнах світу, а законодавство США значним чином також відрізнялося від законодавства інших країн, то виникла необхідність пошуку єдиних, прийнятних для більшості країн, принципів регулювання трансфертного ціноутворення. Результатом такого пошуку стало прийняття в 1976 році країнами ОЕСР Декларації про міжнародне інвестування та багатонаціональ-

ні підприємства. Спеціальним документом, що містив основи правового регулювання трансфертних цін у контексті міжнародного оподаткування став виданий ОЕСР звіт «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні компанії», який постійно змінювався та доповнювався, й у 1995 році був перевиданий як Керівництво ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій щодо трансфертного ціноутворення [465, с.122-123].

М. Мішин і Є. Курілов справедливо зауважують, що ОЕСР має найбільший досвід регулювання трансфертного ціноутворення і вплив у цій сфері: вона розробляє ініціативи на міжнародному рівні з кінця 1970-х років та залишається лідером в окресленому напрямі. Настанови ОЕСР розкривають загальну методологію контролю трансфертного ціноутворення, зокрема в частині застосування методів, встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», проведення функціонального аналізу й аналізу порівнянності, підготовки документації, процедур попереднього узгодження ціноутворення тощо [267].

Настанови ОЕСР про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій стали основним рекомендаційно-методичним документом у галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення, положення якого враховувались у законодавстві різних країн світу, включаючи ті, які не були учасниками ОЕСР. Згодом, Звіт «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії» 1979 року, а також Настанови про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій 1995 року були переглянуті та суттєво доопрацьовані ОЕСР у 2010 та 2017 роках [262, с.60]. Зокрема, видання 2017 року містить додаткові пояснення щодо трирівневої структури звітності з ТЦ, послуг із низькою доданою вартістю, нематеріальних активів, операцій із сировинними товарами, реструктуризації бізнесу, відповідності розподілу ризиків фактичним умовам діяльності сторін операцій та ін.

О. Чукліна наголошує, що починаючи з 1995 року активно розвивається національне регулювання трансфертного ціноутворення

в різних країнах світу. Різні держави почали розробляти та впроваджувати правила трансфертного ціноутворення та вимоги до трансфертної документації. Так, поряд із США у 1995 році їх запровадженням зайнялися Австралія та ПАР. Протягом 1996-1998 років ще сім країн приєдналися до цього процесу, включно з Францією, Китаєм, Бразилією, Новою Зеландією, Мексикою, Словаччиною, Південною Кореєю. У 1999-2001 роках правила трансфертного ціноутворення почали діяти ще у чотирьох країнах світу: Бельгії, Аргентині, Канаді, Великій Британії. У період з 2002 по 2004 рік імплементація законодавства щодо трансфертного ціноутворення відбулася у восьми країнах світу, серед яких Японія, Нідерланди, Казахстан, Польща, Таїланд, Португалія, Перу, Індія. У 2005-2007 роках іще 6 країн приєдналися до цього процесу: Тайвань, Колумбія, Еквадор, Малайзія, Угорщина, Німеччина. Починаючи з 2008 року правила трансфертного ціноутворення були введені у семи країнах: Росії, КНДР, Фінляндії, Туреччині, Норвегії, Іспанії, Данії [465, с.123].

Світова спільнота визнала, що взаємозалежність членів групи ТНК дозволяє встановлювати особливі умови у відносинах усередині групи, що відрізняються від умов, які могли б бути встановлені у тому випадку, якби члени групи ТНК діяли як незалежні підприємства на відкритому ринку. Трансфертні ціни мають велике значення для платників податків та податкових органів, оскільки значною мірою формують доходи і витрати та, відповідно, оподатковуваний прибуток асоційованих підприємств, які належать до різних податкових юрисдикцій [275, с.16-18].

У документах ОЕСР наголошувалося, що використання трансфертного ціноутворення може бути обумовлене не тільки податковими мотивами ТНК, але й іншими причинами, наприклад, валютний контроль, запровадження антидемпінгового мита, державне регулювання цін, вимоги щодо руху коштів на підприємствах у межах групи пов'язаних осіб, тиск з боку акціонерів, які зацікавлені у високому рівні прибутковості на рівні материнської компанії [275, с. 34].

На думку А. Штангрет, аналіз трансфертного ціноутворення при здійсненні планування діяльності ТНК дає можливість вирішити

низку проблем, пов'язаних з аспектами управління підрозділами. По-перше, дає змогу розрахувати ефективність діяльності будь-якої дочірньої компанії для прийняття рішення про її подальший розвиток, реструктуризацію чи ліквідацію. По-друге, створюється механізм для підвищення ефективності діяльності бізнес-одиниць ТНК і, як наслідок, зростає конкурентоздатність компанії загалом. По-третє, відбувається регулювання попиту і пропозиції на продукцію чи послуги того чи іншого підприємства, і в результаті створюється інструмент мотивації його керівництва в боротьбі за споживача [474, с.26].

Утім, слід погодитися з К. Непесовим у тому, що основною метою застосування трансфертних цін є «перенесення» бази оподаткування на афілійовану особу, яка перебуває в більш сприятливому податковому чи іншому адміністративному режимі. Мова йде про різні податкові преференції, зокрема, про наявність статусу резидента офшорної зони, надання «податкових канікул», застосування пільгових податкових ставок, право на використання інших податкових переваг. При цьому таке перенесення, як правило, здійснюється шляхом маніпулювання цінами угод [277, с. 5]. Як наголошує Р. Мельниченко, класична модель застосування трансфертного ціноутворення передбачає здійснення експорту продукції за заниженими (неринковими) цінами, що дає змогу мінімізувати податкові та митні платежі резидентам і, одночасно, акумулювати на рахунках підконтрольних іноземних компаній різницю між задекларованими та світовими цінами. Як правило, продукція експортується афілійованим компаніям, зареєстрованим у низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах. У кінцевому результаті, афілійована іноземна компанія перепродає продукцію вже за ринковими світовими цінами, залишаючи увесь прибуток на власних рахунках [262, с.33].

Як зазначають Ю. Зав'ялова і І. Хаменушка, зниження податкового тягаря щодо групи компаній (у межах податкового планування або незаконного ухилення від сплати податків) – це не причина, а наслідок виникнення трансфертних цін, додаткова і суб'єктивна можливість їх використання. Об'єктивна причина трансфертних цін пов'язана із досягненням ділової мети – створення груп компаній

у процесі міжнародного та (або) функціонального структурування бізнесу [190]. На нашу думку, вказані автори дещо ідеалізують процес трансфертного ціноутворення, адже насправді не завжди їх використання має розумну економічну причину, в багатьох випадках структурування бізнесу і використання трансфертних цін здійснюється виключно або переважно з метою оптимізації оподаткування, а подекуди взагалі має штучний характер і містить ознаки зловживання правом. У настановах ОЕСР наголошується, що розгляд трансфертного ціноутворення не слід плутати з розглядом проблем податкового шахрайства чи ухиляння від сплати податків, хоча політика трансфертного ціноутворення може використовуватися і для таких потреб [275, с.33-34].

Дещо суперечливий висновок про правову природу трансфертного ціноутворення як інструменту податкового планування робить Р. Мельниченко. З одного боку, дослідник резюмує, що трансфертне ціноутворення цілком обґрунтовано може розглядатися як правовий інструмент, що використовується суб'єктами господарювання для оптимізації свого податкового навантаження. При цьому, маніпулювання цінами, на думку вказаного автора, може надати суб'єктам господарювання суттєві податкові переваги, за умови, що вони це здійснюють у рамках законодавства. З іншого боку, він визнає, що від здійснення такого податкового планування держава несе значні збитки, оскільки до її бюджетів не надходять податкові платежі в повній мірі. У результаті, застосування трансфертного ціноутворення призводить до уникнення платниками податків декларування своїх реальних доходів, що підриває фінансовий потенціал національної економіки [77, с.24]. На наше переконання, маніпулювання трансфертними цінами не може розглядатися як легальний інструмент податкового планування, оскільки, по-перше, податкове законодавство, яке регулює ці правовідносини, обмежує можливість таких маніпуляцій, а по-друге, відповідна поведінка платника податків містить ознаки недобросовісності.

Міжнародне трансфертне ціноутворення передбачає участь декількох податкових юрисдикцій, відповідно, будь-які коригування

трансфертної ціни в межах однієї юрисдикції передбачають необхідність внесення коригувань до іншої. Якщо інша юрисдикція не погоджується з відповідними коригуваннями, група ТНК може оподатковуватися податком двічі у частині відповідної частки прибутку. Для мінімізації ризику, пов'язаного з подвійним оподаткуванням, необхідно досягти згоди усіх задіяних юрисдикцій у міжнародному масштабі щодо встановлення трансфертних цін у міжнародних торговельних операціях для цілей оподаткування [275, с.18].

За словами А. Гречко, основними документами, що регулюють на міжнародному рівні питання трансфертного ціноутворення, є розроблені ЄС: «Кодекс поведінки стосовно документації по трансфертному ціноутворенню для асоційованих підприємств ЄС», «Арбітражна конвенція ЄС по встановленню подвійного оподаткування у зв'язку з корегуванням прибутку асоційованих підприємств», «Керівництво ЄС по угодам про попереднє ціноутворення», а також розроблені ОЕСР «Керівництво по трансфертному ціноутворенню для мультинаціональних підприємств і податкових адміністрацій», «Модельна конвенція ОЕСР у відношенні податків на доходи і капітал», «Керівництво по укладенню договорів про попереднє ціноутворення у відповідності до процедури взаємної згоди», «Методичні рекомендації по розробці законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, спрямовані на гармонізацію застосовуваного підходу». Усі ці документи мають рекомендаційний характер. Що ж стосується розробки більш жорстких правил регулювання трансфертних цін, то на основі перерахованих вище документів кожна країна має право приймати ряд законодавчих та нормативних актів, які враховуватимуть специфіку тієї чи іншої країни і можуть містити більш розширений перелік обмежень і санкцій, передбачених за невиконання встановлених правил [152, с.89].

О. Черевко звертає увагу на те, що трансфертне ціноутворення здебільшого використовують високорозвинені держави і меншою мірою держави, що розвиваються. Це пов'язано з тим, що більшість ТНК базуються в розвинених державах, а держави, які розвиваються, є, головним чином, приймаючою стороною. Таким чином, неспра-

ведливі трансфертні ціни призводять до перекачування фінансових ресурсів із другої групи держав у першу, що породжує ще більший розрив в економічному розвитку [458, с. 94]. Ми вважаємо, що такий висновок є дискусійним, оскільки насправді, з використанням трансфертного ціноутворення фінансові ресурси, навпаки, перерозподіляються в низькоподатковій юрисдикції, тоді як у високорозвинутих державах рівень податкового навантаження, як правило, є досить відчутним, тому вони несуть втрати у зв'язку з маніпулюванням трансфертних цін і вживають заходи щодо їх регулювання і захисту власних інтересів.

Р. Мельниченко слушно зауважує, що у всіх державах світу виникла потреба в справедливому визначенні оподаткованого прибутку кожного підрозділу ТНК, який може існувати як у формі самостійної юридичної особи, так і у формі постійного представництва. В цілому ідея державного регулювання трансфертного ціноутворення полягає в обмеженні свободи сторін визначати договірну ціну, яка б дозволяла розвивати базу оподаткування за рахунок маніпулювання цінами. При правовому регулюванні трансфертного ціноутворення йдеться про оподаткування прибутку тих ТНК, які мають комерційну присутність на території декількох податкових юрисдикцій. Держави, з яких здійснюється «відтік» податкових платежів, зацікавлені в ефективному правовому регулюванні трансфертного ціноутворення. Суть такого регулювання зводиться до того, що з метою ефективного оподаткування діяльності транснаціональних корпорацій держави встановлюють правила ціноутворення в операціях між пов'язаними особами. У разі порушення таких правил податкові зобов'язання платників податків повинні бути переглянуті уповноваженими державними органами [262, с.31-32].

Регулювання трансфертного ціноутворення є яскравим прикладом поєднання фіскальної та регулятивної функції податків. З одного боку, застосування відповідних інструментів зумовлює збільшення бази оподаткування податком на прибуток і сприяє зростанню бюджетних надходжень, а з іншого – безпосередньо впливає на економічні процеси, зокрема на формування цінової політики суб'єктів

господарювання, одним із базисів якої є загальне правило вільного ціноутворення, яке в цьому випадку певною мірою обмежується.

Основним інструментом регулювання трансфертного ціноутворення у світовій практиці став принцип «витагнутої руки». Правове тлумачення цього принципу наведено в статті 9 Модельної конвенції ОЕСР: якщо між двома асоційованими (взаємозалежними) підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, що мали б місце між двома незалежними підприємствами, то будь-який прибуток, котрий за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність зазначених умов не був йому нарахований, може бути включений у прибуток цього підприємства та відповідним чином оподатковуваний [26].

У настановах ОЕСР зазначається, що принцип «витагнутої руки», відповідно до якого проводиться коригування прибутку з посиланням на умови, які б склалися між незалежними підприємствами у порівнянних операціях і за порівнянних обставин (тобто у «порівнянних неконтрольованих операціях»), не суперечить підходу, згідно з яким члени ТНК розглядаються як окремі суб'єкти господарювання, а не як невід'ємні структури одного об'єднаного суб'єкта господарювання. Такий підхід, що ґрунтується на сприйнятті членів групи ТНК як самостійних організацій, дає змогу розглядати їх незалежно один від одного, увага приділяється характеру операцій між такими членами, тому умови, що склалися між ними, відрізняються від умов, які можна було б отримати в порівнянних неконтрольованих операціях. Такий аналіз контрольованих та неконтрольованих операцій, який називається «аналіз порівнянності», є основою застосування принципу «витагнутої руки» [275, с.35-36].

На думку Т. Савченко, реалізація принципу «витагнутої руки» проходить за схемою, що передбачає аналіз порівнянності контрольованої (має місце між асоційованими компаніями) та неконтрольованої (має місце між незалежними компаніями) угод. При цьому угоди визнаються порівнянними у разі відсутності різниць, які могли б суттєво впливати на параметри угоди, які будуть порівнюватись

згідно з обраним методом трансфертного ціноутворення (ціна, маржа і т. д.); або може бути зроблене обґрунтоване та точне визначення даного впливу будь-яких відмінностей [380, с.52].

Для того, щоб встановити рівень фактичної порівнянності й потім внести відповідні зміни у визначення умов «витягнутої руки» (чи діапазону значень таких умов), необхідно порівняти характеристики операцій або особливості діяльності підприємств, які могли б вплинути на умови застосування цього принципу. До таких характеристик або «фактів порівнянності», які можуть бути важливими при визначенні порівнянності, відносять:

- характеристики майна, що передається, або послуг, що надаються, функції, які виконують сторони (відмінності між конкретними характеристиками майна або послуг зазвичай впливають, принаймні частково, на різницю у їх вартості на відкритому ринку);
- функціональний аналіз (в операціях між двома незалежними підприємствами винагорода, як правило, відображає виконані кожним з підприємств функції, беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики);
- договірні умови як частина функціонального аналізу (під час укладання угод за принципом «витягнутої руки» саме договірні умови угоди, зазвичай, безпосередньо чи опосередковано обумовлюють розподіл відповідальності, ризиків і вигід між сторонами);
- економічні обставини сторін (для досягнення порівнянності потрібно, щоб ринки, на яких незалежні та асоційовані підприємства здійснюють свою діяльність, не мали відмінностей, що суттєво впливають на ціну, або щоб можливо було зробити належні коригування, враховуючи наявні відмінності);
- виробничі стратегічні цілі (стратегії ведення бізнесу можуть включати велику кількість аспектів діяльності певного підприємства, зокрема, інновації та розвиток нової продукції, ступінь диверсифікації, захищеність від ризиків, оцінювання

політичних змін, вплив існуючого і оцінка змін, що плануються до законодавства про працю, термін дії домовленостей та інші фактори) [275, с.47-54].

Крім факторів визначення порівнянності контрольованої та неконтрольованої угод, застосування принципу «витагнутої руки» потребує розуміння таких аспектів:

- визначення сутності здійсненої угоди (оцінка податковими органами контрольованої угоди повинна базуватись на угоді, що дійсно мала місце між асоційованими компаніями. Податкові органи не повинні залишати без уваги дійсну угоду або замінити її іншими угодами, за винятком застосування доктрин «зміст над формою»);
- оцінка окремих та об'єднаних угод (часто виникають ситуації, коли окремі угоди настільки тісно пов'язані, що вони не можуть бути адекватно оцінені окремо. У такому разі вони повинні оцінюватись разом з використанням найбільш відповідного методу або методів, заснованих на використанні принципу «витагнутої руки»);
- використання набору показників для запровадження принципу «витагнутої руки» (у деяких випадках для визначення відповідності контрольованої угоди принципу «витагнутої руки» достатньо одного параметру (ціни або маржі), але існує також багато обставин, у яких застосування найбільш відповідного методу або методів вимагає аналізу цілого ряду показників однакової значущості);
- використання даних за декілька років (для повного розуміння фактів та умов, що впливають на контрольовану угоду, може бути корисним використання даних поточного періоду та попередніх років);
- збиткова діяльність (факт постійної збиткової діяльності асоційованої компанії, у той час як транснаціональна корпорація в цілому є прибутковою, повинен бути додатково досліджений на предмет аналізу об'єктивності трансфертного ціноутворення);

- вплив державної політики (вважається, що трансфертні ціни, розраховані на основі принципу «втягнутої руки», повинні коригуватись із врахуванням державного втручання: контроль цін, контроль відсоткових ставок, субсидування певних секторів економіки, контроль валютообмінних операцій, антидемпінгові санкції і т. д.);
- навмисні умови (іноді асоційована компанія свідомо використовує певні умови угоди для забезпечення прибутку іншій асоційованій компанії всередині ТНК, які балансуються іншими прибутками, отриманими взамін від цієї компанії);
- використання митної вартості (принцип «втягнутої руки» широко використовується митними органами багатьох країн для порівняння вартості товарів імпортованих асоційованими компаніями та вартості подібних товарів, імпортованих незалежними компаніями) [380, с.55] .

Зазначені фактори і критерії можуть бути своєрідними орієнтирами для підприємств, які здійснюють контрольовані операції при проведенні економічного та фінансового (у тому числі й податкового) планування. На нашу думку, ще на етапі попереднього планування доцільно, зокрема, проаналізувати наявність достатньої інформації про неконтрольовані операції з аналогічними товарами чи послугами для забезпечення порівнянності з власними контрольованими операціями, що забезпечить формування трансфертної ціни у відповідності з принципом «втягнутої руки», а також можливість у майбутньому, при потребі, документально підтвердити таку відповідність.

Для розуміння значення застосування принципу «втягнутої руки» в регулюванні трансфертного ціноутворення необхідно дослідити, чому саме цей принцип був узятий за основу світовою спільнотою, які переваги і недоліки його застосування.

На думку Т. Савченко, основна причина запровадження країнами-членами ОЕСР та іншими країнами принципу «втягнутої руки» полягає в необхідності рівноправного трактування ТНК та незалежних компаній, що у свою чергу забезпечує рівну конкуренцію між

різними видами господарюючих суб'єктів та сприяє росту міжнародної торгівлі та інвестицій. Цей принцип може ефективно використовуватись у більшості випадків, але інколи існують труднощі з його запровадженням через складність в отриманні необхідної інформації. Принцип «витагнутої руки» реалізується через порівняння діяльності незалежних та асоційованих компаній, що у свою чергу передбачає необхідність отримання об'єктивної інформації щодо діяльності незалежних компаній. З іншої сторони, у документах ОЕСР відзначається, що трансфертне ціноутворення не є точною наукою і потребує вироблення певних навиків ведення діалогу між податковою адміністрацією та платником податків [380, с.53-55]. Наголошується, що цей принцип не враховує податкові чинники під час прийняття економічних рішень [275, с.36]. Разом з тим, ми вважаємо, що попри застосування принципу «витагнутої руки», повністю виключати врахування податкових наслідків при прийнятті ділових рішень у сфері транскордонного бізнесу неможливо, адже незважаючи на спроби перенесення показника максимальної рентабельності через механізм формування відповідних трансфертних цін, який значною мірою обмежується принципом «витагнутої руки», існує чимало інших інструментів податкового планування, про які ми говорили в попередніх підрозділах, на які цей принцип вирішального впливу не має.

Серед основних недоліків застосування принципу «витагнутої руки» називаються такі: 1) він не завжди враховує ефект масштабу та взаємозв'язки між різними видами діяльності, які існують в інтегрованих господарських структурах; 2) здійснення між асоційованими підприємствами операцій, які можуть не здійснюватися незалежними підприємствами у зв'язку із специфікою виробничої необхідності; 3) у результаті застосування принципу «витагнутої руки» як для платника податків, так і для податкових органів зростає навантаження щодо адміністративних витрат, пов'язаних з оцінкою значної кількості і видів міжнародних операцій; 4) існують труднощі в одержанні адекватної інформації для аналізу і порівняння [275, с.36-37].

Попри наявні недоліки і складність у застосуванні, принцип «витагнутої руки» сприяє досягненню необхідного балансу інтересів між

платниками податків і державою, оскільки забезпечує справедливі, ринкові важелі розподілу прибутку та запобігає штучному викривленню бази оподаткування податком на прибуток. Визнаючи необхідність подальшої роботи над удосконаленням цього принципу, світове співтовариство не виробило якоїсь прийнятної альтернативи, тому його застосування розглядається як результат міжнародного консенсусу, а порушення принципу – як порушення міжнародних домовленостей. Деякі фахівці як альтернативу пропонують так званий метод розподілу загального прибутку групи ТНК між її асоційованими підрозділами за заздалегідь визначеною формулою. Його прихильники звертають увагу та те, що він простіший і більш зрозумілий як для платників податків, так і для податкових органів, проте вони не враховують, що при цьому не усуваються повною мірою ризики подвійного оподаткування, він провокує розбіжності між різними країнами щодо застосування різних факторів, які включаються у формулу розподілу прибутку. У настановах ОЕСР у цьому контексті вказано, що перехід до системи розподілу загального прибутку за формулою пов'язаний з величезними політичними та адміністративними труднощами і вимагає такого рівня міжнародного співробітництва, який абсолютно нереально очікувати у сфері міжнародного оподаткування. Крім того, не враховуються ринкові фактори, валютні курси, зростання витрат на ведення консолідованого обліку в ТНК [275, с.42].

Для забезпечення механізму застосування принципу «втягнутої руки» розроблені методи трансфертного ціноутворення, за допомогою яких відбувається аналіз та порівняння трансфертних цін. Слід наголосити, що, попри складність та іноді суперечність у їх застосуванні, вказані методи у переважній більшості країн закріплені нормативно і є прикладом встановлення правил гри, які, в цілому, зрозумілі як платникам податків, так і податковим органам, а при виникненні суперечок суд може вирішити спір на основі встановлених правових норм і визначити правильне правозастосування. Водночас, при застосуванні судових доктрин, які були проаналізовані нами в попередніх розділах, така нормативна регламентація відсутня, що створює правову прогалину і невизначеність. Тому, при порівнянні інструментів

протидії зловживанню правом при здійсненні податкового планування, регулювання трансфертного ціноутворення на сьогодні має більш високу правову легітимність, ніж застосування судових доктрин.

Вибір методу трансфертного ціноутворення завжди націлений на визначення найбільш доречного методу для кожного окремого випадку. З цією метою в процесі відбору необхідно брати до уваги відповідні сильні та слабкі сторони методів, визнаних ОЕСР; доречність методу з точки зору природи контрольованої операції, визначеної, зокрема, за допомогою функціонального аналізу; наявність надійної інформації (зокрема щодо неконтрольованих ознак порівнянності), необхідної для застосування обраного методу та/або інших методів; ступеня порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань щодо порівнянності, які можуть знадобитися для усунення істотних різниць між ними [275, с.65].

Т. Савченко стверджує, що всі методи трансфертного ціноутворення, які визначені в настановах ОЕСР та закріплені законодавчо, можна розділити на три групи. Група традиційних методів складається з таких методів: порівнянної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, витрати плюс. У кожному з зазначених методів у повному обсязі використовується принцип «витягнутої руки», але найбільш послідовно він застосовується в методі порівнянної неконтрольованої ціни [380, с.54].

На думку О. Уланенко, міжнародними правилами ОЕСР стосовно трансфертного ціноутворення передбачено використання компаніями методів згідно з їх пріоритетністю. Так, за умови можливості використання, в першу чергу, надається перевага методу порівняльної неконтрольованої ціни, або аналогів продажу. У разі якщо платник податків використовує інший метод, він повинен аргументувати, чому він вважає метод порівняльної неконтрольованої ціни незастосовним для аналізу контрольованої операції [430].

Ю. Красовська наголошує, що метод трансфертного ціноутворення обирається з урахуванням таких критеріїв:

- 1) характер господарської операції через здійснення її функціонального аналізу (аналіз активів та ризиків, що задіяні в операції з трансфертною ціною);

- 2) аналіз наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування того чи іншого методу трансфертного ціноутворення;
- 3) обов'язкове визначення ступеня зіставності між операціями пов'язаних та непов'язаних осіб;
- 4) під час вибору методу за можливістю застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, а також будь-якого іншого методу віддавати перевагу методу порівняльної неконтрольованої ціни [230, с.116].

Метод порівняння неконтрольованої ціни порівнює ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час контрольованої операції, та ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час неконтрольованої операції за порівнянних обставин. Якщо між двома цінами існує будь-яка відмінність, це може свідчити про те, що умови комерційних та фінансових взаємовідносин асоційованих підприємств не відповідають принципу «витагнутої руки», та може виникнути необхідність замінити ціну у контрольованій операції на ціну з неконтрольованої операції [275, с.70].

Р. Мельниченко звертає увагу на те, що комерційні та фінансові умови аналогічних операцій між непов'язаними особами можуть бути визнані контролюючими органами зіставними тільки за умови, що відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операцій або ж можуть бути усунені шляхом коригування умов (результатів) зіставних чи контрольованих операцій. При цьому варто брати до уваги, що на різних ринках можуть бути різні ціни, що відповідають принципу «витагнутої руки» навіть щодо операцій з аналогічними товарами (роботами, послугами). Враховуючи це, для об'єктивного зіставлення потрібно, щоб ринки, на яких незалежні та пов'язані особи здійснюють свою діяльність, не мали відмінностей, які суттєво впливають на ціну [262, с.54-55].

Як наголошує Я. Романчук, метод порівняльної неконтрольованої ціни, на перший погляд, здається найбільш простим методом і методом, який може бути застосований практично в кожному випадку. Крім того, перевагою цього методу є можливість надати найбільш

точний результат. Також до переваг його можна віднести те, що для застосування цього методу можливо знайти лише одну операцію, яку можна порівняти. Однак у міжнародній практиці цей метод застосовується не так часто, тому що для першого методу вимога щодо характеристик товарів, робіт (послуг) є надзвичайно суворою. Його можна застосовувати тільки за умови, що товари, роботи, послуги будуть ідентичними або однорідними, плюс ще й комерційні та фінансові умови проведення операції повинні збігатися [371].

Наступний метод – метод ціни перепродажу. О. Уланенко стверджує, що закон та міжнародна практика його використання передбачає застосування методу ціни перепродажу відносно до операцій, у яких товар купується в пов'язаної особи, а потім перепродається непов'язаним особам без істотної модифікації самого товару. Це найбільш застосовний метод для аналізу рентабельності дистриб'юторів з обмеженим ризиком, що представляють міжнародні групи компаній у державі та є найбільш розповсюдженою бізнес-моделлю [430]. На думку Т.Савченко, основним параметром цього методу виступає маржа ціни перепродажу, саме за цим параметром проводиться аналіз порівнянності неконтрольованої угоди. Відповідну маржу ціни перепродажу найлегше визначити, коли перепродавець не збільшує додану вартість продукту. Навпаки, коли перепродавець доопрацьовує куплений у асоційованої компанії продукт, створюючи більш складний та дорогий продукт, застосування методу ціни перепродажу значно ускладнюється [380, с.55].

К. Стасіневич, аналізуючи метод «витрати плюс», вказує на те, що він складається з порівняння надбавки на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції, з надбавкою на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у зіставній неконтрольованій операції. Він може застосовуватися під час: виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг); реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами; реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими

договорами (контрактами) між пов'язаними особами [402, с.174]. Я. Романчук вважає, що метод «витрати плюс» можна застосовувати до тих операцій, у яких існує прямий взаємозв'язок між собівартістю і отриманим прибутком. Цей метод доцільно застосовувати виробникам. Однак, належну увагу при пошуку порівнянних операцій слід приділити тим факторам, які безпосередньо впливають на розмір собівартості. Такими факторами для методу «витрати плюс» будуть використані у виробництві активи, персонал, ризики, які бере на себе сторона [371].

У разі, якщо при використанні традиційних методів виникають об'єктивні складнощі, зокрема відсутність або недостатність необхідної інформації для порівняння, може застосовуватися друга група методів, а саме: методи прибутку від угоди, розподілу прибутку та чистої маржі від угоди. Для можливості їх використання платнику податків необхідно обґрунтувати неможливість застосування традиційних методів.

О. Уланенко займає позицію, що метод чистого прибутку (маржі) є найбільш універсальним і широко застосовуваним методом та полягає в зіставленні чистої рентабельності, що досягається платником податків в контрольованій операції, з ринковим діапазоном значень чистої рентабельності незалежних компаній, що досягаються ними в зіставних операціях. Універсальність цього методу полягає в тому, що показник операційного прибутку (збитку), як правило, найбільш повно відображає фінансовий результат від операційної діяльності. Також цей показник максимально враховує можливі відмінності в облікових політиках досліджуваної компанії і зіставних компаній. У свою чергу, метод розподілення прибутку є найменш застосовуваним у світовій практиці аналізу трансфертного ціноутворення. До цього методу платники податків вдаються тоді, коли контрольована операція настільки взаємопов'язана з іншими операціями, які ці сторони також здійснюють, що неможливо визначити її внесок у сукупну рентабельність сторін. Також метод розподілення прибутку застосовується тоді, коли у власності обох сторін знаходяться нематеріальні активи, що істотно впливають на ціноутворення. Прикла-

дом ситуації, в якій доцільним буде застосування саме цього методу, може бути спільне виробництво будь-якого високотехнологічного продукту кількома компаніями [430].

Детально методи трансфертного ціноутворення, переваги та недоліки їх застосування визначені у настановах ОЕСР, які є основним джерелом для їх аналізу [275].

Необхідно наголосити, що право вибору конкретного методу трансфертного ціноутворення за загальним правилом залишається за платником податків. При цьому, в процесі регулювання трансфертного ціноутворення обов'язок доказування необґрунтованості застосування конкретного методу, а також невідповідність трансфертних цін принципу «втягнутої руки» покладається на податкові органи, що відповідає загальним засадам податкового права. Разом з тим, такий підхід не означає, що платник податків повністю звільнений від обов'язків документального підтвердження відповідності його трансфертних цін, а вся робота зі збору та аналізу інформації для порівняння перекладається на податковий орган. І настановами ОЕСР, і внутрішнім законодавством багатьох країн передбачено необхідність підготовки, зберігання та у разі потреби – надання податковим органам документації з трансфертного ціноутворення, яка містить інформацію, необхідну для аналізу та порівняння трансфертних цін принципу «втягнутої руки». Така документація формується і зберігається у зручному для платника податків форматі, збір та обробка такої інформації не повинні бути обтяжливими та надміру витратними для платника податків. Податкові органи не повинні зловживати вимогами до документації з трансфертного ціноутворення, при наявності можливості самостійно отримати необхідну інформацію з доступних джерел, у тому числі в порядку обміну інформацією за запитом чи автоматично від урядів інших країн, на платника податків не слід перекладати відповідні обов'язки. Власне, платник податків сам повинен бути зацікавлений у тому, щоб у процесі аналізу його звітності чи проведенні перевірки дотримання вимог законодавства про трансфертне ціноутворення він мав можливість обґрунтувати рівень трансфертних цін та уникнути зайвих

суперечок з податковими органами, а також додаткових податкових зобов'язань та штрафів. Відтак, підготовку трансфертної документації здійснюють практично всі платники, які проводять контрольовані операції. Враховуючи суттєву складність регулювання трансфертного ціноутворення, до підготовки трансфертної документації залучаються висококваліфіковані фахівці, які спеціалізуються в цій сфері. Це обумовлено ще й тим, що кожен вид господарських операцій має свою специфіку, різні види товарів та послуг мають різні ринки збуту, наявна значна кількість факторів та обставин, які потребують дослідження та врахування, тому при підготовці трансфертної документації варто уникати використання загальних та універсальних шаблонів, які не враховують специфіки та особливостей конкретних контрольованих операцій.

У настановах ОЕСР містяться певні загальні орієнтири, які можуть бути використані для підготовки трансфертної документації. Зазначено, що для аналізу, що проводиться відповідно до принципу «втягнутої руки», потрібна інформація про асоційовані підприємства, що беруть участь у контрольованих операціях, про операції, що перевіряються, виконувані функції; інформація, отримана від незалежних підприємств, що беруть участь в аналогічних операціях. У конкретних випадках трансфертного ціноутворення може виявитися корисним посилання на інформацію, пов'язану з кожним асоційованим підприємством, задіяним у контрольованих операціях, що розглядаються, наприклад: опис господарської діяльності; структура організації; відносини власності всередині групи ТНК; обсяг реалізації і результати діяльності за останні кілька років, що передують операції; обсяг операцій платника податків з іноземними асоційованими підприємствами, наприклад, обсяг реалізації товарно-матеріальних запасів, обсяг послуг, що надаються, оренда матеріальних активів, використання та передача нематеріального майна, проценти за позиками [275, с.221-222].

І. Гринченко наголошує, що якщо збір та отримання інформації про структуру та господарські операції асоційованих підприємств, що входять в групу ТНК, як правило, є доступним для платника по-

датків, більшу складність становить отримання інформації, необхідної для порівняння, про аналогічні товари або послуги інших компаній, які можуть бути конкурентами платника і які можуть розглядати цю інформацію як комерційну таємницю. Податкові органи повинні враховувати, що вони мають достатньо широкі можливості для отримання такої інформації в порівнянні з платником податків, який обмежений у доступі до неї. Разом з тим платники повинні володіти достатнім інструментарієм і мати доступ до відкритих баз, із яких можна отримати інформацію про зіставні операції. Зокрема, інформація з комерційних баз Orbis, Amadeus, Ruslana (бюро «Ван-Дейк»), Onesource TP («Томсон Ройтерс»), BloombergProfessional («Блумберг»), Спарк («Інтерфакс»), які містять відомості щодо фінансових даних компаній, ставок роялті, відсоткових ставок за фінансовими інструментами, не належить до конфіденційної, таємної або службової інформації та не може становити комерційної таємниці. Тому інформація, що міститься у цих базах даних, є загальнодоступною і може використовуватись при аналізі зіставності з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» [153, с.712].

Важливе значення при здійсненні податкового планування має аспект узгодження підготовки документації з трансфертного ціноутворення та подання до податкових органів звіту про контрольовані операції. Подання звітності про контрольовані операції в межах трансфертного ціноутворення є прямим обов'язком платника податків, однак на цьому етапі надання будь-якої додаткової трансфертної документації не вимагається. Податковий орган може запитувати певну інформацію виключно для того, щоб визначити необхідність проведення документальної перевірки платника податків. Як наголошує І. Чернікова та Є. Якуба, зважаючи, що документація з трансфертного ціноутворення надається на вимогу податкових органів, а не в певний звітний період, деякі компанії надають перевагу підготовці пакету документів лише після запиту. Проте переважна більшість компаній готує документацію до дати подання звіту про контрольовані операції. Це пов'язано з ризиком помилковості попе-

редніх розрахунків та відображенням у звіті недостовірних даних, наприклад: за попередніми розрахунками, ціни компанії знаходилися в діапазоні ринкових значень, але під час складання документації та проведення необхідних коригувань на умови доставки та оплати визначено, що компанія мала провести донарахування та сплатити відповідно податок на прибуток. Як наслідок – значні штрафні санкції. Також, зважаючи на практичний досвід, підготовка документації займає багато часу – від 40 до 90 днів. Податкові органи дають лише 30 календарних днів на надання відповіді на запит, отже, існує ризик не встигнути як слід підготувати відповідь. Фахівці радять заздалегідь готувати пакет документації з трансфертного ціноутворення [461, с.90].

Складність регулювання трансфертного ціноутворення об'єктивно ускладнює адміністрування податку на прибуток для платників податків, які здійснюють контрольовані операції. Як ми вже зазначали, процес податкового планування не обмежується для платника пошуком моделей, які призводять для мінімізації податкових платежів, аналізується сукупність факторів, серед яких простота та зручність адміністрування податків займає важливе місце. Також при здійсненні податкового планування проводиться оцінка ризиків, і для значної кількості платників податків зменшення податкових ризиків має не менше значення, ніж податкова економія. У процесі трансфертного ціноутворення, де процес адміністрування податків складний, а ступінь податкових ризиків високий, платник податків, який здійснює контрольовані операції, у деяких країнах може мати можливість для вибору моделі, яка забезпечить йому оптимальний баланс між рівнем податкового навантаження та зручністю податкового адміністрування. У міжнародній практиці трансфертного ціноутворення такі варіанти пропонуються у формі «безпечних гаваней», коли, за певних умов, для такого платника податків встановлюється наперед визначений діапазон цін чи рівень рентабельності, розрахований, наприклад, на основі середніх показників по галузі. Дотримання цих вимог гарантовано захистить платника від будь-яких додаткових обов'язків чи конфліктів з податковими ор-

ганами. Втім, застосування вказаного режиму, попри такі переваги для платника, як спрощення адміністрування та мінімізація ризиків, має суттєві недоліки, а саме загроза певної неузгодженості з принципом «втягнутої руки» чи із законодавством країни резиденства асоційованого підприємства, з яким здійснюються контрольовані операції, що ускладнює врегулювання правил усунення подвійного оподаткування в таких випадках. Застосування режиму «безпечної гавані» створює додаткові можливості для зловживань платників при здійсненні податкового планування і, відповідно, істотних втрат бюджету країни, яка погодилася на застосування такого режиму. Крім того, цей підхід не узгоджується з принципами ринкових механізмів ціноутворення, тому не набув широкого розповсюдження.

Інший механізм зниження ризиків трансфертного ціноутворення – це договори про попереднє ціноутворення, який у настановах ОЕСР розглядається як угода, яка визначає на етапі, що передує контрольованим операціям, відповідний набір критеріїв (наприклад, метод, параметри порівнянності й відповідні коригування, критичні припущення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертного ціноутворення за вказаними операціями протягом встановленого періоду. Такі договори призначені для використання як додатковий механізм до традиційних адміністративних, юридичних та договірних способів вирішення питань, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням. Найбільш ефективно їх використання у тих випадках, коли не працюють або складні в застосуванні загальноприйняті механізми вирішення зазначених питань [275, с.198]. Договори про ціноутворення можуть бути односторонніми, які укладаються між податковими органами і платниками податків однієї країни без залучення асоційованих підприємств – нерезидентів, однак така практика створює проблеми неузгодженості між країнами та підвищує ризики подвійного оподаткування. Тому більш прийнятною формою є укладення двосторонніх або багатосторонніх договорів за участю різних держав, задіяних у процесі регулювання трансфертного ціноутворення. Перевагами такого інструменту є забезпечення прогнозованості та зменшення ризиків для платни-

ків податків, він є проявом цивілізованих партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, він сприятиме забезпеченню реалізації принципу економічності оподаткування, оскільки спростить процес податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. До основних недоліків договорів про попереднє ціноутворення можна віднести такі обставини, як недостатня гнучкість при зміні кон'юнктури ринку, які можуть істотно впливати на цінову політику (особливо такі ризики характерні для кризових періодів), а також складнощі координації при застосуванні цього інструменту між різними юрисдикціями.

При аналізі трансфертного ціноутворення важливе значення має питання імплементації настанов ОЕСР, які, по суті, мають рекомендаційний характер, у правове поле різних країн. С. Сутирін та А. Погорлецький наголошують на тому, що більшість країн світу мають схоже законодавство, яке контролює трансфертне ціноутворення, хоча конкретні деталі законів і навіть методика визначення прийнятних трансфертних цін може дещо відрізнятись. Приписи, які протидіють зловживанням у цій сфері, можуть бути інтегровані як у національне податкове законодавство, так і в міжнародні податкові угоди [408, с.321].

Д. Донець зауважує, що в багатьох аспектах законодавство України про трансфертне ціноутворення являє собою місцями вдалий, а місцями не дуже вдалий переклад рекомендацій ОЕСР. У той самий час, положення українського законодавства значно вужчі у порівнянні з цими рекомендаціями. Повноцінне запровадження рекомендацій ОЕСР в українське законодавство допомогло б розв'язати й усунути велику кількість спірних і незрозумілих моментів, адже ці рекомендації містять багаторічну правозастосувальну практику трансфертного ціноутворення передових країн [173, с.12]. Як наголошує М. Бондаренко, більшість положень статті 39 ПК України мають декларативний характер і викликають труднощі при їх застосуванні. Авторка вказує та те, що можливості щодо вміщення в себе детального регулювання окремих, навіть дуже важливих аспектів є обмеженими, адже зазначені Настанови ОЕСР (у різних редакціях) налічують близько 400 сто-

рінок. Звісно, кодифікований податковий нормативний акт не може бути доповнений положеннями, які вміщували б у себе весь зазначений обсяг інформації. У зв'язку з цим дослідниця пропонує адаптувати українську нормативно-правову базу з Настановами ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій шляхом імплементації останньої в підзаконні нормативно-правові акти [77, с.132]. Ця пропозиція видається нам цілком слушною та обґрунтованою, разом з тим така імплементація повинна враховувати, що значна частина норм Настанов ОЕСР великою мірою має рекомендаційний характер, тому пряме автоматичне їх закріплення у податковому законодавстві України буде некоректним, адже норми податкового права завжди мають імперативний характер і їм властива формальна визначеність.

Як зазначає І. Шинкаренко, контроль трансфертного ціноутворення в Україні охоплює господарські операції платників податків, які: 1) здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами; 2) є продажем/придбанням товарів/послуг через комісіонерів-нерезидентів; 3) здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у «низькоподаткових» державах (територіях); 4) здійснюються з нерезидентами, що не сплачують корпоративний податок (податок на прибуток) або не є податковими резидентами держави, де вони зареєстровані (відповідно до затвердженого переліку організаційно-правових форм нерезидентів у розрізі держав); 5) ті, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні. Перелік «низькоподаткових» держав включав 80 держав та територій, серед яких є й такі, що, на перший погляд, не видаються «низькоподатковими», наприклад, Кіпр, що є членом ЄС, Ліхтенштейн, Об'єднані Арабські Емірати. Також починаючи з 2017 р. під контроль трансфертного ціноутворення потрапили операції з нерезидентами, які мають особливу організаційно-правову форму, включену до спеціального переліку, затвердженого КМУ [472, с.32].

Однак, слід наголосити, що перелік держав, господарські операції з резидентами яких є контрольованими, не обмежується низькоподатковими юрисдикціями, адже оподаткування прибутку

за ставкою, що на п'ять відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, є тільки одним із показників. Іншими показниками для цього критерію контрольованих операцій є відсутність міжнародного договору з положеннями про обмін інформацією, а також не забезпечення своєчасного та повного обміну податковою та фінансовою інформацією компетентними органами відповідної держави.

Із врахуванням того, що регулювання трансфертного ціноутворення є одним із найскладніших інструментів адміністрування податків, в Україні встановлено поріг річного доходу платника та обсягу господарських операцій з кожним із контрагентів, при досягненні яких господарські операції можуть вважатися контрольованими. Так, ПК України передбачає, що господарські операції, визнаються контрольованими, якщо річний дохід платника податків від будь-якої діяльності перевищує 150 мільйонів гривень за відповідний податковий (звітний) рік, а обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом перевищує 10 мільйонів гривень. З одного боку, встановлення таких фінансових обмежень відповідає інтересам платників податків, оскільки звільняє тих платників, у яких відповідні показники нижчі, від надмірного тягара, пов'язаного з адмініструванням трансфертного ціноутворення, однак, з іншого боку, встановлені пороги є досить значними, поза контролем опиняється значна кількість господарських операцій, які за іншими критеріями могли підпадати під контрольовані, при цьому платники можуть допускати штучне дроблення бізнесу й учасників ділових відносин, внаслідок чого допускається розмивання податкової бази. На нашу думку, фінансовий поріг контрольованих операцій повинен залишитися, однак для захисту бюджетних інтересів його доцільно поетапно знижувати.

Важливим фактором, який необхідно враховувати при податковому плануванні в процесі трансфертного ціноутворення, є визначені законодавством обмеження щодо запобігання штучного уникнення ознак контрольованої операції за суб'єктивним складом шляхом введення в схему господарських відносин посередника, операції з яким формально не підпадають під такі ознаки. Слід мати на увазі,

що наявність посередника не буде враховуватися і відповідні операції будуть вважатися контрольованими, якщо такі посередники не виконують істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг), або ж не використовують істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) [314].

Здійснюючи контрольовані операції, платники податків зобов'язані подати звіт про контрольовані операції за встановленою формою та скласти документацію з трансфертного ціноутворення. Необхідно наголосити, що проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» було передбачено нові вимоги до документації з трансфертного ціноутворення. Крім обов'язкового подання до податкових органів звіту про контрольовані операції (т.зв. local file), з набранням чинності змін до ПК України міжнародні корпорації з консолідованим доходом понад 50 млн. євро зобов'язані додатково подавати глобальну документацію (master file), яка дає загальне уявлення про діяльність всієї групи та містить аналіз ключових її операцій та показників. Корпорації з консолідованим доходом понад 750 млн.євро повинні подавати звіт у розрізі країн (country-by-country reporting) – розгорнутий документ, який передбачає розкриття транснаціональними корпораціями деталізованої інформації про свої відокремлені підрозділи (дочірні підприємства, філії, представництва) в розрізі кожної країни, де вони проводять діяльність. Такі зміни спрямовані на імплементацію одного із заходів розробленого ОЕСР «Плану дій щодо розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування» (план BEPS), який буде окремо проаналізовано.

У підсумку ми можемо узагальнити, що законодавство про трансфертне ціноутворення має значний вплив на процес податкового планування тих суб'єктів, які здійснюють контрольовані операції. Заходи щодо законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення є виправданими, оскільки спрямовані на захист інтересів держави та зростання доходів бюджету.

4.4. Упровадження плану BEPS та інші заходи протидії агресивному податковому плануванню

Протидія зловживанням у сфері оподаткування, запобігання розмиванню податкової бази, штучної мінімізації податків є одним із основних напрямків бюджетної політики будь-якої держави, особливо в період, коли світова економіка переживає глибоку кризу. Перед державами стоїть завдання, з одного боку підтримати бізнес, який опинився в складних умовах, а з іншого – захистити державні бюджетні інтереси, адже зниження ВВП призводить до зменшення податкових надходжень та істотного збільшення бюджетного дефіциту. Таке завдання не є взаємовиключним, його можна реалізувати, коли держава буде створювати сприятливий внутрішній податковий клімат, покращувати умови для сумлінних і добросовісних платників податків, однак поряд із цим вживатиме заходи для недопущення податкових зловживань, які можуть мати місце внаслідок недобросовісної поведінки платників податків, здійснення ними агресивного податкового планування, виведення прибутків та капіталів у низькоподатковій юрисдикції. Економічна криза вимагає від держав здійснення політики забезпечення податкової справедливості, коли кожна з них буде чесно добиватися сплати податків до свого бюджету, якщо саме на її території здійснюється діяльність, що реально приносить прибуток і виробляє додану вартість. Особливо в ситуації, коли одні суб'єкти доведені до банкрутства, а ріст бюджетних дефіцитів не дає можливості повноцінно виконати державі основні соціальні завдання, інші ж суб'єкти, зокрема ТНК, не можуть отримувати надприбутки внаслідок нечесної податкової економії. Такий підхід не забезпечує основоположний принцип справедливого розподілу суспільних багатств.

На думку Р. Лещенко, розширення транскордонних можливостей для бізнесу – надзвичайно позитивна річ для розвитку економіки будь-якої держави. Разом з тим, використовуючи різницю в регулюванні оподаткування в різних країнах, наявність значної кількості низькоподаткових юрисдикцій, офшорів, так званих «податкових гаваней» привела до того, що суб'єкти господарювання, використовуючи агресивне

податкове планування, почали штучно виводити свої прибутки в країни з лояльним оподаткуванням, при цьому ті держави, в яких фактично здійснювалася господарська діяльність, створювалася додана вартість і де реально прибуток мав би бути отриманий і оподаткований, часто залишались ні з чим. Наявність високого податкового тягаря, що існує в деяких економічно розвинутих країнах (наприклад, у Великобританії, Італії, Німеччині, США, Франції та Японії) змушує платників податків шукати ті чи інші механізми податкової економії [247, с.62]. Загальновідомі приклади Google, Apple, Starbucks та Amazon, які завдяки структуруванню діяльності з використанням прогалин у міжнародному податковому законодавстві штучно занижували базу оподаткування шляхом акумулювання прибутків на рахунках у низькоподаткових юрисдикціях. Ці тенденції створювали дедалі серйозніші виклики, тому світова спільнота не могла залишатися осторонь, усвідомлюючи необхідність розробки дієвих механізмів для боротьби зі штучним розмиванням податкової бази та мінімізації податкових платежів.

Свого часу активне використання офшорів і масштабні зловживання по мінімізації податків змушували світове товариство вживати заходів щодо протидії цьому. Як слушно зазначають О.Артюх та В.Льюшенкова, міжнародній спільноті довелося визнати, що схеми ухиляння від податків та податкових махінацій неможливо подолати зусиллями кожної країни окремо [52, с.6]. Великий вклад у цей процес внесла ОЕСР. Ще в 1977 році була розроблена модельна конвенція ОЕСР з подвійного оподаткування (мета – усунення подвійного оподаткування), у 1988 році – ініціатива ОЕСР щодо протидії шкідливій податковій практиці (мета виявлення юрисдикцій, які некоректно переманювали до себе бізнесменів з високоподаткових країн), цього ж року була укладена багатостороння конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах [205].

О. Базов зауважує, що в сучасних умовах провідні держави світу, зокрема держави G20, дійшли висновку, що міжнародно-правові засади принципу податкової конкуренції потребують суттєвого вдосконалення. Відображенням цього стало насамперед те, що

міжнародна система оподаткування, яка раніше була спрямована на протидію подвійному оподаткуванню, міжнародною спільнотою активно вдосконалюється з метою збереження доходів та можливості їх оподаткування тими країнами, звідки походять доходи. Якщо раніше в рамках звичайної податкової конкуренції держави дотримувалися так званої «правої моделі» оподаткування, основою якої є принцип податкової конкуренції та вільного обігу капіталів, то у нових умовах дістає свого прояву так звана «ліва модель» оподаткування – держави розпочали боротьбу з витоком коштів до офшорів [55, с.258].

В. Марченко стверджує, що під егідою держав G20 та ОЕСР взято масштабний міжнародний на перехід від епохи байдужого споглядання, а то й фактичного заохочення так званого агресивного податкового планування до його обмеження і усунення. Очевидно, що міжнародне податкове планування стало надто дорого коштувати навіть розвинутим державам [256, с.303]. З огляду на цей виклик у 2012 році лідери країн G20 звернулися до фахівців ОЕСР з проханням розробити план дій з вирішення проблем розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування. А вже у 2013 році ОЕСР представила свій перший звіт з цієї проблематики і запропонувала «План дій щодо розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування» (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) або скорочено: «План BEPS» [205].

За інформацією Міністерства фінансів України, поняття «розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування» (Base erosion and Profit Shifting – BEPS) стосується стратегій податкового планування, у яких використовують прогалини та неузгодженості в національному та міжнародному податковому законодавстві з метою штучного переміщення прибутків до територій з низьким або нульовим рівнем оподаткування, у яких економічна діяльність невелика або зовсім відсутня. Це призводить до зменшення або уникнення зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Практика BEPS зачіпає всі країни, проте особливо великий вплив вона справляє на економіки, що розвиваються, у зв'язку з їх високою

залежністю від податку на прибуток підприємств, зокрема, мультинаціональних корпорацій [265].

Консервативні оцінки свідчать про річні втрати від 4% до 10% світового податку на прибуток підприємств, тобто 100-240 млрд доларів щорічно [191]. Такі втрати виникають внаслідок різних причин, серед яких можна зазначити агресивне податкове планування з боку деяких ТНК, особливості внутрішніх податкових правил, відсутність прозорості та координації між податковими адміністраціями, обмеженість правозастосовних засобів та несприятливі системи оподаткування різних країн. Той факт, що філіали ТНК у низькоподаткових юрисдикціях звітують про майже вдвічі більшу норму прибутку відносно активів своєї глобальної групи, є свідченням того, що явище BEPS може спричиняти економічні викривлення [24].

Як зазначає С. Мусієнко, ідеологи проекту BEPS відзначали, що коли ТНК не сплачують податки, то страждають люди і бюджети. Це спотворює конкуренцію і перерозподіл ресурсів, а також знижує рівень податкової моралі (пересічний платник може сказати: а чого я повинен платити?). Відбувається деградація податкової моралі, що для суспільства не дуже добре [311].

М. Вітліна наголошує, що вимоги BEPS стосуються питань реформування внутрішнього податкового законодавства й укладення державами договорів про уникнення подвійного оподаткування. Метою BEPS є створення механізму ефективної боротьби із схемами, які сприяють глобальному переходу прибутку компаній в офшори, та правових основ боротьби з мінімізацією корпоративного оподаткування для унеможливлення застосування агресивних схем міжнародного податкового планування [93, с.179-180].

План BEPS містить нові або більш жорсткі міжнародні стандарти, а також конкретні заходи з надання допомоги країнам у подоланні проблем розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування, визначаючи 15 «кроків», спрямованих на комплексне вирішення цих проблем [11].

На офіційному веб-сайті ОЕСР наведено основні заходи плану BEPS [3], які систематизовані та коротко охарактеризовані у табл.1.

Табл. 1.
Основні заходи плану BEPS

Крок № 1	Вирішення проблем цифрової економіки	Нові економічні моделі, які виникли із запровадженням цифрових технологій, пов'язані, зокрема, із зменшенням потреби у фізичній близькості до цільових ринків, ставлять під сумнів існуючі податкові правила розподілу прибутків, отриманих від транскордонної діяльності та створюють складності при їх оподаткуванні.
Крок № 2	Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем	Гібридні схеми невідповідності застосовуються в агресивному податковому плануванні шляхом використання відмінностей у законодавствах двох або більше податкових юрисдикцій, внаслідок чого податок не сплачується у жодній із них, або досягається довгострокове відстрочення оподаткування.
Крок № 3	Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній (КИК)	Ці рекомендації визначають підходи щодо віднесення певних категорій доходів іноземних компаній до оподаткованих доходів акціонерів (контролерів, бенефіціарів) з метою протидії офшорним структурам, через які доходи перерозподіляються в інші податкові юрисдикції.
Крок № 4	Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування відсотків та інших фінансових виплат	Рекомендації спрямовані на обмеження розмивання бази оподаткування через використання витрат на сплату відсотків за фінансовими кредитами та позиками, при цьому в іншій юрисдикції доходи від сплати таких відсотків звільнені від оподаткування, оподатковуються за зниженими ставками або сплата податків відстрочується.
Крок № 5*	Протидія шкідливим податковим практикам	Передбачає запобігання використанню спеціальних податкових режимів у певних юрисдикціях на шкоду інтересам інших юрисдикцій. Аналіз здійснюється за допомогою обміну інформацією між країнами, що приєдналися до плану BEPS.
Крок № 6*	Запобігання зловживанням податковими договорами	Запобігає наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин, а також визначає основні аспекти, які повинні враховуватись при укладанні таких угод.
Крок № 7	Статус постійного представництва	Вносить зміни до визначення постійного представництва в Типовій податковій конвенції ОЕСР

Розділ 4. Світовий досвід правового регулювання податкового планування та протидії розмиванню податкової бази

		з метою недопущення застосування схем, що використовуються для уникнення податкової присутності у відповідній юрисдикції, зокрема шляхом систематичного укладення угод з використанням посередників, які фактично не здійснюють самостійну господарську діяльність.
Кроки № 8-10	Трансфертне ціноутворення	Заходи роз'яснюють та посилюють існуючі стандарти, включаючи вказівки щодо застосування принципу «витагнутої руки» при регулюванні ціноутворення в окремих операціях з асоційованими підприємствами (з нематеріальними активами, капіталом та інші операції з підвищеним ризиком), у порівнянні з аналогічними операціями з незалежними суб'єктами у співставних умовах та економічних обставинах.
Крок № 11	Аналіз даних BEPS	Встановлює методологію для збору та аналізу даних про економічні та фіскальні наслідки поведінки, спрямованої на ухилення від оподаткування, а також про вплив заходів, запропонованих у рамках проекту BEPS.
Крок № 12	Правила обов'язкового розкриття інформації	Надає рекомендації щодо розробки правил розкриття платниками податків та податковими радниками механізмів агресивного податкового планування. Ці рекомендації шукають баланс між необхідністю попереднього інформування про схеми агресивного податкового планування з вимогою, щоб надання такої інформації було належним чином орієнтоване, здійснене та уникало неправомірного навантаження на платників податків.
Крок № 13*	Звіт у розрізі країн (country-by-country reporting)	Передбачає, що всі великі транснаціональні корпорації зобов'язані підготувати звіт у розрізі країн з узагальненими даними про глобальний розподіл доходу, прибутку, сплачених податків та економічної діяльності серед податкових юрисдикцій, в яких вони працюють. Цей звіт надається податковим органам цих юрисдикцій для використання при оцінці рівня трансфертних цін та інших ризиків BEPS.
Крок № 14*	Процедури взаємного узгодження	Спрямований на покращення механізму вирішення податкових спорів між юрисдикціями. Рамкові податкові юрисдикції взяли на себе зобов'язання дотримуватись мінімальних стандартів щодо

4.4. Упровадження плану BEPS та інші заходи протидії агресивному податковому плануванню

		розгляду спорів, які випливають з угод про уникнення подвійного оподаткування. Ці стандарти спрямовані на підвищення ефективності та забезпечення своєчасності вирішення таких суперечок.
Крок № 15	Багатосторонній інструмент (Multilateral Instrument, MLI)	Багатосторонній інструмент пропонує конкретні рішення для урядів закрити прогалини в міжнародних податкових договорах шляхом перенесення результатів проекту BEPS у двосторонні податкові договори у всьому світі. MLI дозволяє урядам впроваджувати узгоджені мінімальні стандарти для протидії зловживанням договорами та вдосконалювати механізми вирішення суперечок, забезпечуючи при цьому гнучкість у відповідності до конкретної політики податкових договорів.

* Заходи входять до мінімального стандарту BEPS

Наразі, за твердженням О. Артюха, країни співпрацюють над обов'язковим запровадженням Плану дій щодо BEPS на глобальному рівні та розробкою подальших стандартів для подолання досі не вирішених проблем, пов'язаних з BEPS. У зв'язку з цим керівний орган ОЕСР з податкових питань – Комітет ОЕСР з бюджетнофінансових питань – представив новий механізм участі країн, зацікавлених у роботі з проекту BEPS. Ним стала Програма розширеного співробітництва, яку можна розглядати як майданчик для діалогу між країнами, створений з метою запровадження заходів для протидії явищам розмивання податкових баз та виведення прибутків з-під оподаткування [52, с.7]. Слід усвідомлювати, що одночасне та повне запровадження всіх правил BEPS є нереальним і може бути шоковим для економіки. Тому проводиться робота щодо поетапного запровадження цього плану.

У Міністерстві фінансів України наголошують, що Програма розширеного співробітництва над реалізацією BEPS є результатом збільшеного залучення до проекту зацікавлених країн: 17 країн долучилися до Комітету з фіскальних справ у якості запрошених осіб та учасників, а багато інших країн були залучені до Проекту BEPS

побічно, через низку регіональних зустрічей (Африка, Азійсько-Тихоокеанський регіон, Східна Європа-Центральна Азія та Латинська Америка). Ці консультації допомогли отримати зворотній зв'язок та інформацію від країн, а також зрозуміти конкретні потреби, пріоритети та проблеми країн, що розвиваються. Щоб приєднатися до цієї програми, зацікавленим країнам та юрисдикціям потрібно висловити свою прихильність до всебічного Пакету BEPS та його узгодженої реалізації та сплатити річну плату за участь у Плані BEPS [363].

З 1 січня 2017 року Україна також приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР та взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири кроки із п'ятнадцяти запропонованих.

На сьогодні до цього плану приєдналися 116 країн світу, які забезпечують понад 93% світового ВВП [404].

Учасники Програми розширеного співробітництва на рівноправних засадах співпрацюють заради протидії схемам ухилення від сплати податків, підвищення узгодженості дій та забезпечення прозорості міжнародного податкового середовища. Зокрема, у Програмі передбачено:

- застосування стандартів відносно решти невіршених питань, пов'язаних з явищем BEPS;
- впровадження узгодженого мінімуму стандартів за допомогою ефективною моніторинговою системою;
- здійснення моніторингу щодо проблемних питань BEPS, зокрема, в рамках цифрової економіки відносно оподаткування;
- забезпечення інструментів розвитку для підтримки країн-членів ОЕСР [25]. Мінімальний стандарт для учасників програми включає обов'язкову реалізацію таких заходів:
- виявлення та усунення шкідливих податкових практик або шкідливих пільгових режимів – Захід 5 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою – Захід 6 Плану дій BEPS;

- удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією – Захід 13 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів – Захід 14 Плану дій BEPS [242, с.66].

Заходи плану BEPS покликані забезпечити приведення у відповідність податкових систем до сучасних економічних викликів. В епоху цифрових технологій, за допомогою яких створюється велика частка світового ВВП, неабиякої актуальності набуває реалізація кроку 1, заходи якого мають на меті вирішити проблеми цифрової економіки. Дані Європейської комісії свідчать про те, що цифрова економіка оцінюється у 3,2 трлн. євро в групі країн Великої двадцятки, складаючи близько 8% ВВП [457]. Хоча цифрова економіка набула глобального масштабу, 9 компаній виробляють 90% загального доходу. Йдеться про Apple, Google, Facebook, Amazon, Microsoft і чотири китайських цифрових гіганти (Baidu, Alibaba, JD.com, Tencent). Усі інші (наприклад, Yahoo, Twitter, eBay, Snapchat, Pinterest, Uber) ледь перевищують 10% цієї економіки [18]. Динаміка останніх років показувала суттєве зростання питомої ваги цифрової економіки в структурі ВВП, передбачається, що для цього сегменту глобальне падіння світової економіки буде менш відчутне, порівняно з іншими галузями.

Разом з тим, сучасні податкові системи різних країн світу не повністю адаптовані до можливостей оподаткування цифрової економіки. Здійснюючи діяльність і отримуючи дохід по всьому світу без фізичної присутності в країнах, де такий дохід отримується, компанії не сплачують жодних податків з цих доходів чи операцій у бюджети цих країн, а це несправедливо щодо них.

Як зауважує В. Андрусак, на сьогодні поки немає правильного рішення, як справедливо оподатковувати цифрову діяльність. Ряд країн (Франція, Індія, Австралія) самостійно ввели прямі/непрямі податки для цифрового бізнесу, опираючись основним чином на концепцію цифрового постійного представництва. Однак такі заходи далеко не панацея і всіх питань вони не вирішують, тому на даний час фахівці

ОЕСР напрацьовують спільну позицію, яка в подальшому, як і план BEPS, могла б бути імплементована всіма державами і питання оподаткування звелось б до якогось спільного знаменника [48].

В українському парламенті зареєстровано проект Закону про внесення змін до ПК України щодо оподаткування ПДВ електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташовано на митній території України (проект № 2634). Як зазначено в пояснювальній записці до вказаного законопроекту, вперше на проблему оподаткування ПДВ електронних послуг звернули увагу в Європейському Союзі, змінивши правила визначення місця постачання таких послуг. Так, до 2015 року місце постачання електронних послуг визначалося за місцем реєстрації постачальника, що дозволяло деяким постачальникам мінімізувати податок, реєструючись у країнах, де застосовувалася низька ставка ПДВ або послуги взагалі звільнялися від оподаткування. Тому, були розроблені правила, які б дозволили оподаткувати ПДВ електронні послуги саме за місцем їхнього споживання. Окрім того, для реалізації свого задуму в ЄС було запроваджено спеціальну систему MOSS (Mini One Stop Shop), яка дала змогу суб'єктам господарювання декларувати та сплачувати ПДВ у країні споживання послуги без необхідності реєстрації платником ПДВ в загальному порядку. Запропонована Європейським Союзом модель оподаткування ПДВ електронних послуг стала основою для інших держав при розробці подібних податкових режимів, дозволивши збільшити розмір податкових надходжень до бюджету відповідної держави, шляхом оподаткування послуги безпосередньо в країні їх споживання [345].

Разом з тим, ОЕСР наголошує на ризиках нерівності односторонніх неузгоджених дій, які в умовах крихкої глобальної економіки зашкодить інвестиціям та економічному зростанню. Розв'язання цієї проблеми повинно бути запорукою глобального консенсусу [3].

К. Солодан зауважує, що керівні принципи також вказують на те, що необхідно, щоб юрисдикції вживали відповідних заходів для зміцнення міжнародного адміністративного співробітництва, що є

ключовим для досягнення належного збору та перерахування податку на транскордонний продаж цифрових сервісів нерезидентами. Вони рекомендують посилити таке співробітництво шляхом розробки загального стандарту для обміну інформацією, яка є простою, може бути реалізована в короткий термін і мінімізує витрати для податкових адміністрацій та підприємств шляхом обмеження обсягу обміну даними [397].

Запровадження внутрішніх правил непрямого оподаткування цифрового бізнесу не повинно призвести до збільшення доходів бюджету виключно за рахунок здорожчання вартості послуг для кінцевих споживачів. Це має бути результат взаємних домовленостей на рівні світової спільноти, який передбачатиме в цій ситуації перерозподіл податкових надходжень у країні споживання послуг з дотриманням принципів усунення подвійного оподаткування. Важливим у цьому процесі є і врегулювання сплати прямих податків з доходів цифрового бізнесу, адже при їх сплаті також наявний несправедливий розподіл податкових надходжень та використання інструментів агресивного податкового планування для уникнення або зменшення цих податків.

Один із ключових кроків плану BEPS є крок № 3, який передбачає запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК). Як зазначає Л. Старженецька, вперше вказані правила були застосовані в США в 1962 році. Згодом правила контрольованих іноземних компаній були запроваджені в національному законодавстві Канади, Німеччини (1972 рік), Японії (1978 рік), Франції (1980 рік), Великобританії (1984 рік), Нової Зеландії (1988 рік), Австралії, Швеції (1990 рік), Норвегії (1992 рік), Індонезії, Іспанії, Данії, Фінляндії (1995 рік), Угорщини, Мексики, Південної Кореї, ПАР (1997 рік), Ізраїлю та Італії (2000 рік), Туреччині (2006 рік), КНР (2007 рік) [399].

На сьогодні вказані правила запроваджені в таких країнах: Австралія; Аргентина; Бразилія; Великобританія; Угорщина; Венесуела; Німеччина; Греція; Данія; Єгипет; Ізраїль; Індонезія; Ісландія; Іспанія; Італія; Канада; Китай; Литва; Мексика; Нова Зеландія; Норвегія;

Перу; Португалія; Росія; США; Туреччина; Уругвай; Фінляндія; Франція; Швеція; Естонія; ПАР; Південна Корея; Японія. Зараз правила контрольованих іноземних компаній також розробляються в Індії і на Тайвані [20].

Т.Латковська та О.Долженков наголошують, що в кожній із перерахованих вище країн існують свої особливості застосування правил КІК, але головний принцип скрізь однаковий: певний тип доходів контрольованої іноземної компанії обкладається податком тією державою, податковим резидентом якої є контролююча особа такої компанії, пропорційно до її частки участі в капіталі компанії. Під поняттям «контроль» мається на увазі пряма або непряма участь у капіталі іноземної компанії і відповідний вплив від такої участі при розподілі прибутку компанії. Наявність угод про усунення подвійного оподаткування призводить до недопущення податкових зловживань лише на рівні «транзитних» компаній, які використовують багатонаціональні компанії в своїй корпоративній структурі, але це практично не працює з материнськими компаніями, які зареєстровані в офшорних зонах. Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній покликані нівелювати практику відстрочення сплати дивідендів іноземними компаніями, які зареєстровані в офшорах, шляхом включення нерозподіленого прибутку в податкову базу контролюючої особи та подальшого оподаткування згідно з податковим законодавством країни [242, с.68].

За твердженням О. Фоміної, застосування правил КІК здійснюється тоді, коли виникає штучне перенесення оподатковуваного прибутку в юрисдикції іноземних компаній, а саме:

- резидент однієї держави контролює іноземну компанію шляхом істотної участі в її капіталі або іншим чином;
- дохід КІК є пасивним;
- дохід КІК в країні її резиденства не оподатковується або оподатковується за низькою ставкою [441, с.248].

Деякі вітчизняні фахівці вважають, що запровадження концепції КІК в Україні є занадто передчасним. Така позиція обґрунтовується відсутністю прозорості в діяльності фіскальних органів в Україні,

недостатнім рівнем довіри з боку бізнесу, постійними корупційними скандалами та схемами, що донедавна стосувались навіть найвищого керівництва податкових органів [228, с.131]. Однак така позиція є дискусійною. Дійсно, наявні проблеми в організації роботи податкових органів повинні вирішуватись шляхом швидкого й ефективного їх реформування, а не відтермінуванням запровадження ефективних інструментів протидії зловживанням зі сплати податків на іноземні доходи.

Одним із обов'язкових заходів мінімального стандарту розширеної програми співробітництва є крок 5 плану BEPS, який передбачає інструменти протидії шкідливим податковим практикам. Форум зі шкідливої податкової практики (FHTP) проводив огляд пільгових режимів з моменту його створення в 1998 році, щоб визначити, чи можуть режими шкодити базі оподаткування інших юрисдикцій [3]. Для оцінювання пільгових податкових режимів у контексті BEPS застосовується комплексний підхід. Залучаються країни, що не є членами ОЕСР в рамках наявних структур, а також розглядатиметься питання перегляду або доповнення наявних структур. Виявлення існуючих пільгових режимів для оцінки кожного режиму з точки зору його шкідливих наслідків здійснюється у певних визначених категоріях, зокрема таких як режими стосовно фінансування та лізингу; режими стосовно сервісних та дистрибутивних центрів; режими стосовно банківських та страхових операцій; режими стосовно інтелектуальної власності та інші [276].

Аналіз пільгових податкових практик передбачає декілька етапів та рівнів. Спочатку країни здійснюють самостійний аналіз шкідливих податкових практик, заповнюючи анкету для надання інформації високого рівня стосовно пільгових режимів. Отримавши відповідну анкету, секретаріат Форуму з питань шкідливої податкової практики може надати рекомендації щодо внесення змін до анкети для підготовки до аналізу Форуму. Після цього Форум з питань шкідливої податкової практики здійснює аналіз отриманої інформації та інформує, до якої категорії належать відповідні режими. Якщо встановлено, що пільговий режим є фактично шкідливим,

відповідна країна має можливість скасувати такий режим або усунути фактори, які призводять до шкідливих наслідків [276].

У січні 2019 року ОЕСР оприлюднила звіт про шкідливі податкові практики, який включає результати перегляду пільгових податкових режимів, який проводився Форумом шкідливих податкових практик. Із вказаного звіту, зокрема, випливає, що в Україні станом на відповідний період шкідливих податкових режимів не виявлено [6].

Поряд із цим, в Україні і досі озвучуються ідеї про запровадження пільгових податкових режимів у рамках спеціальних економічних зон, які пропагуються деякими фахівцями як спосіб залучення іноземних інвестицій. Ця тема залишається досить популярною в ділових колах регіонального рівня, зокрема в Закарпатській області, адже саме в період, коли у цьому регіоні діяла така економічна зона, туди зайшли найбільші іноземні інвестиції [13, с.98].

Разом з тим, ми можемо згадати і про зворотний бік діяльності пільгових податкових режимів, які діяли колись у нашій державі. Відомі схеми із застосуванням спеціального торгового патенту (експеримент, який діяв у декількох регіонах України), який допустив зловживання з увезенням на територію України значної кількості автомобілів престижного класу без сплати необхідних податків. Такі ж схеми застосовувалися для безмитного ввезення нафтопродуктів, у зв'язку з чим державний бюджет України зазнав мільярдних втрат. Дуже часто такі зловживання у той час ставали можливими з використанням судової гілки влади, коли несплата податків до бюджету «легалізувалася» судовими рішеннями.

Залучення іноземних інвестицій є життєво необхідним для розвитку економіки України, але в сучасних умовах нашій державі не вдасться приваблювати інвестора суттєвими податковими пільгами, ризикуючи при цьому створити шкідливі податкові практики. Ми повинні мати інші інструменти, які підвищать нашу інвестиційну привабливість.

Цікавим інструментом протидії розмиванню податкової бази є крок 12 плану BEPS, який передбачає обов'язок розкривати схеми агресивного податкового планування платниками податків та по-

датковими консультантами (mandatory disclosure rules). Цей захід зараз не входить до пакету мінімального стандарту розширеної співпраці, однак заслуговує на увагу й оцінку доцільності та перспектив запровадження його в Україні.

О. Лепетюк називає два ключові аргументи на користь використання такого інструменту. По-перше, його впровадження узгоджується з рекомендаціями ОЕСР, сформульованими в рамках кампанії анти-BEPS. По-друге, такі правила успішно використовуються у США, Канаді, ПАР, Сполученому Королівстві, Португалії, Ірландії, Ізраїлі та Південній Кореї. До 31 березня 2013 року завдяки використанню таких правил фіскальним органам Сполученого Королівства стало відомо про 2 366 подібних схем. Такі ж правила в ПАР дозволили контрольним органам отримати інформацію про 629 схем. На думку вказаного фахівця, використання цих механізмів може поліпшити інформаційне забезпечення фіскальних органів та оптимізувати їх фінансові, кадрові та організаційні ресурси. Добросовісні платники податків отримують переваги від запровадження правил обов'язкового розкриття схем. Фіскальні органи отримуватимуть інформацію, яка дозволить їм фокусуватися на найбільш проблемних схемах і ризикованих платниках. Як наслідок, добросовісні платники відчуватимуть менший тиск. В той же час недобросовісним платникам податків стане важче отримувати штучні податкові вигоди [245].

М. Бондаренко відзначає, що світова практика 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 [77, с.147].

На рівні вітчизняного законодавства цей інструмент може стати засобом попередження податкових спорів і конфліктів, коли оцінка правомірності тої чи іншої схеми, яку платник податків застосовує в процесі податкового планування, буде здійснюватися не пост-фактум, з можливими негативними ризиками як для бюджету, так

і для платника, а ще до початку її реалізації, на стадії попереднього податкового контролю, що дозволить уникнути або мінімізувати негативні наслідки. Чинний на сьогодні інструмент індивідуальних податкових консультацій для таких цілей не видається достатнім, оскільки, по-перше, він обмежений тільки висвітленням позиції податкового органу щодо застосування окремих норм податкового законодавства без оцінки конкретних юридичних фактів, господарських операцій платника, по-друге, надані консультації іноді мають загальний, нечіткий характер, що допускає їх неоднозначну інтерпретацію. Запропонований інструмент значно розширить превентивні можливості, оскільки дасть можливість узгодити конкретні схеми чи господарські операції платника податків, що практично нівелює ризики створення конфліктних ситуацій у майбутньому. Цей крок значно підвищить ефективність податкового планування на стадії оцінки ризиків, дозволить недопустити необґрунтовані бюджетні втрати внаслідок схем, які не будуть відповідати критеріям добросовісності, а також забезпечить платника податків від загроз притягнення до юридичної відповідальності. Крім того, узагальнення і систематизація проаналізованих схем та наслідків їх оцінки дасть можливість широкому колу платників податків, здійснюючи податкове планування, розуміти ризики застосування тої чи іншої схеми, що буде сприяти правовій визначеності. Якщо позиції податкових органів та платників податків не будуть збігатися на цьому етапі, спір може бути переданий на вирішення суду, але на попередньому етапі це не створить для платника шкідливих наслідків, зокрема загроз кримінального переслідування за ухилення від сплати податків.

Слід наголосити, що сам по собі план BEPS за своєю правовою формою не є безпосереднім юридичним інструментом врегулювання відносин щодо протидії агресивному податковому плануванню, оскільки не затверджений як нормативний акт, міжнародний договір. Він скоріше розглядається як «дорожня карта», реалізація визначених ним заходів потребує чіткої правової регламентації, і такі кроки проводяться як на міжнародному, так і на національному рівнях.

Як слушно зауважує А. Крутова та О. Нестеренко, визнання країною загальноприйнятих стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням потребує значної адаптації правового поля. Така адаптація включає насамперед наближення положень національного законодавства до положень актів законодавства Європейського Союзу для створення належних умов імплементації Плану дій BEPS, імплементацію процесу транспонування актів законодавства Європейського Союзу, а також гармонізацію процесу коригування законодавства держав – членів Європейського Союзу на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для держав – членів ЄС та вимагають від цих держав приведення їх внутрішнього законодавства у відповідність до положень директив [234, с.212].

Одним із визначальних кроків щодо нормативної імплементації окремих заходів плану BEPS стало укладення 24 листопада 2016 року Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Multilateral Instrument (MLI) (далі – конвенція MLI). Ця конвенція 23 липня 2018 р. була підписана Україною та ратифікована відповідно до Закону України від 28 лютого 2019 року № 2692-VIII із певними застереженнями.

Конвенція MLI є кроком 15 Плану дій BEPS. Підписавши та ратифікувавши цю конвенцію, учасники одночасно виконують, зокрема, і кроки 6 та 14, які входять до мінімального стандарту Плану BEPS, а також кроки 2 та 7, до яких сторони мають можливість долучитися. Мета конвенції MLI – уніфікувати правила застосування міжнародних податкових конвенцій у частині встановлення правил оподаткування стосовно податків на доходи, створення ефективного механізму впровадження погоджених змін скоординованим та ефективним способом, згідно з яким такі угоди будуть виконувати завдання уникнення подвійного оподаткування, однак разом з тим не будуть інструментом для зловживань, при яких створюються можливості для звільнення від оподаткування або зменшення роз-

міру податків через ухилення або уникнення від сплати податків. Укладаючи конвенцію MLI, у її преамбулі сторони визначили, якими чинниками вони керуються при цьому:

- 1) уряди втрачають значні надходження від податку на прибуток підприємств внаслідок агресивного міжнародного податкового планування, у результаті якого прибутки штучно виводяться з-під оподаткування до місць, де вони не підлягають оподаткуванню або податки на них знижені;
- 2) розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування є нагальним питанням не тільки для промислово розвинутих країн, але також для країн з перехідною економікою та для країн, що розвиваються;
- 3) важливістю забезпечити, щоб прибутки оподатковувалися в місці, де здійснюються основні види діяльності, які приносять ці прибутки, і де створюється вартість;
- 4) необхідністю забезпечення швидкого, скоординованого та послідовного впровадження в багатосторонньому контексті заходів розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування, пов'язаних з угодами [53].

Конвенцією MLI безпосередньо визначено так звані гібридні схеми зменшення податкового навантаження. Зокрема, у ній встановлено правила застосування угод про уникнення подвійного оподаткування щодо фіскально-прозорих осіб та осіб, які є резидентами декількох юрисдикцій. При цьому в конвенції передбачені три варіанти, які можуть бути застосовані сторонами для врегулювання порядку оподаткування доходів їх резидентів, зокрема встановлюють можливість не застосовувати положення міжнародних договорів, які передбачають звільнення від оподаткування доходу в одній договірній юрисдикції, якщо інша договірна юрисдикція звільняє такий дохід від оподаткування або застосовує знижену ставку. При цьому, замість звільнення від оподаткування, застосовується можливість вирахування суми податку, сплаченого у цій іншій договірній юрисдикції.

Також конвенція MLI передбачає кроки щодо недопущення зловживань положеннями договорів про уникнення подвійного

оподаткування, зокрема шляхом включення до тексту преамбули угод про оподаткування, на які вона поширюється, положення про намір усунути подвійне оподаткування стосовно податків, на які поширюється дія цієї Угоди, однак без створення можливостей для повного звільнення від оподаткування або зменшення оподаткування шляхом податкового ухилення або уникнення (у тому числі, шляхом неправомірного використання угод з метою отримання пільг, передбачених цією угодою, задля отримання непрямої вигоди резидентами третіх юрисдикцій).

Важливим є положення конвенції MLI про те, що пільга, передбачена угодою про оподаткування не буде надаватися, якщо буде встановлено з урахуванням усіх фактів та обставин, що одержання цієї пільги було однією з основних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які призвели до її застосування (реалізація кроку 6 плану BEPS). Це є, по суті, нормативним закріпленням на рівні норми міжнародного права доктрини ділової мети в частині можливості застосування пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування. Поряд із цим, конвенція передбачає і механізми захисту інтересів платників податків, збереження за ними права на застосування пільг у разі, якщо за його запитом компетентний орган договірної держави встановить, що відповідна податкова пільга була б надана і за відсутності спірної операції або домовленості. Конвенцією MLI передбачені також винятки з указаних обмежень щодо можливості застосування податкових пільг через призму доктрини ділової мети. Такі винятки застосовуються до так званих «кваліфікованих осіб», до яких, зокрема, відносять фізичних осіб, органи державної влади, місцеві органи влади, неприбуткові організації та інші.

Особливі умови передбачені конвенцією MLI щодо застосування пільг до операцій з виплати дивідендів (встановлено, що особа, яка отримує дивіденди, повинна володіти частиною капіталу, акцій, часток упродовж 365-денного періоду). Також врегульовано питання порядку застосування угод про оподаткування в разі відчуження акцій чи часток, вартість яких одержується здебільшого з нерухомого майна (передбачається за певних умов можливість оподатку-

вання таких доходів у договірній юрисдикції, у якій розміщено це нерухоме майно).

Слід окремо звернути увагу на положення конвенції MLI щодо протидії зловживанням постійними представництвами (реалізація кроку 7 плану BEPS). Встановлено механізми протидії схемам мінімізації податків у випадках, коли постійні представництва вважаються розташованими у третій юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування, а також у випадках штучного уникнення статусу постійних представництв. Визначено основні способи такого штучного уникнення, зокрема шляхом укладення договорів комісій або інших подібних схем. Зокрема передбачено, що підприємство – резидент одної договірної юрисдикції має постійне представництво в іншій договірній юрисдикції, якщо воно діє в цій іншій юрисдикції через суб'єкта, який систематично укладає контракти або систематично відіграє основну роль, що призводить до укладення контрактів, при цьому ці контракти укладаються від імені підприємства або стосуються передачі права власності чи права користування майном, яким володіє чи користується це підприємство, або вони стосуються надання послуг таким підприємством. При цьому в конвенції обумовлено, що термін «постійне представництво» не буде поширюватися на діяльність, яка має допоміжний або підготовчий характер. Конвенція безпосередньо не містить визначення поняття систематичності, однак з огляду на практику його застосування, на нашу думку, систематичне укладення договорів як ознака постійного представництва буде мати місце, якщо воно здійснюється три і більше разів. Слід звернути увагу, що конвенція не обмежує коло осіб, які можуть здійснювати такі представницькі функції, на практиці дуже часто в інтересах нерезидентів договори укладаються їх представниками, у тому числі юридичними чи адвокатськими компаніями, до яких, за наявності відповідних ознак, тепер може бути застосовано статус постійного представництва нерезидента з відповідними податковими наслідками.

Урегульовано також ситуації, коли має місце штучне розділення контрактів для уникнення статусу постійного представництва, тобто

здійснення діяльності в договірній юрисдикції на об'єктах будівництва чи інжинірингу, протягом одного або декількох періодів, які в сукупності перевищують 30 днів. Ці різні періоди додаються до сукупного періоду часу, протягом якого основне підприємство здійснює діяльність на будівельному об'єкті, проєкті будівництва або інсталяції.

Важливим завданням конвенції MLI є врегулювання процедури покращення механізму вирішення спорів. Її положення розширюють способи захисту платників податків, надаючи йому право, не залежно від застосування національних засобів судового захисту, звернутися до компетентного органу будь-якої з договірних юрисдикцій, якщо платник буде вважати, що його права, які впливають з угоди про оподаткування, порушуються. При цьому передбачається координація та взаємодія між компетентними органами договірних юрисдикцій шляхом досягнення взаємного узгодження будь-яких складних або спірних ситуацій, що виникають щодо тлумачення або застосування Угоди про оподаткування. Вони можуть проводити спільні консультації або вживати інші заходи, докладати зусиль для швидкого і ефективного врегулювання спірних ситуацій. У цьому контексті слід відзначити, що незважаючи на ратифікацію конвенції MLI Україною, національне законодавство на сьогодні не гармонізоване з її положеннями щодо взаємного узгодження, зокрема не передбачає юридичного механізму розгляду звернень нерезидентів до податкових органів України з питань застосування угод про оподаткування, порядку прийняття рішень за результатами таких звернень та наслідків.

Якщо під час процедури взаємного узгодження договірні сторони не можуть досягти згоди щодо вирішення спору протягом двох років, невирішені спірні питання за запитом зацікавленої особи, передаються на розгляд арбітражу. Вирішення спору щодо застосування угоди про оподаткування арбітражною комісією є доволі цікавим інститутом міжнародного податкового права. Арбітражна комісія складається з трьох незалежних членів з професійними знаннями і досвідом у питаннях міжнародного оподаткування. Два члени ко-

місії призначаються компетентними органами кожної з договірних сторін, а третього, який буде головою арбітражної комісії, призначають ці члени комісії. Голова комісії не може бути резидентом чи громадянином будь-якої з договірних юрисдикцій. Арбітражне рішення, за винятком окремих випадків, є остаточним та обов'язковим для договірних юрисдикцій. Слід наголосити, що, ратифікуючи конвенцію MLI, Україна залишила за собою право не застосовувати статтю про арбітраж для своїх угод про оподаткування, тому вітчизняні платники податків таким інструментом, наразі, не можуть скористатися.

На наше переконання, така система врегулювання суперечок не може вважатися досконалою, оскільки, по-перше, не відзначається оперативністю їх розгляду, адже процес спочатку на національному, а потім міжнародному рівнях може затягнутися на роки, а по-друге, система визначення арбітрів нечітка та неповністю зрозуміла, не гарантує неупередженого й об'єктивного вирішення спору на найвищому професійному рівні. Ми вважаємо, що значно ефективніше ці завдання можна було б вирішити шляхом створення міжнародного податкового арбітражу, з чітким регламентом роботи та формуванням професійного складу суддів з числа найбільш авторитетних фахівців у галузі міжнародного податкового права.

Варто наголосити, що світова спільнота використовує різноманітні інструменти і впроваджує додаткові заходи з протидії податковим зловживанням та розмиванню бази оподаткування.

За висновками науковців, з точки зору ОЕСР, до найбільш актуальних методів боротьби зі зловживаннями у внутрішніх податкових системах належать:

- загальні правила щодо уникнення обходу оподаткування;
- контроль іноземних компаній;
- правило тонкої капіталізації та інші правила, що обмежують вирахування відсотків;
- правила, встановлені у двосторонніх податкових угодах, для зниження ризику зловживання договорами бенефіціарами (наприклад, через використання компаній-провідників) [31, с. 57].

Як зазначає М. Вітліна, на виконання пропозицій ОЕСР 28.01.2016 року Європейська комісія, у межах реалізації плану BEPS, рекомендувала Директиву з боротьби з ухиленням від податків як частину заходів, спрямованих на посилення фінансової прозорості та боротьби з ухиленням від оподаткування. У липні цього ж року ухвалено Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). Вона містить юридично обов'язкові заходи щодо забезпечення мінімального рівня захисту від найбільш поширених форм агресивного податкового планування. На міжнародному рівні основними формами взаємодії в галузі міжнародного податкового регулювання є застосування загальних правил боротьби з ухиленням від сплати податків General anti-avoidance rules (GAAR), спеціальних міжнародних угод з податкових питань Specific anti-avoidance rules SAAR [93, с.179].

Н. Онищук наголошує, що загальні правила протидії уникненню оподаткування GAAR є набором основаних на принципах широких правил, зосереджених у податковому законодавстві країни, що розроблені для протидії передбачуваному уникненню оподаткування. Таким чином, зазначене загальне правило надає законні повноваження податковим органам щодо заперечення або оспорування податкової вигоди від операцій або правочинів, які вважаються такими, що не мали жодного економічного змісту або мети, крім створення отриманої податкової вигоди. Що стосується спеціальних правил протидії уникненню оподаткування SAARs, то вони розроблені для регулювання окремих видів проблемних операцій або угод. Іноді такі правила можуть мати назву «цільові правила протидії уникненню оподаткування» (target antiavoidance rules (TAAR) [282, с.26].

Необхідно відзначити також роботу з створення механізмів міжнародного автоматичного обміну інформацією про бенефіціарних власників компаній і бенефіціарів трастів. 20 травня 2015 року Парламент та Рада ЄС ухвалили четверту директиву щодо протидії легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом (Директива (ЄС) 2015/849). Вказані документи передбачають, що протягом двох років держави-члени ЄС зобов'язані створити централізовані реєстри

з інформацією про бенефіціарних власників юридичних осіб та трастів. Доступ до реєстрів мають отримати контролюючі органи та агенти фінансового моніторингу. На підставі стандартів обміну інформацією EOIR (за запитом) + AEOI (автоматичний) ОЕСР податкові органи країн ЄС отримали доступ до інформації про бенефіціарів юридичних осіб та трастів [205].

Як зазначає О.Базов, міжнародні антиофшорні ініціативи останнього часу, такі як американська FATCA (Закон про оподаткування іноземних рахунків), цільові зміни ЄС до Четвертої директиви про протидію відмиванню коштів (4 AML Directive), впровадження директиви ATAD 2016/1164 щодо заходів боротьби з масштабними ухиленнями від сплати податків і схемами агресивного податкового планування, прийняття ЄС у грудні 2017 року списку юрисдикцій, які не співпрацюють у галузі оподаткування), ознаменували собою перехід на якісно новий рівень боротьби з витоком коштів до офшорів [55, с.258].

За словами С. Драча, ще одним актуальним дієвим інструментом проти приховування прибутків від оподаткування є CRS стандарт (Common Reporting Standard). Єдиний стандарт автоматичного обміну податковою інформацією – це документ, який передбачає щорічний автоматичний обмін інформацією між державами, які імплементували Багатосторонню конвенцію про співпрацю між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS [174].

Н. Бец наголошує, що згідно з даними ОЕСР – 49 держав-учасниць уже здійснило перший обмін фінансовою інформацією в 2017 році, у 2018 році до них приєдналися ще 4 юрисдикції, а в 2019-2020 роках планували здійснити обмін ще 3 нових юрисдикції. Отже, загалом згідно з офіційною інформацією учасниками CRS стандарту є 56 держав, України серед них поки що немає [66].

Обмін податковою інформацією є важливою складовою міжнародної боротьби з розмиванням бази оподаткування, з офшорними технологіями, які суттєво зменшують доходи бюджету будь-якої країни [331].

В Україні на розгляді в парламенті перебував проект Закону № 6503 від 25.05.2017 «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)». А.Косенкова стверджувала, що основні здобутки прийняття цього закону полягали б у такому:

- Україна отримує доступ до дієвих механізмів міжнародного моніторингу та контролю за рухом фінансів, що суттєво підвищить якість податкової політики у сфері протидії ухиленню від оподаткування; деофшоризації; легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом;
- Україна, запровадивши стандарти CRS, наблизиться до такого стану національної податкової політики, який відповідатиме вимогам не лише BEPS, а й ЄС. Таким чином, досягатиметься необхідний рівень транспарентності та стабільності податкового законодавства та системи адміністрування податкових надходжень [228, с.130].

Український парламент зволікав з ухваленням цього законопроекту, згодом він був взагалі відкликаний, через що Україна втрачає суттєві бюджетні надходження від несплати податків з доходів резидентів, отриманих за кордоном, однак не задекларованих в Україні. Без системи автоматичного обміну інформацією виявити такі доходи складно, повністю отримати необхідну інформацію про всі іноземні доходи українських резидентів, використовуючи тільки інструмент запитів про надання інформації, взагалі неможливо.

Оцінюючи кроки України в напрямку реалізації плану BEPS, необхідно наголосити, що український законодавець має намір запровадити не мільки мінімальний стандарт, а й більш широкий спектр заходів плану BEPS. Вжиття ефективних заходів боротьби із податковими зловживаннями уряд називає як передумову до повноцінної лібералізації валютної системи та вільного руху капіталів (закон, який передбачає таку лібералізацію, набрав чинності в Україні в 2019 році) [337].

Українським парламентом розглядався проект закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних

неузгодженостей у податковому законодавстві». Крім мінімального стандарту BEPS, ним передбачається вжиття додаткових заходів, таких як оподаткування контрольованих іноземних компаній (крок 3), обмеження витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами (крок 4), запобігання уникненню статусу постійного представництва та оподаткування постійних представництв (Крок 7); контролю за трансфертним ціноутворенням (Кроки 8-10).

Із набранням чинності відповідних положень закону резидентам України доведеться декларувати та платити податки з доходів контрольованих іноземних компаній (в яких вони мають частку понад 50% або які перебувають під їх фактичним контролем), якщо такі компанії знаходяться в низькоподаткових юрисдикціях (де ставка оподаткування прибутку на 5 відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні) або в юрисдикціях, з якими Україна не має заключеного договору про уникнення подвійного оподаткування.

Заплановано також заходи, які передбачають запобігання штучному уникненню статусу постійних представництв.

Як уже зазначалося в попередніх підрозділах, у рамках реалізації кроку 13 плану BEPS, який входить до мінімального пакету, запроваджується додаткові вимоги для документації з трансфертного ціноутворення для великих корпорацій, які зобов'язані подавати додатково глобальну документацію (master file), а також звіт у розрізі країн (country-by-country reporting). Передбачається запровадження обмежень при застосуванні угод про уникнення подвійного оподаткування. Також законодавець має на меті закріпити при здійсненні контрольованих операцій такі доктрини, як превалювання сутності над формою (ситуація, коли зміст господарської операції не відповідає формальним положенням договору); реальності господарської операції (коли з метою оподаткування не будуть братися до уваги документи, якщо господарська операція фактично не відбулася); наявності ділової мети (для цілей оподаткування господарська операція буде оцінюватися на предмет наявності розумної економічної причини, вона не буде враховуватися, якщо єдиною або основною метою її здійснення було тільки отримання податкових вигод).

Оцінюючи наслідки для України внаслідок запровадження таких нововведень, можемо виділити як позитивні, так і неоднозначні моменти. З одного боку Україна, як і весь цивілізований світ, повинна боротися із зловживаннями в податковій сфері, штучним зменшенням бази оподаткування. Держава зобов'язана забезпечити справедливий характер оподаткування для всіх суб'єктів, в іншому разі страждають інтереси добросовісних платників, які можуть зазнавати конкурентних втрат. Запровадження загальноприйнятих у світі правил гри покращить імідж України з боку іноземних партнерів. Однак, з іншого боку, запровадження складних і жорстких правил BEPS буде створювати певні ризики. Перш за все, податкові органи отримають новий широкий інструментарій, значно розшириться їх дискреція, що може загрожувати певними зловживаннями з їх боку, особливо з огляду на те, що реформа податкової служби в Україні ще лише на старті реалізації. По-друге, нові правила значно ускладнять життя платникам податків, оскільки складнішим стане адміністрування, передусім, податку на прибуток. Це буде призводити до додаткових витрат платників податків.

В Україні розділилися думки науковців та практиків щодо доцільності та терміновості запровадження заходів плану BEPS.

Як зазначає О. Базов, план дій BEPS та MLI-Конвенція покликані підтримати фінансову стабільність у країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами. Наявність таких міжнародних комплексних інструментів є результатом усвідомленої необхідності фундаментальної зміни базису взаємовідносин платника податку та держави. Реалізація Плану дій BEPS та MLI-Конвенції дозволить уникнути визнання України державою, що не співпрацює з питань оподаткування, позбавить статусу держави, яка не бажає реально протидіяти агресивним транскордонним схемам уникнення оподаткування, не дозволить повернути Україну до принизливих чорних списків ФАТФ, фігурантом яких вона була двічі – у 2004 і 2010 роках, а також до списків ЄС та ОЕСР. Це, у свою чергу, розширить мож-

ливості для ведення українським бізнесом повноцінної діяльності на зовнішніх ринках, уникаючи упередженого ставлення з боку іноземних контрагентів, банків та інвесторів [55, с.261-262.].

Разом з тим, іншими фахівцями реалізація плану BEPS, запровадження системи автоматичного обміну інформацією та інші аналогічні заходи сприймаються як тиск на бізнес, як спроби протидії законному податковому плануванню. Існує думка, що з реалізацією цих заходів слід почекати, в іншому випадку податковий клімат буде погіршено, що негативно вплине на розвиток економіки чи залучення інвестицій. Такі побоювання не можна вважати безпідставними, адже надзвичайно важливе значення має якість механізму застосування цих заходів, і, що не менш важливо, практика подальшого правозастосування.

Як зауважував свого часу Д. Гетьманцев, закладений у механізмах протидії ухилянню від оподаткування суб'єктивізм оцінок критеріїв зарахування до операцій, що переслідуються або обмежуються, цілком може призвести не тільки до подвійних стандартів, а й до вибіркового правосуддя. Ніхто ж не сумнівається, що великим міжнародним корпораціям вдасться не тільки уникнути негативних наслідків ухилення від оподаткування, а й, можливо, зберегти податковий тиск на незмінному рівні. Тим часом основні негативні наслідки впровадження заходів плану BEPS ляжуть саме на середній бізнес, який, з одного боку, додатково витратить на складання нової звітності та ведення специфічного обліку, а з іншого – втратить доступні йому нині можливості податкового планування. Ще один ризик, що таїться в нових заходах із протидії ухилянню від оподаткування, – зниження порогу зловживання з боку контролюючих органів. Вони вільні тлумачити на свою користь невизначений (що цілком зрозуміло) на рівні законодавства склад ухилення від оподаткування, як і наслідки таких дій. Крім того, викликає питання й відсутність встановлених процедур арбітрування спорів, пов'язаних із впровадженням та застосуванням нових норм, у тому числі процедури вирішення спорів між країнами у процесі впровадження норм плану BEPS [110].

Особливо гостро постає питання доцільності запровадження проаналізованих заходів протидії податковим зловживанням у період глобального економічного спаду. Однак, на наше переконання, запровадження цих заходів якраз відповідає національним економічним інтересам України, оскільки основна їх мета – забезпечити сплату податків до національного бюджету, недопустити виведення прибутків в інші юрисдикції (офшори) без їх оподаткування. Держава не повинна бути лояльна до бізнесу, який діє недобросовісно. Тим більше, в цьому випадку йдеться, як правило, про великий бізнес і значні суми податків. Звичайно, треба враховувати, що такі кроки можуть спонукати деяку категорію платників до зміни резидентського статусу, тому поряд із цим держава повинна створювати сприятливі умови для розвитку суб'єктів господарювання, які сплачують податки до її бюджету, а не паразитують на ньому. Створення сприятливого податкового клімату всередині країни дозволить уникнути суттєвого відтоку капіталу з України. Також важливим є питання забезпечення гарантій захисту законних інтересів платників податків, недопущення фіскального свавілля у зв'язку із розширенням інструментарію податкового контролю. Успіх чи невдача цих кроків буде залежати великою мірою від якості національних правових механізмів їх запровадження. Таким чином, не зважаючи на економічний спад, Україна повинна вживати заходи до впровадження ефективних інструментів протидії податковим зловживанням, які розроблені світовою спільнотою. В період кризи це особливо актуально, з огляду на стрімке падіння бюджетних надходжень.

Запровадження плану BEPS в законодавство України, що очікується ближчим часом, має певні переваги і недоліки, які були описані вище. Але виглядає так, що для України навряд чи може бути прийнятний інший вибір, адже ми не можемо бути ізольованими від глобальних світових процесів і не визнавати ці реалії. Для бізнесу це зумовлює нову якість податкового планування, з відмовою штучних схем, з урахуванням фінансового моніторингу, фактичного обмеження банківської таємниці. Поряд з цим головним завданням для України в найближчий період буде якісне законодавче закрі-

плення цих кроків, проведення ефективної реформи податкових органів та інших необхідних реформ, боротьба з корупцією. Це повинно забезпечити необхідний баланс інтересів держави і бізнесу. Так чи інакше ми всі повинні звикати жити й працювати за новими правилами оподаткування, більш жорсткими, але більш прозорими та чесними.

Попри великі зусилля і суттєві кроки у питанні координації дій держав у сфері податкової політики, боротьби з податковими зловживаннями на глобальному рівні, на наше переконання, рівень співпраці на сьогодні не є достатнім. Багато кроків, визначених у рамках плану BEPS та інших ініціатив, неможливо втілити у зв'язку з відсутністю належних міжнародно-правових засобів їх реалізації, адже недостатньо визначити необхідні міжнародні податкові правила, потрібно мати дієві інструменти забезпечення їх застосування. На рівні національних податкових систем такі інструменти апіорі запровадити складно. Це стосується оподаткування ТНК, цифрової економіки та багатьох інших сфер. Потребує удосконалення й процедура врегулювання суперечок на міждержавному рівні щодо уникнення подвійного оподаткування та інших важливих аспектів. Ми вважаємо, що ефективно розв'язати ці проблеми можливо лише шляхом створення міжнародної міжурядової організації з делегуванням їй частини суверенних податкових повноважень. Завданням цієї організації може бути координація податкової політики держав, забезпечення реалізації заходів плану BEPS, здійснення заходів адміністрування сплати податків ТНК та сегменту великого цифрового бізнесу (створення в структурі міжнародної організації своєрідного міжнародного офісу надвеликих платників податків), контроль за дотриманням ними правил міжнародних угод про оподаткування, сплатою податків у відповідних юрисдикціях, аналіз звітності master file та country-by-country reporting та надання рекомендацій національним урядам щодо їх застосування. Ще одним надважливим завданням такої міжнародної організації буде врегулювання суперечок на міждержавному рівні шляхом створення у її структурі органу з вирішення таких спорів – міжнародного податкового арбітражу.

Попри певний страх і небажання окремих держав втратити частину суверенних повноважень, на нашу думку, такий крок принесе значно більше користі для кожної з держав, яка стане членом міжнародної податкової організації, адже внаслідок антиофшорних заходів надходження до національних бюджетів тільки збільшаться. В іншому випадку, всі зусилля і напрацювання, які міжнародна спільнота має на сьогодні, можуть залишитися на папері.

Висновки до 4 розділу

1. Міжнародне податкове планування в сучасних умовах розширення економічної інтеграції є одним із найбільш ефективних інструментів для побудови оптимальної моделі оподаткування для середнього та великого бізнесу. За своїм змістом та особливостями правового регулювання воно значно розширює можливості податкової оптимізації, дає змогу використовувати широкий інструментарій засобів, пільг та преференцій, який наявний у законодавстві різних країн та в міжнародних договорах, а також враховувати відмінності в податкових системах і вдало їх використовувати для цілей податкового планування. Поряд із тим, цей вид податкового планування є найбільш складним, оскільки потребує значних організаційних, правових, фінансових та кадрових ресурсів. З огляду на особливості міжнародного податкового планування, при якому бізнес шукає для себе юрисдикції з більш сприятливими умовами оподаткування, у податкове законодавство України слід імплементувати правові механізми, які використовуються в інших країнах і стимулюють залучення капітальних інвестицій, що дозволить витримувати податкову конкуренцію, яка може особливо загостритися в період економічної кризи.
2. Поняття «офшор» або «офшорна зона» можна розглядати як країна або частина її території, на якій встановлений спеціальний правовий режим, що передбачає встановлення подат-

- кових пільг (повне або часткове звільнення від оподаткування), спрощене ведення обліку, високий рівень банківської та фінансової таємниці, ліберальне валютне регулювання для компаній – нерезидентів чи компаній – резидентів, засновниками (бенефіціарами) яких є нерезиденти, які здійснюють фінансово-господарську діяльність за межами цієї юрисдикції.
3. За останній період роль і значення офшорів у міжнародному податковому плануванні суттєво змінилася. Якщо раніше вони широко використовувалися на практиці для мінімізації податків і розглядалися як ефективний інструмент податкового планування, то на сьогодні їх використання при здійсненні міжнародного податкового планування містить значні ризики і не є оптимальним засобом. Вибудовуючи схему бізнесу й податкову модель, потрібно враховувати не тільки норми податкового законодавства різних країн, а й сукупність пов'язаних факторів, зокрема вимоги фінансового моніторингу, які на цей час містять значну кількість обмежень. Як альтернативу офшорним компаніям більш доцільно розглядати інші низькоподаткові юрисдикції, які, можливо, не пропонують таких привабливих умов, але в порівнянні з іншими ризиками їх використання є більш прийнятним. Однак треба врахувати, що такі юрисдикції істотно підвищили вимоги до прозорості та розкриття інформації про бенефіціарів як на етапі створення компанії, відкриття рахунків, так і в процесі діяльності.
 4. Законодавство про трансфертне ціноутворення має значний вплив на процес податкового планування тих суб'єктів, які здійснюють контрольовані операції. Заходи щодо законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення є виправданими, оскільки спрямовані на захист інтересів держави та зростання доходів бюджету. Регулювання трансфертного ціноутворення є прикладом поєднання фіскальної та регулюючої функції податків, оскільки, з одного боку, зумовлює збільшення бази оподаткування податком на прибуток, а з іншого – безпосередньо впливає на формуван-

- ня цінової політики суб'єктів господарювання. Для бізнесу трансфертне ціноутворення необхідно розглядати не тільки в рамках податкового планування, а й як елемент фінансового та господарського планування, адже, крім податкових наслідків, правила формування трансфертних цін впливають на рівень рентабельності й фінансовий результат компанії.
5. Попри складність регулювання трансфертного ціноутворення, його механізми закріплені в правових нормах, що сприяє правовій визначеності та імперативності їх застосування. Водночас, при застосуванні судових доктрин така нормативна регламентація відсутня. Тому при порівнянні інструментів протидії зловживанню правом при здійсненні податкового планування, регулювання трансфертного ціноутворення на сьогодні має більш високу правову легітимність, ніж застосування судових доктрин.
6. Із врахуванням того, що регулювання трансфертного ціноутворення є одним із найскладніших інструментів адміністрування податків, цілком виправданим видається встановлення граничного розміру річного доходу платника та обсягу господарських операцій з кожним із контрагентів, при досягненні яких господарські операції можуть вважатися контрольованими. Встановлені чинним законодавством граничні межі контрольованих операцій, з одного боку, відповідають інтересам платників податків, оскільки звільняють тих платників, у яких відповідні показники нижчі, від надмірного тягаря, пов'язаного з адмініструванням трансфертного ціноутворення, однак, з іншого боку, вони є досить значними, поза контролем опиняється значна кількість господарських операцій, які за іншими критеріями могли підпадати під контрольовані, при цьому платники можуть допускати штучне дроблення бізнесу й кола учасників ділових відносин, внаслідок чого допускається розмивання податкової бази. На нашу думку, фінансовий поріг контрольованих операцій повинен залишитися, однак для захисту бюджетних інтересів його доцільно поетапно знижувати.

7. Пропонується імплементувати в національне законодавство крок 12 плану BEPS щодо обов'язку розкривати схеми агресивного податкового планування платниками податків та податковими консультантами (mandatory disclosure rules). На рівні вітчизняного законодавства цей інструмент може стати засобом попередження податкових спорів і конфліктів, коли оцінка правомірності тої чи іншої схеми, яку платник податків застосовує в процесі податкового планування, буде здійснюватися не постфактум, з можливими негативними ризиками як для бюджету, так і для платника, а ще до початку її реалізації, на стадії попереднього податкового контролю, що дозволить уникнути або мінімізувати негативні наслідки. Цей крок значно підвищить ефективність податкового планування на стадії оцінки ризиків, дозволить не допустити необґрунтованих бюджетних втрат внаслідок схем, які не будуть відповідати критеріям добросовісності, а також убезпечить платника податків від загроз притягнення до юридичної відповідальності.
8. Визначена в конвенції MLI система врегулювання суперечок між платниками податків і компетентними органами різних договірних юрисдикцій не може вважатися досконалою, оскільки, по-перше, не відзначається оперативністю їх розгляду, адже процес спочатку на національному, а потім міжнародному рівнях може затягнутися на роки, а по-друге, система визначення арбітрів нечітка та неповністю зрозуміла, не гарантує неупередженого й об'єктивного вирішення спору на найвищому професійному рівні. Ми вважаємо, що значно ефективніше ці завдання можна було б вирішити шляхом створення міжнародного податкового арбітражу, з чітким регламентом роботи та формуванням професійного складу суддів з числа найбільш авторитетних фахівців у галузі міжнародного податкового права.
9. Реалізація плану BEPS, запровадження системи автоматичного обміну інформацією та інші заходи протидії агресивному податковому плануванню відповідає національним економіч-

ним інтересам України, оскільки основна їх мета – забезпечити сплату податків до національного бюджету, не допустити виведення прибутків в інші юрисдикції без їх оподаткування. Поряд з цим, для уникнення відтоку капіталу держава повинна створювати сприятливі умови для розвитку суб'єктів господарювання, які сплачують податки до її бюджету. Також необхідно забезпечити гарантії захисту законних інтересів платників податків, недопущення фіскального свавілля у зв'язку із розширенням інструментарію податкового контролю.

10. Для забезпечення ефективної та дієвої координації держав у питаннях боротьби з податковими зловживаннями, оподаткування ТНК, цифрової економіки та багатьох інших сфер, де необхідна глобальна взаємодія, ми вважаємо доцільним створення міжнародної міжурядової організації з делегуванням їй частини суверенних податкових повноважень. Завданням цієї організації може бути координація податкової політики держав, утілення кроків плану BEPS шляхом розробки міжнародно-правових засобів їх реалізації, здійснення заходів адміністрування сплати податків ТНК та сегменту великого цифрового бізнесу (створення в структурі міжнародної організації своєрідного міжнародного офісу надвеликих платників податків), контроль за дотриманням ними правил міжнародних угод про оподаткування, сплатою податків у відповідних юрисдикціях, аналіз звітності master file та country-by-country reporting та надання рекомендацій національним урядам щодо їх застосування. Концепція податкової співпраці має переважати політику податкового егоїзму держав навіть в умовах економічної та фінансової кризи. Ще одним надважливим завданням такої міжнародної організації буде врегулювання суперечок на міждержавному рівні шляхом створення в її структурі органу з вирішення таких спорів – міжнародного податкового арбітражу.

ВИСНОВКИ

У монографії наведене теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми, яка полягає у встановленні змісту, правових засобів та меж податкового планування з урахуванням зарубіжного досвіду та української практики, а також наданні конкретних практичних рекомендацій та пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання податкового планування в Україні. За результатами дослідження зроблено низку висновків, узагальнень, пропозицій і рекомендацій, основними з яких є такі:

1. Обгрунтовано, що зміст податкового планування не можна зводити виключно до зменшення податкового навантаження, оскільки це є комплексна категорія. Зменшення податкового навантаження є тільки одним із завдань податкового планування, а не його єдиною метою. Податкове планування слід розглядати як діяльність платника податків, що передбачає розробку системи правомірних заходів, спрямованих на визначення найбільш оптимальної моделі оподаткування, удосконалення процесу сплати податків, аналіз та прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій, зменшення рівня податкового навантаження та збільшення прибутку, з урахуванням вимог податкового законодавства та тенденцій податкової політики держави.
2. Встановлено, що основними засобами податкового планування є вибір місця здійснення господарської діяльності, податкової юрисдикції, організаційно-правової форми, організаційної структури бізнесу, системи оподаткування, видів діяльності, які будуть здійснюватися платником, викори-

стання податкових пільг та преференцій, правових прогалин і колізій. При цьому всі вказані фактори слід враховувати в сукупності, оскільки при виборі будь-якого з них існують переваги і недоліки, які потрібно застосовувати комплексно, вибираючи найкращий варіант.

3. Визначено, що податкове планування слід розглядати як послідовність дій і рішень платника податків та інших залучених осіб, які на кожному етапі можуть бути виділені в окремі, але пов'язані між собою стадії. Систематизація і визначення стадій податкового планування надає цьому процесу послідовності, логічного взаємозв'язку, системності. Основними стадіями податкового планування є підготовча, аналітична стадії, оцінка податкових ризиків, визначення оптимальної моделі оподаткування та її реалізація, оцінка результатів і коригування існуючої моделі. Кожна з цих стадій є необхідним етапом податкового планування, без яких неможливо досягти мети податкового планування.
4. Доведено, що за чинних умов здійснення господарської діяльності у формі фізичної особи-підприємця на загальній системі оподаткування не можна вважати оптимальним з точки зору податкового планування. Ця категорія платників податків має цілий ряд податкових обмежень, які видаються несправедливими та дискримінаційними, такими, що не відповідають принципу рівності платників податків. Запропоновано внести зміни до ПК України, які усунуть необґрунтовані обмеження для фізичних осіб-підприємців щодо формування витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. Аналогічні положення мають бути закріплені й для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Такі зміни мають забезпечити дотримання принципу рівності, право на формування витрат, пов'язаних з господарською (професійною) діяльністю в обсязі не меншому, ніж це передбачено для юридичних осіб, при цьому повинні бути встановлені критерії визначення витрат, які з господарською

діяльністю не пов'язані, з метою уникнення зловживань з боку як платників податків, так і податкових органів.

5. Обґрунтовано, що спрощена система оподаткування була і залишається ефективним інструментом податкового планування з огляду на невисокий податковий тиск та простоту адміністрування єдиного податку. При виборі цього інструменту слід враховувати визначені законом обмеження, зокрема щодо обсягу граничного доходу та видів діяльності, які не можуть здійснюватися платниками єдиного податку. Частина з цих обмежень, наприклад щодо кількості найманих працівників для першої та другої групи платників єдиного податку, має невиправданий характер. Доведено, що обмеження кількості працівників, які можуть перебувати в трудових відносинах з платником єдиного податку, є недоцільним і невиправданим, оскільки використання найманої праці не має жодного негативного впливу на інтереси держави у сфері оподаткування, натомість таке обмеження стримує розвиток малого бізнесу, не сприяє створенню нових робочих місць, призводить до податкових втрат внаслідок ненадходження податків з доходів найманих працівників та внаслідок приховування трудових відносин. Пропонується усунути таке обмеження шляхом внесення відповідних змін до ПК України.
6. Встановлено, що застосування податкових пільг є одним із найбільш дієвих та ефективних засобів податкового планування. Крім податкових пільг, інструментарій платника податку при здійсненні оптимізації оподаткування включає в себе можливість використання передбачених законом інших податкових преференцій, таких як використання спеціальних податкових режимів, отримання відстрочок і розстрочок сплати податкових зобов'язань тощо. Метою застосування податкових пільг є забезпечення принципів соціальної справедливості податкового законодавства, а також стимулювання розвитку інвестицій та інновацій. Однак,

чинна система податкових пільг таких завдань не виконує, тому потребує удосконалення. Зокрема, замість скасування податку на прибуток чи запровадження податкових канікул щодо його сплати, пропонується передбачити звільнення від сплати тієї частини прибутку платників податків, яка спрямовується на здійснення капітальних інвестицій. Крім того, враховуючи проблему трудової міграції в Україні, беручи до уваги досвід країн ЄС, запропоновано передбачити податкові пільги щодо оподаткування доходів молодих працівників, а також передбачити регресивну ставку ЄСВ для суб'єктів, які збільшують заробітні плати своїм працівникам та створюють додаткові робочі місця.

7. Аргументовано, що усталена судова практика з вирішення податкових спорів надає платнику податків упевненості, що в разі виникнення конфлікту з податковими органами він може розраховувати на успішний захист своїх інтересів у суді. Це має суттєвий вплив на вибір варіанту поведінки в процесі податкового планування. Разом з тим, правові позиції Верховного Суду, на відміну від рішень ЄСПЛ, в українській правовій системі не розглядаються як джерело права. Ні в нормах Конституції України, ні в Законі України «Про судоустрій та статус суддів» не встановлено нормотворчу функцію судів. Обов'язковість їх врахування в діяльності суб'єктів владних повноважень стосується саме порядку застосування норм права, тобто правил поведінки, які вже встановлені у відповідних джерелах права. При вирішенні податкових спорів важливо забезпечити дотримання основних засад та принципів здійснення адміністративного судочинства. При співвідношенні таких принципів слід врахувати, що встановлений процесуальним законом обов'язок доказування суб'єктом владних повноважень правомірності свого рішення не може ставитися під сумнів. Принцип офіційного з'ясування обставин справи у спорах про оскарження рішень суб'єктів владних повноважень повинен застосо-

вуватися судами з метою захисту інтересів позивача в разі відсутності або недостатності доказів, які підтверджують обґрунтованість позовних вимог. Застосування цього принципу судом з метою здобуття доказів, які спростовують позицію позивача чи обґрунтовують правомірність рішення суб'єкта владних повноважень, повинно виключатися.

8. З'ясовано, що в практиці розгляду податкових спорів широкого поширення набуло застосування доктрини «належної обачності» при виборі контрагента. Однак норми чинного законодавства не передбачають відповідний обов'язок платника податків щодо будь-якої додаткової перевірки податкової доброчесності своїх контрагентів. Встановлення такого обов'язку судами під час розгляду податкових спорів без відповідного нормативного закріплення не узгоджується із визначенням частиною 1 статті 19 Конституції України правовим порядком і примушує платника податків робити те, що в законі не передбачено. Не відкидаючи наявність сенсу у використанні доктрини «розумної обачності» для захисту інтересів держави, ми вважаємо, що слід у законодавстві врегулювати, які саме дії платник податків зобов'язаний зробити для того, щоб підтвердити належну обачність своєї поведінки. Такі обов'язки не мають бути надмірно обтяжливими, повинні передбачати здійснення доступних для платника заходів, які не передбачають надмірних зусиль та витрат. Натомість, податкові органи наділені повноваженнями для встановлення факторів, які можуть свідчити про незаконність діяльності того чи іншого контрагента. З огляду на це, ми вважаємо за доцільне передбачити на рівні закону формування податковими органами реєстру «ненадійних» контрагентів, із введенням до нього за відповідними критеріями тих суб'єктів, здійснення операцій з якими містить високі ризики порушення податкового законодавства. Такими критеріями можуть бути, зокрема, притягнення платників податків чи їх посадових осіб до кримінальної відповідально-

- сті за податкові злочини, анулювання реєстрації платником ПДВ за певних обставин чи сукупність встановлених судом додаткових факторів: відсутність за місцезнаходженням, відсутність найманих працівників, основних засобів, необхідних для здійснення господарської діяльності та участь при цьому в схемах протиправної податкової мінімізації.
9. З метою досягнення балансу інтересів платників податків та держави, забезпечення оперативності вирішення спорів та доступу до правосуддя в частині визначення строків оскарження рішень податкових органів, запропоновано внести зміни до відповідних норм ПК України. Зокрема, визначений пунктом 56.18 статті 56 ПК України 1095-ти денний строк доцільно скоротити до шести місяців, водночас норму пункту 56.19 цієї статті, яка встановлює місячний строк для оскарження податкових повідомлень-рішень чи інших рішень про нарахування грошового зобов'язання після процедури адміністративного оскарження пропонуємо скасувати. Для оскарження рішень щодо нарахування ЄСВ пропонуємо встановити загальні строки оскарження, передбачені КАС України, унісши відповідні зміни до частини 4 Закону №2464-VI, норми якої на сьогодні перебачають 10-денний строк для оскарження, який є занадто коротким і створює ризики обмеження доступу до правосуддя.
10. Визначено правові межі податкового планування, під якими слід розуміти правомірність та добросовісність діянь платників податків. При відсутності таких ознак, діяння платника податків не можуть розглядатися як податкове планування. Якщо оцінка правомірності, як правило, має відповідне нормативне підґрунтя й може бути здійснена в процесі правозастосування в межах чинного правового поля, щодо оцінки добросовісності діянь платника податків наявна правова прогалина. Тому, з урахуванням конституційних засад правового порядку, імперативного методу правового регулювання в податковому праві, з метою захисту публічного

інтересу від недобросовісної поведінки платника податків, норми ПК України, які визначають обов'язки платників податків, пропонується доповнити нормою, яка встановлювала б обов'язок платника податків діяти добросовісно та не допускати зловживання своїми правами. У зв'язку з цим слід внести відповідні зміни в статтю 16 ПК України. При цьому пропонується надати критеріям недобросовісної поведінки платників податків достатню формальну визначеність, закріпити на рівні закону, враховуючи публічний характер податкових правовідносин. Обґрунтовано, що без чіткого законодавчого закріплення поняття, ознак та наслідків недобросовісної поведінки платника податків, намагання податкових органів протидіяти заподіянню шкоди публічним інтересам внаслідок зловживання правом з боку платників податків не наділені достатньою легітимністю. З іншого боку, відсутність належної правової регламентації породжує на практиці правову невизначеність, надмірну дискрецію податкових органів при оцінці дій платників податків і така ситуація призводить до численних конфліктів і спорів. Законодавче закріплення ознак та наслідків недобросовісної поведінки й зловживання правом може тягнути за собою ускладнення становища платників податків, тому поряд із цим пропонується запровадити необхідні компенсатори, які дадуть змогу забезпечити баланс приватного та публічного інтересу, а також захист прав платників податків. Одним із найважливіших механізмів досягнення цього балансу є законодавче закріплення принципу презумпції добросовісності платників податків, за яким поведінка платника податків буде вважатися добросовісною, якщо податковими органами не буде доведено зворотне.

11. Аргументовано, що при здійсненні правової оцінки діяльності платника податків у процесі податкового планування на предмет недобросовісності й зловживання правом необхідно врахувати, що така поведінка може здійснюватися в

умовах достатнього правового регулювання відносин, коли вихід за межі суб'єктивних прав здійснюється шляхом конструкції штучних схем, за допомогою яких суб'єкт прагне обійти існуючий припис всупереч інтересам інших суб'єктів. У такій ситуації платник податків намагається створити зовнішні ознаки правомірності своїх діянь; відповідно, для встановлення їх реальної протиправності уповноваженим компетентним суб'єктом повинна бути проведена переоцінка таких дій (зокрема правочинів, що вчиняються платником податків). Разом з тим, зловживання правом може мати місце в умовах недостатнього правового регулювання, наявності правових прогалин, колізій, дефектів, які допустив сам законодавець. У такому випадку суб'єкт, використовуючи такі прогалини у своїх інтересах, не приховує свою фактичну поведінку якимось штучними зовнішніми конструкціями, не здійснює обхід існуючого припису, отримуючи бажаний результат всупереч встановленій правовій нормі. Незважаючи на схожість ознак поведінки суб'єкта та його мети, ми вважаємо, що такі ситуації не можна ототожнювати, застосовуючи до них однакові правові наслідки. Виявивши відповідну прогалину в регулюванні, держава в особі уповноваженого суб'єкта має в першу чергу не карати особу, яка таку прогалину використовує у своїх інтересах, а вжити заходи щодо усунення цієї прогалини і забезпечення належного регулювання.

12. Обґрунтовано, що для забезпечення належної правової регламентації меж податкового планування пропонується законодавчо закріпити ознаки, які б характеризували поведінку платника податку як недобросовісну. Запропоновано такі ознаки визначити за допомогою критеріїв, які ґрунтуються на застосуванні відомих у світовій практиці доктрин «ділова мета», «зміст над формою», «реальність господарської операції», «угода по кроках». Необхідність легітимізації застосування судових доктрин у нормах податкового права в

формі норм проти обходу оподаткування для визначення меж податкового планування пов'язана з тим, що в протилежному разі допускається можливість встановлення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, не передбачених законом. Крім того, норми ПК України мають передбачати наслідки недобросовісної поведінки платника податків. Податкові органи не наділені повноваженнями самостійно визначати наявність ознак недобросовісності та зловживання правом у діях платника податків і при цьому за власним рішенням здійснювати переоцінку податкових наслідків діяльності платника податків. Обґрунтовано, що з метою захисту прав та охоронюваних інтересів платників податків, забезпечення правопорядку й принципів верховенства права, необхідно, щоб оцінка діянь платників податків, які безпосередньо не порушують прямих приписів законодавства, однак мають ознаки зловживання правом, здійснювалася виключно судом. Тільки після набрання рішенням суду законної сили податковий орган може застосовувати відповідні податкові наслідки, що зумовлюють позбавлення платника податків податкових вигод чи визначення додаткових зобов'язань, а також притягнення його до юридичної відповідальності.

13. Встановлено, що основними засобами протидії виходу за легітимні межі податкового планування є: підвищення рівня правової культури та правової свідомості суб'єктів податкових правовідносин; підвищення якості правового регулювання податкових правовідносин; дотримання оптимального балансу інтересів держави та платників податків; підвищення якості правозастосування у податкових правовідносинах, зокрема здійснення ефективного податкового контролю. Ключовими передумовами, без яких неможливо забезпечити підвищення правової свідомості й культури платників податків, зокрема при здійсненні ними податкового планування, є встановлення помірнього податкового навантаження, а також справедли-

вого розподілу суспільних благ. Без усвідомлення платником податків того, що сплачені ним кошти використовуються для суспільного блага, розподіляються справедливо і чесно, неможливо закріпити в його свідомості та поведінці добру волю і бажання віддати державі частину власних коштів. Усі інші заходи, як-то проведення інформаційної, роз'яснювальної, навчальної роботи серед платників податків, є важливими, але далеко не самодостатніми інструментами.

- 14.З'ясовано, що міжнародне податкове планування в сучасних умовах розширення економічної інтеграції є одним із найбільш ефективних інструментів для побудови оптимальної моделі оподаткування для середнього та великого бізнесу. За своїм змістом та особливостями правового регулювання воно значно розширює можливості податкової оптимізації, дає змогу використовувати широкий інструментарій засобів, пільг та преференцій, який наявний у законодавстві різних країн та в міжнародних договорах, а також враховувати відмінності в податкових системах і вдало їх використовувати для цілей податкового планування. Поряд з тим, цей вид податкового планування є найбільш складним, оскільки потребує значних організаційних, правових, фінансових та кадрових ресурсів. Враховуючи особливості міжнародного податкового планування, при якому бізнес шукає для себе юрисдикції з більш сприятливими умовами оподаткування, у податкове законодавство України слід імплементувати правові механізми, які використовуються в інших країнах і стимулюють залучення капітальних інвестицій, що дозволить витримувати податкову конкуренцію, яка особливо може загостритися в період економічної кризи.
- 15.Доведено, що законодавство про трансфертне ціноутворення має значний вплив на процес податкового планування тих суб'єктів, які здійснюють контрольовані операції. Регулювання трансфертного ціноутворення є прикладом поєднання фіскальної та регулятивної функції податків, оскільки, з одного боку, зумовлює збільшення бази оподаткування податком на

прибуток, а з іншого – безпосередньо впливає на формування цінової політики суб'єктів господарювання. Попри складність регулювання трансфертного ціноутворення, його механізми закріплені в правових нормах, що сприяє правовій визначеності та імперативності їх застосування. Водночас при застосуванні судових доктрин така нормативна регламентація відсутня. Тому при порівнянні інструментів протидії зловживання правом при здійсненні податкового планування, регулювання трансфертного ціноутворення на сьогодні має більш високу правову легітимність, ніж застосування судових доктрин. Із врахуванням того, що регулювання трансфертного ціноутворення є одним із найскладніших інструментів адміністрування податків, цілком виправданим видається встановлення граничного розміру річного доходу платника та обсягу господарських операцій з кожним із контрагентів, при досягненні яких господарські операції можуть вважатися контрольованими. З одного боку, встановлення таких фінансових обмежень відповідає інтересам платників податків, оскільки звільняє тих платників, у яких відповідні показники нижчі, від надмірного тягаря, пов'язаного з адмініструванням трансфертного ціноутворення, однак, з іншого боку, встановлені граничні розміри є досить значними, поза контролем опиняється значна кількість господарських операцій, які за іншими критеріями могли підпадати під контрольовані, при цьому платники можуть допускати штучне дроблення бізнесу й кількості учасників ділових відносин, унаслідок чого допускається розмивання податкової бази. Зауважено, що фінансовий поріг контрольованих операцій повинен залишитися, проте для захисту бюджетних інтересів пропонується його поетапно знижувати.

16. Обґрунтовано, що реалізація плану BEPS, запровадження системи автоматичного обміну інформацією та інші заходи протидії агресивному податковому плануванню, відповідає національним економічним інтересам України, оскільки основна її мета – забезпечити сплату податків до національного

бюджету, не допустити виведення прибутків в інші юрисдикції без їх оподаткування. Такі заходи не повинні сприйматися як тиск на бізнес, як спроби протидії законному податковому плануванню. Поряд із цим, для уникнення відтоку капіталу держава повинна створювати сприятливі умови для розвитку суб'єктів господарювання, які сплачують податки до її бюджету. Необхідно забезпечити також гарантії захисту законних інтересів платників податків, недопущення фіскального свавілля у зв'язку із розширенням інструментарію податкового контролю. Успіх цих кроків буде залежати великою мірою від якості національних правових механізмів їх запровадження.

17. Для забезпечення ефективної та дієвої координації держав у питаннях боротьби із податковими зловживаннями на транскордонному рівні, оподаткування ТНК, цифрової економіки та багатьох інших сфер, де необхідна глобальна взаємодія, запропоновано ініціювати створення міжнародної міжурядової організації з делегуванням їй частини суверенних податкових повноважень. Завданням цієї організації може бути координація податкової політики держав, утілення заходів плану BEPS шляхом розробки міжнародно-правових засобів їх реалізації, здійснення заходів адміністрування сплати податків ТНК та сегменту великого цифрового бізнесу (створення в структурі міжнародної організації своєрідного міжнародного офісу надвеликих платників податків), контроль за дотриманням ними правил міжнародних угод про оподаткування, сплатою податків у відповідних юрисдикціях, аналіз звітності master file та country-by-country reporting та надання рекомендацій національним урядам щодо їх застосування. Концепція податкової співпраці має переважати політику податкового егоїзму держав навіть в умовах економічної та фінансової кризи. Ще одним надважливим завданням такої міжнародної організації буде врегулювання суперечок на міждержавному рівні шляхом створення в структурі такої організації органу із вирішення таких спорів – міжнародного податкового арбітражу.

Список використаних джерел:

1. Bagley C. E. Managers and the Legal Environment: Strategies for the 21st Century / Constance E. Bagley. 9th Ed. Mason, Ohio : Cengage Learning, 2018. 944 p.
2. Bellet v. France. (application no. 23805/94). The European Court of Human Rights. URL: <http://echr.ketse.com/doc/23805.94-en-19951204/view/>.
3. BEPS Action. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.
4. Case of «OAO Neftyanaya Kompaniya «Yukos» v. Russia», 2011. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/>.
5. Combatting Corporate Tax Avoidance: Commission Presents Tax Transparency Package [Electronic resource] European Commission – Press release (Brussels, 18 March 2015). URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transparency/index_en.htm.
6. Compare your country: tax cooperation. URL: <https://www1.compar-yourcountry.org/tax-cooperation>.
7. 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>.
8. DeMooij, R. Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research / R. Mooij, S. Ederveen. CESifo Working Paper. No. 588. 2001. URL: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wpcesifo-2001/wp-cesifo-2001-10/cesifo_wp588.pdf.
9. Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0849>.

10. Direct investment position of the United States in Europe from 2000 to 2015 (in trillion US dollars, on a historical cost basis). URL: <https://www.statista.com/statistics/188579/united-states-direct-investments-in-europe-since-2000>.
11. Explanatory memorandum to the double taxation relief (base erosion and profit shifting). Order 2018. URL: https://www.legislation.gov.uk/ukdsi/2018/9780111168127/pdfs/ukdsiem_9780111168127_en.pdf.
12. Hretsa Y. Application of the principle of presumption of legality of the taxpayers' decisions in the process of tax planning. Commercial, Financial and Economic Law Journal CFEL. № 1. Bratislava, 2014. P.116–122.
13. Hretsa Y. Implementation of the BEPS plan in Ukraine to counteract aggressive tax planning. Visegrad journal of human rights. № 6 (volume 1). 2019. p.96–99.
14. Hretsa Y. Stages of tax planning. Visegrad journal of human rights. № 1 (volume 2). 2019. p. 42–46.
15. International Tax Law: New changes to and from Constitutional Legal Pluralism. IBFD, 2016. 296 p.
16. International Transfer Pricing 2013/14. PwC. 2013. 817 p. URL: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml>
17. Judgment in Emsland-Starke. C-110/99. EU: C. 2000. 695. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-110/99&td=ALL>.
18. Kosha Gada. The Digital Economy In 5 Minutes. URL: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digialeconomy/#5c6ffc707628>.
19. List of Unco-operative Tax Havens. Official site of OECD. Committee on Fiscal Affairs. URL: <http://www.oecd.org/countries/monaco/listo-funco-operativetaxhavens.htm>.
20. MLI BEPS. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/MLI_BEPS.
21. 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.

22. Newman W. Administrative Action: The Techniques of Organization Management / W. Newman. Englewood Cliffs, NJ, 1951. 2nd ed., 1963. 56 с.
23. Oates Mark A., O'Brien James M. The Arm's-Length Standard: Why It Matters. URL: http://tax.cchgroup.com/images/FOT/ITJ_35-04_OatesOBrien.pdf.
24. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement. URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatorystatement-2015.pdf> (дата звернення: 14.06.2019).
25. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2017-June 2018. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusiveframework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>
26. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 / OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.
27. OECD urges stronger international co-operation on corporate tax. URL: <http://www.oecd.org/tax/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>
28. Optymizatsiia podatkovoho navantazhennia cherez vykorystannia investytsiinykh fondiv [Optimization of tax burden through the use of investment funds]. (n.d.). URL: <http://www.moris.com.ua/optimizatsiyapodatkovogo-navantazhennya-cherezvikoristannya-investitsiynih-fondiv> (accessed 12 August 2018) [in Ukrainian].
29. Options for low income countries effective and efficient use of tax incentives for investment. URL: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515.pdf>
30. Paying Taxes 2018: PwC Global. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018.html>
31. Piantavigna P. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. World tax journal. 2017. V.9 (7). – P. 48–98.
32. Reviews of Tax Planning / Manxia Yuan, Xi Xu. Open Journal of Social Sciences. 2015. № 3. P.134–137. URL: <http://dx.doi.org/10.4236/jss.2015.311017>.

33. Snyder N. How Managers plan – The Analysis of Managerial Activities / N. Snyder and W. Glueck. Long Rang Planning. 1980. February. P. 70–76.
34. Tax Reforms in EU Member States. Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability. Report 2014. Taxation Papers. Working Paper: European Commission. 2014. № 48. 154 p. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2014/pdf/ee6_en.pdf.
35. Tax Transparency 2015. Report on Progress. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2015. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.
36. The Anti Tax Avoidance Directive. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en
37. 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>.
38. Ukraine and the OECD. Global Relations Brief. URL: <http://www.oecd.org/countries/ukraine/ukraine-and-the-oecd.htm>
39. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. New York, 2013. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf.
40. Velloso F.C., Muller Brigagao G.A. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992. P. 313.
41. Адамик О.В. Податкове планування: Навчальний посібник. Тернопіль: ТАНГ, 2005. 99 с.
42. Адигамова Ф.Ф. Налоговое регулирование предпринимательских структур: дис. канд. экон. наук: 08.00.10. Санкт-Петербург, 1999. 173 с.
43. Алексеев С. С. Азбука закона. Свердловск, 1982. 161 с.
44. Алексеев С. С. Общая теория права : учеб. ; 2-е изд., перераб. и доп. Москва : ТК Велби; Проспект, 2008. 576 с.
45. Амеліна І.В. Міжнародні економічні відносини / І.В.Амеліна, Т.Л.Попова, С.В.Владимиров. К.: Центр учбової літератури. 2013. 256 с.

46. Алісов Є.О. Про правові форми фінансової діяльності держави. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. № 4(2). 2012. С. 7–14.
47. Андреек Н.В., Лабезник Л.Л. Податкове планування: баланс публічних і приватних інтересів. Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. Випуск 14 / за ред. Ящишиної І.В. Кам'янець-Подільський : Аксіома, 2019. С.275–283.
48. Андрусак В. Податковий футуризм – розповідь про головне. URL: <https://uba.ua/ukr/news/6836/print/>
49. Антохова О.Ю. Механізм реалізації податкової політики в сучасній Україні. Молодий вчений. № 2 (17). 2015. С.910–913.
50. Апель А., Гулько В., Соколов И. Обналичивание и офшорный бизнес в схемах. СПб.: Питер, 2008.176 с.
51. Ардашев В. Л. Тест на добросовестность или налоговый терроризм. Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 2. С. 10–13.
52. Артюх О.В., Ільющенкова В.В. BEPS як план дій в рамках ОЕСР: міжнародний досвід. Міжнародний мультидисциплінарний науковий журнал «АЛОГОС. Мистецтво наукової думки». №5. 2019. С.6–9.
53. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Ратифікована Законом України № 2692-VIII від 28.02.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2.
54. Багаутдинов Р.И. Исторические аспекты развития трансфертного ценообразования / Р.И. Багаутдинов, Л.Ф.Султанова. Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сборник статей по материалам XXXS Международной научно-практической конференции. Новосибирск: СибАК, 2013. № 11(31). 228 с.
55. Базов О. MLI Конвенція та міжнародно-правові стандарти у сфері трансфертного ціноутворення. Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С. 257–262.

56. Баймуратов М.О., Зоріна О.І. Офшорні зони у сучасному всесвіті: питання теорії та практики. Одеса: Фенікс, 2010. 174 с.
57. Бакаєв Д.С. Концепція зловживання правом у правовій доктрині: порівняльно-правовий аспект. Часопис Київського університету права. 2013. №1. С.33-36.
58. Бакалінська О.О. Категорія «добросовісність» у цивільному праві України. Часопис Київського університету права. 2011. № 4. С.200-203.
59. Барак А. Судейское усмотрение. Перевод с английского / А.Барак. М.: Норма, 1999. 376 с.
60. Баронов В.И., Костюнин Г.М., Свободные экономические зоны (экономические вопросы зарубежной и российской практики): учеб. пособие. М.: Магистр: ИНФА-М, 2013. 560 с.
61. Барташевич С.В. Эффективность судебных доктрин противодействия избежанию налогообложения как критерий оценки экономической безопасности России. Национальная безопасность. № 4(33). 2014. С.560–573.
62. Белов В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В. А. Белов. М.: Волтерс Клувер, 2006. 96 с.
63. Березенко І. Сучасний стан реалізації захисної функції у податковому праві України. Вісник АПСВТ. 2019. № 2. С.27–35.
64. Береснева, Н. В. Добросовестность и злоупотребления в налоговой сфере / Н. В. Береснева. Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 9. С. 3–8.
65. Берназюк Я. Конституційний принцип рівності та його особливості в адміністративному судочинстві. «Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети»: збірник матеріалів ІІ науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.101–112.
66. Бец Н. Введення автоматичного обміну фінансовою інформацією в Україні в 2020 році: як підготуватись бізнесу до першого обміну. URL:<https://eba.com.ua/article/vvedennya-avtomatychnogo-obminu-finansovoyu-informatsiyeyu-v-ukrayini-v-2020-rotsi-yak-pidgotuvatys-biznesu-do-pershogo-obminu/>.

67. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. К.: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
68. Бисага Ю.М., Рогач О.Я., Бачинська А.В. Муніципальне право України. Ужгород: Ліра, 2004. 167 с.
69. Бисага Ю.М. Застосування конституційно-правових засобів захисту прав людини і громадянина в процедурі адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 4. Ужгород, 2005. С. 62–67.
70. Білак М. Судова доктрина: джерело права чи приклад правозастосування. «Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети»: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.113–117.
71. Білецька Г.М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції. Фінансове право № 2 (24). 2013. С.4–6.
72. Білоіван О. Податкове планування підприємницької діяльності / О.Білоіван. Економіка та підприємство. 2006. № 5. С. 338–342.
73. Блажівська Н. Податково-правові доктрини в судовій практиці США. Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.23–35.
74. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента / И.А.Бланк. Т.2. К.: Ника-Центр, 1999. 512 с.
75. Большой бухгалтерский словарь (Под ред. А. Н. Азрилияна). М.: Ин-т новой экономики, 1999. 574 с.
76. Большой Энциклопедический словарь. 2-е изд., перераб. и доп. Большая российская энциклопедия. 1998. 1446 с.
77. Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2019. 189 с.
78. Брехов С.С., Коротун В.І. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун. Ефективна економіка. 2016. № 11. URL:

- http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_11_27.
79. Брехов С. С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / Сергій Сергійович Брехов, Катерина Петрівна Прокура, Олена Євгеніївна Сушкова // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. Том 27. № 1. С. 107–119.
 80. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В. Методы налоговой оптимизации. М.: Аналитика-Пресс, 2001. 579 с.
 81. Брузель М. Офшор – 2019: типові питання при реєстрації компанії та відкритті рахунку за кордоном. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100014189-40-1>.
 82. Букринський Б.В., Лайко О.І., Талпа В.П. Податкові інструменти стимулювання інвестиційного розвитку: світовий досвід та національні реалії. Економічні інновації. 2018. № 66. С.32–43.
 83. Бучик А.Ю. Сутність та правова характеристика податкового спору. Вісник Запорізького національного університету. № 4 (І) 2012. С.145-150.
 84. Бучинський О.Й. Особливості класифікації податкових спорів. Прикарпатський юридичний вісник. Випуск 4 (25). Том 2. 2018. С.48–52.
 85. Васильців Т.Г., Левицька О.О. Удосконалення інституціонального забезпечення державної політики протидії ухиленню від сплати податків із використанням офшорних юрисдикцій в Україні. Економіка та держава. № 3. 2020. С.17–22.
 86. Ватаманюк О.С. Агресивне податкове планування: негативні наслідки та напрями протидії. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. Випуск 1(9). 2018. С.153–158.
 87. Веніславський Ф. В. Зловживання правом в публічно-правовій сфері як загроза стабільності конституційного ладу України. Унів. наук. зап. 2009. № 3 (31). Хмельницький : Вид-во Хмельниц. ун-ту упр. та права, 2009. С.24–29.
 88. Вилкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. Санкт-Петербург: Питер, 2004. 275 с.

89. Винницький Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребления правом в сфере налогообложения / Д.В. Винницький. Право и экономика. 2003. № 1. С. 59–64.
90. Винницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницький. СПб.: Юрид. центр «Пресс», 2003. 397 с.
91. Виноградов А.В. Особливості правового статусу фізичної особи як платника податків. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. № 1. Т.2. 2017. С.53–58.
92. Вишемирський М.І. Податкові пільги за податковим законодавством України: дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 205 с.
93. Вітліна М.О. Шульга Т.М. Міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. Порівняльно-аналітичне право. 2019. № 1. С.178–180.
94. Вітлінський В. В. Джерела і види податкових ризиків їх взаємозв'язок / В. В. Вітлінський, О. М. Тимченко. Фінанси України. 2007. №3 С. 132–139.
95. Волков А.В. Презумпция добросовестности и разумности действий при осуществлении гражданских прав / А.В. Волков. Вестник Саратовской государственной академии права. 2008. № 5. С. 161–166.
96. Волкова Ю. О. Розвиток офшорних центрів у системі міжнародного бізнесу / Ю. О. Волкова. Формування ринкових відносин в Україні. 2008. № 1. С. 43–48.
97. Волохова М.П. Сучасний стан та напрями вдосконалення справляння місцевих податків і зборів в Україні. Економічні інновації. № 57. 2014. С.62–71.
98. Волохов О.С. Міжнародні правові акти як джерела трудового права України : автореф. дис ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Київ, 2013. 20 с.
99. Воронина Н.В. Понятие «недобросовестность налогоплательщика» в практике Конституционного Суда Российской федерации. Бухгалтер и закон. № 10 (82). 2005. С.25–44.
100. Воронова Л.К., Кучерявенко М.П., Пришва Н.Ю. Податкове право України: Кредитно-модульний курс: Навчальний посібник. К.: Правовое единство, Всеукраинская ассоциация издателей. 2009. 485 с.
101. Воронова Л.К. Фінансове право України: підруч. К. 2010. 395 с.

102. Воронцов А.Д. Анализ зарубежного опыта налогового планирования / А. Воронцов. Издательство проблем науки. 2016. № 6. С. 238–242.
103. Галкін І.Г. Організаційно-правові засади податкового планування з використанням зон зі спеціальним режимом оподаткування: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2006. 207 с.
104. Гарбінська-Руденко А.В. Правові аспекти врегулювання подвійного оподаткування між Україною та окремими зарубіжними країнами. Порівняльно-аналітичне право. № 5. 2018. С.200–203.
105. Гарагонич О. В. Інститути спільного інвестування в Україні: перспективи роботи за новими правилами / О. В. Гарагонич. Юридична газета. 2014. № 9-10. С. 27–29.
106. Гаруст В.Ю. Зарубіжний досвід контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів: можливість його використання в Україні. Право і безпека. 2005. № 4. С.57–60.
107. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права. К.: Знання, 2003. С.307 с.
108. Гейнц Р.М. Організаційно-правові форми юридичних осіб – суб'єктів підприємництва / Р. М. Гейнц. Наукові вісті Галицької академії. Збірник наукових статей. 2008. № 2(14). С. 171–175.
109. Гересименко Н.Н. Міжнародні податкові договори як інструмент державного управління у сфері оподаткування. Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. № 2. 2018. С.81–87.
110. Гетьманцев Д. Анти-BEPS реформа. Дзеркало тижня. № 23. 24 червня – 2 липня. URL: https://dt.ua/business/anti-beps-reforma_.html.
111. Гетманцев Д. Податок на виведений капітал може бути помилкою держави. URL: <http://nrcu.gov.ua/news.html?newsID=82465>.
112. Гетьманцев Д., Блажівська Н. Судові доктрини, що потребують перегляду з адміністративно-процесуального погляду. Право України. № 2 (84-101). 2018. С.84–101.
113. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М.: Человек слова, 2016. 714 с.
114. Глинов А. В. Административно-правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2005. 206 с.

115. Глубокова Н.Ю. Налоговое планирование: Учебно-методический комплекс. М.: Изд. центр ЕАОИ, 2008. 64 с.
116. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2008. 30 с.
117. Головін Д. В. Правове регулювання територіальних податкових преференцій : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2016. 209 с.
118. Городецкий А.Е. Механизмы уклонения от уплаты налогов и финансовый контроль. Закономерности и тенденции схемообразования. Аудит и финансовый анализ. 2004. № 1. С.5–41.
119. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. Офіційний вісник України. 2003 р. № 11. 462 с.
120. Грачов О.В. Податкова безпека як невід'ємна складова економічної безпеки підприємства. Економічна безпека: вісник економіки транспорту і промисловості. 2010. № 29. С. 86–88.
121. Греца С.М. Греца Я.В. Зміст правовідносин по адмініструванню податку на додану вартість. Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошук оптимальних моделей: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м.Ужгород, 3-4 травня 2019 року. С.177–183.
122. Греца С.М. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Ужгород, 2015. 204 с.
123. Греца Я.В. Актуальні проблеми правового регулювання відшкодування податку на додану вартість. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 8. Ужгород. 2007. С.321–324.
124. Греца Я.В., Бисага Ю.М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород: Ліра, 2007. 208 с.
125. Греца Я.В. Визначення місця здійснення господарської діяльності під час податкового планування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 59. Т.2. Ужгород. 2019. С.38–40.

126. Греца Я.В. Використання досвіду Європейського Союзу в процесі правового регулювання податкового планування України. Право як об'єднувач Європи: теорія та практика: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Братислава, Словацька Республіка. 21-23 жовтня 2010 р. С.140–141.
127. Греца Я.В. Використання прогалин податкового законодавства при здійсненні податкового планування. Україна-ЄС, правові, політичні, соціальні та економічні аспекти інтеграції: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Ужгород: Ліра, 2009. С.168–174.
128. Греца Я.В. Вплив законодавства про трансфертне ціноутворення на процес податкового планування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 26. Ужгород. 2014. С.149–151.
129. Греца Я.В. Гарантії захисту прав платників податків у процесі податкового планування. Закарпатські правові читання: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Ужгород. 19-21 квітня 2018 року. С.183–189.
130. Греца Я.В. Забезпечення основних принципів адміністративного судочинства в судовій практиці розгляду податкових спорів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 7. Ужгород. 2007. С.319–324.
131. Греца Я.В. Забезпечення принципу рівності при оподаткуванні доходів фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2020. № 1. с.64–68
132. Греца Я. В. Застосування судових доктрин у податкових спорах та їх вплив на податкове планування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. 2016. Випуск. 40(2). С.7–9.
133. Греца Я.В. Значення вибору структури і організаційно-правової форми господарської діяльності для оптимізації оподаткування. Приватне та публічне право. 2020. № 1. С.60–64.
134. Греца Я.В. Значення принципу стабільності податкового законодавства для здійснення ефективного податкового планування в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 16. Ужгород, 2011. С.188–190.

135. Греца Я.В. Значення судової практики в процесі податкового планування. Право як ефективний суспільний регулятор: матеріали міжнародної науково-практичної конференція. м.Львів, 15-16.02.2013 р. С.103–105.
136. Греца Я.В., Когут М.Г. Податкові системи Франції та Швеції: аналіз основних особливостей та можливість їх запозичення для України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 47. Ужгород, 2017. С.119–123.
137. Греца Я.В. Місце податкового планування в системі планування діяльності підприємства: правові аспекти. Юридичний науковий електронний журнал. Електронне наукове фахове видання. 2016. № 2. С.59–62.
138. Греца Я.В. Можливість застосування правової позиції Верховного Суду як джерела права в контексті податкового планування. Прикарпатський юридичний вісник. 2019. № 4. С.80–83.
139. Греца Я.В. Особливості визначення строків оскарження рішень органів податкової служби в судовому порядку. Правова позиція. 2020. № 1 (26). С.30–33.
140. Греца Я.В. Особливості врахування резидентського статусу платників податків – фізичних осіб у разі здійснення податкового планування. Порівняльно-аналітичне право. № 5. 2019. С.225–227.
141. Греца Я.В. Перспективи податкового планування в Україні в умовах розширення співпраці з ЄС. Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м.Ужгород, 17.02.2013 р. С.137–141.
142. Греца Я.В. Правова оцінка податкових ризиків у процесі податкового планування. Електронне наукове видання «Порівняльно-аналітичне право». 2017. № 6. С.201–205.
143. Греца Я.В. Правова природа юридичної відповідальності посадових осіб органів державної податкової служби. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 10. Ужгород, 2008. С.317–321.
144. Греца Я.В. Правові аспекти застосування податкової застави для забезпечення виконання податкових зобов'язань. Науковий вісник

- Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 9. Ужгород, 2008. С.425–429.
145. Греца Я.В. Правові аспекти застосування спрощеної системи оподаткування при здійсненні податкового планування. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки. 2020. Том 31 (70) № 1. С.124–128.
146. Греца Я.В. Правові аспекти співвідношення понять «податкове планування», «податкова оптимізація» і «мінімізація податків». Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 18. Ужгород, 2012. С.158–159.
147. Греца Я.В. Правові засоби забезпечення захисту прав платників податків у процедурі адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. Держава і право. Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 40. К.: Інститут держави і права ім. Корецького НАН України. 2008. С. 352–358.
148. Греца Я.В. Практичні аспекти виконання обов'язку доказування у податкових спорах та їх значення для здійснення податкового планування. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція». 2019. Т.2. № 42. С.19–21.
149. Греца Я.В. Принципи податкового планування, їх зміст та значення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 48. Ужгород, 2018. С.138–142.
150. Греца Я.В. Проблемні питання податкового планування при сплаті податку на додану вартість. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 12. Ужгород, 2009. С.436–439.
151. Греца Я.В. Теоретичні аспекти класифікації податкового планування. Розвиток юридичної науки: проблеми і перспективи: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Словацька Республіка - Україна, 3-6 травня 2016 року. С.37–38.
152. Гречко А.В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». 2016. № 13. С. 85–91.

153. Гринченко І.М., М.О.Полєнніков. Використання інформаційних джерел (баз даних) з питань трансфертного ціноутворення в судово-економічній експертизі. Криміналістика і судова експертиза. 2019. Випуск 64. С.708–720.
154. Грінько А.П., Бочуля Т.В., Волошенюк І.Є. Дослідження організації податкового планування як однієї з умов ефективного розвитку вітчизняних підприємств. Технологический аудит и резервы производства. 2016. № 6/4(32). С.15–20.
155. Громов М. А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.14. Москва. 2003. 189 с.
156. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: моногр. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Вольтерс Клувер, 2007. 432 с.
157. Гусева Т.А. Налоговое планирование: концепция правового регулирования. Орел: Орел ГТУ, 2007. 326 с.
158. Гусева Т. А., Чуряев А. В. Принципы налогового планирования как правового института. Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 4. С. 3– 9.
159. Гусейнова Е.Ф. Пільги як інструмент податкового регулювання. Економіка і суспільство. № 17. 2018. С.529–532.
160. Гуцул І.А. Моніторинг способів протидії ухиленню від оподаткування. Причорноморські економічні студії. 2017. № 18. С.151–155.
161. Давискіба К.В., Карпова В.В., Ревенко О.В. Податкова культура і проблеми її формування в сучасних умовах. Інфраструктура ринку. Випуск 19. 2018. С.457–463.
162. Даль В. И. Большой толковый словарь русского языка / В. И. Даль. М.: Изд-во АСТ, 2010. 815 с.
163. Данілов С.О., Касьяненко Л.М. Умови вирішення податкових колізій. «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»: збірник тез Податкового конгресу. м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р. 2019. С.42–45.
164. Делас В.А., Грицаюк А.В. Актуальні проблеми та напрями реформування спрощеної системи оподаткування в Україні. International

- Scientific Journal «Internauka». URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15209421251472.pdf>.
165. Демейер К. Предотвращение налоговых злоупотреблений законодательством Бельгии / Kurt Demeeyere. «Налоговые споры: опыт России и других стран» : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва: Статут, 2009. С. 213–216.
 166. Дем'янчук Ю.Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 213 с.
 167. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. № 606. С. 355–361.
 168. Джох Р.В. Трансфертне ціноутворення: причини виникнення й історія розвитку правового регулювання. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2015. № 15. Т.1. С. 101–104.
 169. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний): монографія. Київ: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2009. 176 с.
 170. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку: моногр. Х.: Апостроф, 2010. 328 с.
 171. Добрева Ю. Тенденції деофшоризації в Україні. Практичні рекомендації щодо роботи з нерезидентами. URL: https://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ008974
 172. Домнин С.А. К вопросу о злоупотреблении правами в налоговых правоотношениях. Налоги и налогообложение. 2009. № 5. С. 47–49.
 173. Донець Д. Трансфертне ціноутворення по-українськи. Юрист і закон. 2013. № 53. С.11–15.
 174. Драч С. Автоматичний обмін податковою інформацією: чого чекати Україні. URL: <http://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/avtomatichniy-obmin-podatkovoyu-informaciyu-chogo-chekati-ukrayini.html>.

175. Дутчак А.В. Соціально-економічний механізм функціонування ринкового розподілу доходів: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.01. Чернівці, 2015. 250 с.
176. Евстегнеев Е. Н., Викторова Н. Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: моногр. М.: Инфра-М, 2018. 270 с.
177. Економіка та фінанси підприємства: підручник / І. М. Петрович, Л. М. Прокопишин-Рашкевич. Львів, 2014. 408 с.
178. Євтушенко Н.О. Податкові ризики та система керування ними. Вісник Дніпропетровського університету. Серія: Менеджмент інновацій. 2016. Випуск 6. С.68–77.
179. Емельянов В. Запрет злоупотребления гражданскими правами. URL: <http://jurqa.hut.ru/all.docs/g/a/tmxeibvj.htm>.
180. Елинский А. В. Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере. Налоговые споры: опыт России и других стран : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С.200–206.
181. Елисеєв А., Пидлужный Н. Налоговое планирование. Минимизация налогообложения законными способами. Днепропетровск.: ООО «Баланс-Клуб», 2002. 221с.
182. Єлісеєв А.В., Загородній А.Г. Види податкового планування за класифікаційними ознаками. Податкове планування. 2001. № 9. С.24–31.
183. Єлісеєв А. В. Організація податкового планування на підприємстві. URL: http://www.vlasnasprava.info/ua/business_az/how_to_grow/taxation.html?_m=publications&t=rec&id=474&s=print.
184. Єлісеєв А.В. Податкове планування на підприємстві: дис. ... канд. економ. наук: 08.06.01. Львів, 2003. 204 с.
185. Єріс Л.М. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств. Актуальні проблеми економіки. 2004. № 2. С.76–86.
186. Жернаков М.В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 396 с.
187. Жернаков М. В. Стимули платників податків і зборів як учасників відносин податкового адміністрування. Форум права. 2011. № 4. С. 262–266.

188. Жужа М. К. Принципові ознаки малого підприємництва як суб'єкта оподаткування. Європейські перспективи. 2015. Вип. 5. С. 32–38.
189. Забаренко Ю.О. Сучасна практика застосування методів податкового планування діяльності підприємств провідних країн світу у посткризовий період. Стратегія розвитку України. 2012. № 1. С.90–99.
190. Завьялова Ю.Н. Трансфертное ценообразование: объект уничтожения или насущная потребность? Налоговед. 2005. № 4. URL: <http://nalogoved.ru/art/176.10>.
191. Загрянська М. 15-й крок плану BEPS: що передбачає MLI-конвенція. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/15y-krok-planu-beps-shcho-peredbachae-mlikonvenciya.html>.
192. Задорожная А.И. История института налогового регулирования трансфертного ценообразования. Петербургский юрист. 2014. № 3. С.146–165.
193. Замасло О. Роль податкового планування у розробці стратегії розвитку підприємства. Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Вип. 12. Львівський національний університет імені Івана Франка; Центр ринкознавства «Інтереско». Львів, 2003. С.292–295.
194. Занкин Д.Б. Разграничение налоговой оптимизации и налоговых правонарушений. Ваш налоговый адвокат. 2004. № 2. С.64–69.
195. Заяць Р.В. Форми господарювання та підприємницька діяльність. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2015. № 2. С.60–67.
196. Зельдіна О.Р., Хрімлі О.Г. Судовий захист прав суб'єктів підприємництва: теоретичні та практичні аспекти: монографія / О.Р.Зельдіна, О.Г.Хрімлі; НАН України, Ін-т економіко-правових досліджень. К.: Юрінком Інтер, 2015. 176 с.
197. Зоріна О.І. Фінансово-правове (податкове) регулювання використання офшорів у господарській діяльності юридичних осіб: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2009. 204 с.
198. Зябриков В. В. Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства: дис. ... канд. экон.наук: 05.13.10. Санкт-Петербург: Изд-во Спб ГУ, 1997. 205 с.

199. Іванов Ю.Б., Вінникова О.С. Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та перспективи розвитку. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2009. № 647. С.356–363.
200. Іванов Ю.Б. Нагальні проблеми формування державної податкової політики в Україні / Ю. Б. Іванов, К. І. Швабій. Фінанси України. 2017. № 5. С.39–52.
201. Іванова В. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. / В. Іванова. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 471 с.
202. Івашова Л.М., Івашов М.Ф. Реформування як перманентний процес в Україні: інституційні загрози національним інтересам та шляхи їх нівелювання. «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»: збірник тез Податкового конгресу. м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р. Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С.46–51.
203. Ігношина Є. Загальні правила щодо протидії ухиленню від сплати податків (GAAR) як інструмент регулювання міжнародного оподаткування. Економіка і право. 2015. № 07–08. С.41–46.
204. Ільков В. Судове рішення як джерело права в адміністративному судочинстві під час розгляду справ з податкових правовідносин. Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.118–122.
205. Імплементация плану BEPS в Україні: проблеми і перспективи. URL: https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2017/12/2_3_Jak-Ukraina-vprovadzhuie-plan-BEPS-RESheTNIK-Olga-radnik-Ario-Law-Firm.pdf.
206. Індивідуальна податкова консультація від 14.03.18 р. № 1009/Б/99-99-13-01-02-14/ІПК/ URL: <https://balance.ua/news/post/chto-nemozhet-vklyuchat-v-rasxody-predprinimatel-na-obshhej-sisteme>.
207. Ініціативи G20 змушують замислитися про зміну юрисдикції / Україна і світ. URL: <http://ua-inter.net/archives/1641>.
208. Іванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: учеб. пособ. Харьков: Инжэк, 2006. 488 с.

209. Игнатов А. В. К вопросу о добросовестности налогоплательщиков. *Налоги и налогообложение*. 2005. № 5. С. 75–76.
210. Калаков Р.Н. О налоговых льготах и преференциях. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 26. С. 52–62.
211. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2015. Т. 168. С. 120–124.
212. Карпов Л.Н. Проблемные аспекты определения и классификация факторов налоговых рисков. *Бизнес Информ. Научный информационный журнал*. № 12 (2). 2007. С. 43–46.
213. Катасонов В. «Чорні діри» світової фінансової системи / В. Катасонов. Інформаційно-аналітичний портал Українського агентства фінансового розвитку «Україна фінансова». URL: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/gkr/204.htm.
214. Катона О.С. Інституціональні засади розвитку податкової культури в державі. *Ефективна економіка*. № 12. 2015. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4678>.
215. Кобзар Т.С. Сучасний погляд на значення офшорних зон в світі і Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 4. С. 161–163.
216. Ковальчук К.Ф., Петрова Л.В. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. *Економічний вісник*. 2017. №4. С.100–106.
217. Кодлов Є.О. Регулювання офшорних зон у податковому праві України і зарубіжних державах. *Молодий вчений*. № 4 (68). 2019. С.375–380.
218. Коломієць Г.Б. Генеза та перспективи становлення податкового планування в Україні. *Проблеми формирования новой экономики XXI века: матеріали міжнар. наук.-практичної конференції*. Київ, 19 грудня 2008 р. URL: http://www.confcontact.com/2008dec/7_kolomiec.php.
219. Корнаухов М.В. Разграничение цивилизованной оптимизации и уклонения от налогообложения. *Налоговые споры: теория и практика*. 2005. № 8. С. 11–17.
220. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/print1389900054266396>.

221. Козик В. В. Міжнародні економічні відносини: навч. посібник / В. В. Козик, Л. А. Панкова, Н. Б. Даниленко. К.: Знання, 2008. 255 с.
222. Колупаєва І.В., Шелест О.Л. Спрощена система оподаткування: сучасний стан та вплив. Економічний вісник Донбасу. № 2 (32). 2013. С.107–111.
223. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016?find=1&text=%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%86%D0%B5%D0%BD%D1%82#w11.
224. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.
225. Конституція України. Затв. Законом України від 28 червня 1996 року. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30 (23.07.96). 141с.
226. Конюшко К. Інституційний механізм розгляду податкових спорів: поняття та основні елементи. Теорія і практика інтелектуальної власності. № 2. 2014. С.57–63.
227. Корнеева Е. Я. Офшорный мир. Взгляд изнутри / Е. Я. Корнеева. М.: Экономика, 2001. 318с.
228. Косенкова А. Розвиток концепції бенефіціарного власника при імплементації плану BEPS в Україні. Підприємництво, господарство і право. 2019. № 8. С.128–133.
229. Кочерова Г.Ю. Аспекти розвитку податкової свідомості в середовищі конфлікту інтересів суб'єктів оподаткування. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. № 17. Т.2. 2017. С.152–157.
230. Красовська Ю.В., Подлевська О.М. Поточне планування торговельного підприємства та роль у ньому трансфертного ціноутворення. Причорноморські економічні студії. Випуск 38-1. 2019. С.114–118.
231. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001. Відом. Верховн. Ради України. 2001. №25-26. С.131.
232. Кривов В.А. Визначення поняття «податкова пільга» в Україні та особливості її застосування в зарубіжних країнах. Порівняльно-аналітичне право. № 5. 2017. С.224–226.
233. Кріль І.М., Кміть В.М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні. Економикс. 2013. № 1. С.172–177.

234. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Методологічні засади формування звіту в розрізі країн у рамках реалізації вимог плану дій BEPS в Україні. Бізнесінформ. 2019. № 9. С.210–217.
235. Куделко И. Конфликт интересов – правило не для практического применения? Юридическая практика. 2004. № 42. С.22.
236. Кузнецова В.В. Основы налогового менеджмента: Учебник. М.: ООО «ТД «Издательский Мир книги», 2010. 239 с.
237. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.
238. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
239. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підруч. Харків : Право, 2012. 528 с.
240. Ларин В.В. К вопросу о противоправности злоупотребления правом. Право и политика. 2007. №3. С.26–30.
241. Ларо Д. Развитие доктрин деловой цели и экономической сущности в США. David Laro. Налоговые споры: опыт России и других стран: сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва: Статут, 2010. С.184–213.
242. Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямків плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики України. «Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети»: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.63–70.
243. Латковська Т.А. Правова природа податкових конфліктів. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2013. Вип. 1. С. 139-151. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo_2013_1_16.
244. Лебедзевич Я.В., Кузмінська Т.С. Основні методи аналізу податкових ризиків в процесі прийняття управлінських рішень. Вісник ЖДТУ. 2013. № 2 (64) С.252–260.
245. Лепетюк О. Операція «Антиофшор», або як ще Україна може протидіяти ухиленню від сплати податків. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2017/02/3/619505/>

246. Лесова А.М., Безбородов Н.Ю. Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии. «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года»: материалы научно-практической конференции, 14-15 апреля 2006, г. Москва. С.198–204.
247. Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2018. 316 с.
248. Липатова И.В. Механизмы международного налогового планирования: теория и практика применения. Международный бухгалтерский учет. № 37 (187). 2011. С.52–62.
249. Маглаперідзе А.С., Храпкіна В.В. Податковий менеджмент: Навч. пос. К.: Центр учбової літератури, 2008. 328 с.
250. Магопець О.А. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2017. вип. 32. С.160–171.
251. Майорова Т.В. Інвестиційний податковий кредит як непрямий метод фінансування інноваційної діяльності. Економіка та держава. 2015. № 2. С.31–34.
252. Макарук О.В. Проблеми застосування податкових пільг в Україні та перспективи їх вирішення. Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах: матер. V Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих вчених. м. Бердянськ, 27-28 січня 2016 р. С.155–156.
253. Максименко А.В. Офшорні механізми в європейському оподаткуванні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14. частина 2. 2017. С.24–26.
254. Малеин Н.С. Правонарушение: понятие, причины, ответственность / Н.С.Малеин. М.: Юрид.лит., 1985. 189 с.
255. Малиновский А. А. Злоупотребление правами налогоплательщика: сравнительно-правовые аспекты. Вестн. МГИМО. Вып. № 2 (29). 2013. С. 156–161.
256. Мальярчук І.А. Класифікація податкових спорів. Актуальні проблеми політики. 2013. Вип. 48. С.349–357.

257. Маринчак Є.С. Проблемні питання основних критеріїв детермінації резидентського статусу платників податків. Держава і регіони. Серія: Право. 2015. № 4 (50). С.22–28.
258. Мартемьянов В. С. Хозяйственное право : курс лекций. Т.1 / В.С. Мартемьянов. М. : БЕК, 1994. 312 с.
259. Марченко В.Б. Приєднання до плану BEPS та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Порівняльно-аналітичне право. 2018. № 4. С.301–303.
260. Марчук А. Несколько слов о важности налогового планирования в деятельности предприятия. Бизнес. 2000. №37 (400). С.19–22.
261. Мельник Ю.О. Причини та наслідки правових обмежень податкового планування. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2017. № 26. С.129–132.
262. Мельниченко Р.В. Адміністративно-правові засади податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні: дис... канд. юрид. наук. 12.00.07. К., 2018. 223 с.
263. Михайленко О.В., Козаченко В.О. Місце та аналіз місцевих податків і зборів з урахуванням особливостей змін законодавчо-нормативної бази. Економіка і суспільство. 2017. № 10. С.781–785.
264. Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис...канд. юрид. наук. М., 2004. 173 с.
265. Міжнародні податкові відносини. URL: <https://mof.gov.ua/uk/international-tax-relations>.
266. Мінцберг Г. Зліт та падіння стратегічного планування / Г. Мінцберг. К. : Вид-во Олексія Капусти, 2008. 389 с.
267. Мішин М., Курілов Є. Документація з трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід. Вісник. Офіційно про податки. 2015. № 15. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8219>.
268. Мішин М., Курілов Є. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції і перспективи. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6064>
269. Москаленко Н. В. Проблеми, зумовлені функціонуванням офшорних юрисдикцій, та шляхи їх розв'язання. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 10. С. 117–121.

270. Мудрак Н.О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Випуск 25, частина 2. С.5–11.
271. Муранов А.И. Проблема «обхода закона» в материальном и коллизионном праве: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.03. М., 1999. 272 с.
272. Назаренко Г.В., Маніна А.С. Аналіз зарубіжного досвіду податкового планування на підприємстві. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. вип.16. С.758–762.
273. Назаров В.К. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и споров. Финансовое право. 2007. № 10. С. 26–28.
274. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.
275. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб в редакції від 27.07.2010 року. URL: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf.
276. Настанови стосовно реалізації Плану дій щодо BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://www.slideshare.net/ua_minfin/beps-80883524.
277. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. М.: Волтерс Клувер, 2007. 288 с.
278. Нечай А.А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: моногр. Чернівці: Рута, 2004. 243 с.
279. Новік О.І. Агресивне податкове планування: теорія і практика боротьби за кордоном. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. м. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.72–77.
280. Новицька Н.В. Податкова інверсія як метод агресивного податкового планування. Механізми протидії агресивному податковому пла-

- нуванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.66–71.
281. Новицький В.А. Оцінка ефективності протидії використанню низькоподаткових юрисдикцій у схемах агресивного податкового планування. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.63–66.
282. Онищук Н.Ю. Правове регулювання протидії уникненню оподаткування: порівняльно-правовий аспект. Фінансове право. 2014. № 2 (28). С.25–27.
283. Оніщик Ю. В. Розмежування законних і незаконних діянь у податковій сфері: досвід Італії. Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2011. № 2(53). С. 155–159.
284. Оніщик Ю. Судова доктрина «сутність над формою»: досвід Італії. Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. м. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.144–147.
285. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 N 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45176/.
286. Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 N 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52977/.
287. Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 N 451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о про-

- верке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52611/.
288. Орахелашвили Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: автореф. дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2004. 19 с.
289. Орлеан А. Адаптація законодавства України у сфері протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, до законодавства ЄС. Науковий часопис Національної академії прокуратури України. 2017. № 2. С.127–135.
290. Орлюк О.П. Фінансове право. К.: Юріком Інтер, 2003. 528 с.
291. Офшорні зони як інструмент міжнародної податкової конкуренції / Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. URL: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/znpnudps/2009_1/pdf/09kvmitc.pdf/.
292. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: монография / за общ. ред. Пансков В. Г. М.: Юрайт, 2012. С. 415.
293. Папкина О.А. Судейское усмотрение в гражданском процессе: автореферат дисс... канд. юрид. наук: 12.00.03. М., 1997. 22 с.
294. Парламент підтримав підвищення лімітів для ФОП I, II, III груп спрощеної системи оподаткування до 1, 5 та 7 мільйонів гривень на рік. URL: <https://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=8ae75c68-3e7e-483e-a7d0-2dacf240eaeef&title=ParlamentPidtrimavPidvischeniaLimitivDliaFopl-Ii-IiiGrupSproshchenoiSistemiOpodatkuvanniaDo1-5-Ta7-MilionivGrivenNaRik>.
295. Патакіова М., Греца Я.В. Особливості правового регулювання податкового планування в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. Випуск 13. Ужгород. 2010. С.389–391.
296. Пашков К. Ю. Понятие «добросовестный налогоплательщик» в российском налоговом праве. Налоги и налогообложение. 2004. № 10. С. 33–36.
297. Пепеляев С. Г. Современные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями. «Налоговые споры: опыт России и других стран»: сб. по матер. междунар. науч.-практ. конф. г. Москва, 12–13 ноября 2007 г. под ред. С. Г. Пепеляева. Москва: Статут, 2008. С. 112–133.

298. Пеппер Дж. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. М.: ИНФРА-М, 1999. XII. 228 с.
299. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. К., 2013. 15 с.
300. Пилипенко А.А. К вопросу о злоупотреблении правом в налоговых отношениях. Финансовое право. 2013. № 2. С. 36–40.
301. Пилипенко А.А. Научно-доктринальное понимание пределов налогового планирования. Промышленно-торговое право. 2012. № 6. С. 84–89.
302. Пилипенко А.А. Отдельные аспекты применения доктрины должной осмотрительности в республике Беларусь в сфере налоговых отношений. URL: <http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/211934/1/55-60.pdf>.
303. Пилипів В.В. Особливості інструментарію протидії агресивному податковому плануванню в розвинених країнах. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.82–86.
304. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление. URL: <http://organictheory.ru/taxplanning/taxrisk/>.
305. Пинчук В. Офіційне з'ясування всіх обставин справи – обов'язок суду. URL: https://dominanta.od.ua/uk/news/oficijne_z%2%90%99jasuvannja_vsikh_obstavin_spravi_%E2%90%93_obov%2%90%99jazok_sudu_.
306. Писаренко Н. Судова доктрина: джерело права чи приклад правозастосування (деякі міркування на тлі змінених положень Кодексу адміністративного судочинства України). Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С. 153–161.
307. Писаренко Н.Б., Сьоміна В.А. Адміністративно-правові спори (удосконалення порядку вирішення): монографія / Н.Б.Писаренко, В.А.Сьоміна. Харків: Право, 2012. 136 с.
308. Планування діяльності підприємства: Навч. посіб. / За заг. ред. В.Є. Москалюка. К.: КНЕУ, 2005. 384 с.

309. Податкова система України: Підручник / За ред. Федосова В.М. К.: Либідь, 1994. 464 с.
310. Податкове планування на мікрорівні: навчально-методичний посібник для студентів, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем бакалавр за галуззю знань – 0305 «Економіка та підприємництво» за напрямом підготовки – 6.030508 «Фінанси і кредит» / Укл. Т.Ю.Александрюк, Т.О.Дулік, Л.Г.Маркова, В.Є.Тараненко. Дніпропетровськ: Дніпропетровська державна фінансова академія, 2009. 78 с.
311. Податкове планування при BEPS: як будувати будинок в умовах ландшафту, що змінюється / Світлана Мусяєнко, лектор Legal High School. URL: <https://lhs.net.ua/podatkove-planuvannia-pry-beps-iak-buduvaty-budynok-v-umovakh-landshaftu-shchozminiuietsia-svitlana-musiienko-lektor-na-legal-high-school>.
312. Податкове право. Навч.посіб. / Г.В.Бех, О.О.Дмитрик, Д.А.Кобильнік та ін. / За ред. проф. М.П.Кучерявенка. К.: Юріком Інтер, 2003. 400 с.
313. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К.: Знання, 2012. 389 с.
314. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. Голос України. 2010. № 229-230.
315. Податковий менеджмент : підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. К. : Знання, 2008. 525 с.
316. Покатаєва О.В., Кучерова Г.Ю. Стратегічне планування розвитку оподаткування в країнах ЄС. Економічний вісник Донбасу. 2015. № 2(40). С.88–95.
317. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. М.: Статут (в серии «Классика российской цивилистики»), 1998. 353 с.
318. Поліванцев А.С. Щодо історичної ролі податків у міжнародних економічних відносинах. Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. 2010. №892. С.218–222.
319. Полянський Д., Бахарєва Н. Особливості трансфертного ціноутворення. Юридична газета. 2013. № 37. С.28–31.
320. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджен-

- ний Постановою КМУ від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.
321. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>.
322. Постанова Верховного Суду від 07.03.2019 року у справі № 818/3838/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80317889>.
323. Постанова Верховного Суду від 08.08.2019 року по справі № 480/106/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83513564>.
324. Постанова Верховного Суду від 25.10.2019 року по справі № 640/20569/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85207517>.
325. Постанова Верховного суду від 12.07.2019 року у справі №2а-0770/2388/12. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83024845>.
326. Постанова Верховного Суду від 04.09.2018 року по справі № 816/1488/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76248076>.
327. Постанова Верховного Суду від 05 листопада 2019 року по справі № 813/3661/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85425575>.
328. Постанова Верховного Суду від 07.08.2018 року по справі №808/760/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75734046>.
329. Постанова Верховного Суду від 24 січня 2020 року по справі 803/188/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87144610>.
330. Потернак Ю.П. Податковий контроль в системі забезпечення економічної безпеки держави. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2013. № 1. С.105–112.
331. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61889 (дата звернення: 04.08.2019).
332. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: монографія / С.М.Греца, Ю.М.Бисага, В.І.Ярема та ін. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.

333. Применение категории «добросовестность» в публичной сфере: доктринально-прикладной аспект. URL: <http://elib.bsu.by/handle/123456789/12556>.
334. Принципы, пределы, основания ограничения прав и свобод человека по российскому законодательству и международному праву. Государство и право: круглый стол. 1998. № 7. С.20–42.
335. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : моногр. К.: ЕксОб, 2003. 279 с.
336. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, Г.М. Дорожкіна, В.В. Карпова та ін.; за заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. 448 с.
337. Про валюту і валютні операції. Закон України від 21.06.2018 року № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>.
338. Про вжиття заходів. Лист ДПС України від 15.02.2013 р. N 3848/7/10-1017/575. URL: <https://zakon.help/article/podatkovovo-pravovi-doktrini-ta-prikjadi-praktichnogo>.
339. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини. Закон України від 23.02.2006 №3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text>.
340. Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших законів України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі та послуг. Закон України від 20 вересня 2019 року № 128-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/128-20#Text>.
341. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році. Закон України від 07.12.2017 р. N 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text>.
342. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Проект Закону України № 1210. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1210&skl=10.

343. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі і послуг. Закон України від 20 вересня 2019 року № 129-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/129-20#Text>.
344. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні. Закон України від 21.12.2016 р. № № 1797-VIII. Відомості Верховної Ради (ВВР). 2017. № 5-6. Ст.48.
345. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування податком на додану вартість електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташовано на митній території України. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67703.
346. Про затвердження Змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2019 № 481. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1217-19#Text>.
347. 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, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977. Постанова Кабінету Міністрів України № 1045 від 27 грудня 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#n10>.
348. 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. Постанова Кабінету Міністрів України № 480 від 04.07.2017р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text>.
349. Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. Постанова Кабінету Міністрів України 27.12.2010 року № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF#Text>.

350. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо витрат приватного нотаріуса. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 року № 884. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/13690__13690.
351. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів). Наказ ДПС України від 24.12.2012 року № 1185. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovi-konsultatsii/62191.html>.
352. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 08.07.2010 року № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
353. Прокофьев И. В., Каратаев С. В., Трошин Н. Н., Шарова Е. А. Деофшоризация национальной экономики: международный опыт и российские инициативы. Проблемы национальной стратегии. 2014. № 3 (24). С.184–219.
354. Про міжнародне приватне право. Закон України від 23.06.2005 року. Голос України. 2005 р. №138 від 29.07.2005.
355. Про підтвердження статусу податкового резидента України. Наказ ДПА України № 173 від 12.04.2002 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02#Text>.
356. Про транзит вантажів. Закон України від 20 жовтня 1999 року № 1172-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1172-14#Text>.
357. Проскура К.П. Методичні підходи та принципи податкового планування на підприємствах. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.92–97.
358. Проскура К. П. Тонка капіталізація: сутність і правила застосування в системі руху глобальних фінансових потоків. Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». 2016. № 15(1). С. 29–37.
359. Про судоустрій і статус суддів. Закон України від 02.06.2016 року № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>.

360. Путилин Д. Опасные налоговые схемы / Д. Путилин. 2-е изд., испр. и доп. М. : Альбина Паблшера, 2009. 347 с.
361. Ревенков П.В., Воронин А.Н. Офшорные зоны: законы привлекательности. Международные банковские операции. 2010. № 1. С. 93–102.
362. Регресивна ставка ЄСВ: чи підуть в «тінь» білі комірці? URL: <http://cost.ua/news/644-regressive-rate-single-social-contribution/>.
363. Рекомендації з реалізації плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf
364. Рішення ЄСПЛ [ВП] у справі «Iatridis v. Greece» від 25.03.1999 р., заява № 31107/96. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58227>.
365. Рішення ЄСПЛ у справі «Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium» від 20.11.1995 р., заява № 17849/91. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58056>.
366. Рішення ЄСПЛ від 6 вересня 2005 року заява N 65518/01 у справі «Салов проти України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_428#Text.
367. Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» від 07.07.2011 р., заява № 39766/05. URL: old.minjust.gov.ua/file/25055.docx.
368. Рішення Конституційного Суду України від 7 липня 2004 року № 14-рп/2004 у справі за конституційним поданням 56 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу другого частини першої статті 39 Закону України «Про вищу освіту» (справа про граничний вік кандидата на посаду керівника вищого навчального закладу). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v014p710-04#Text>.
369. Рішення Івано-Франківського міського суду від 21.05.2019 по справі №344/768/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81872028>.
370. Рогач О.Я. Зловживання правом: теоретико-правове дослідження. Ужгород: Ліра, 2011. 368 с.
371. Романчук Я. Вибір методу визначення ціни для цілей трансфертного ціноутворення. URL: <https://eucon.ua/vy-bir-metodu-vy-znachennya-tsiny-dlya-tsilej-transfertnogo-tsinoutvorennya/>.

372. Россіхіна Г.В. Податкове планування: концепція правового регулювання. Вісн. нац. ун-ту ім. В. Н. Каразіна. 2009. Вип. 1(5). URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/vkhnu/Pravo/2009_841/33.pdf
373. Русяев Н.А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в Германии. Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 10. URL: <http://www.base.consultant.ru>.
374. Рюмин С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы. Налоговый вестник. 2005. № 2. С.122–129.
375. Савсерис С.В. Категория недобросовестность в налоговом праве: автореферат дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2006. 22 с.
376. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. М.: Статут, 2007. 191 с.
377. Савченко А.М. Блищик Л.В. Аналіз рівня податкового навантаження в контексті імплементації європейських стандартів у національну економіку України. Економіка та держава. № 5. 2018. С.93–96.
378. Савченко Л.А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України / Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко; Державна податкова адміністрація України, Національна академія держ. податкової служби України. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2005. 228 с.
379. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні [Текст] : автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2002. 29 с.
380. Савченко Т.Г. Напрямки удосконалення економіко-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. Економіка і регіон. 2006. №3. С. 48–56.
381. Салахова Д.Ф., Фетісова С.В., Окремі підходи до протидії мінімізації сплати податків в країнах ЄС. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.107–110.
382. Самбор М. Судова доктрина: проблеми впровадження та застосування. Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми,

- виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.170–173.
383. Санаіахметова Н.О. Підприємницьке право: Навч. посіб. 3-тє вид, переробл. і доп. К.: А.С.К., 2005. 912 с.
384. Сардак С.Е., Ситнік А.І. Вплив офшорних зон на економіку держави (на прикладі України). Інфраструктура ринку. 2018. вип.25. С.52-57.
385. Сахно Д.С. Зловживання правом у податкових відносинах: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2019. 233 с.
386. Сєдих О. І. Податкові ризики підприємства в умовах глобалізації. Економічний вісник Донбасу. 2011. № 3 (25). С.118–122.
387. Семенов Г.А., Бугай В.З., Семенов А.Г., Бугай А.В. Фінансове планування і управління на підприємствах. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 432 с.
388. Сибірянська Ю.В. Волончай А.С. Теоретичні та практичні аспекти застосування податкових пільг в Україні. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe? C21COM=2&I21DBN=UJRN& P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/econom_2014_1_11.pdf.
389. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: Підручник. 4-тє видання. К: Алерта, 2017. 528 с.
390. Скоромцова Т.О. Трансфертне ціноутворення і агресивне податкове планування: міжнародне та національне регулювання. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб.матер.наук.-методол.семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.111–114.
391. Слатвінська М.О. Податкові пільги як інструмент реалізації фіскальної політики. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jsui/handle/123456789/7254>.
392. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу: дис... кан. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2018. 199 с.
393. Смичок Є.М. Юридичні презумпції у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 190 с.

394. Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14. Саратов, 2011. 58 с.
395. Смородинская Н. Свободные экономические зоны: мировой опыт и российские перспективы / Н.Смородинская, А.Капустин. Вопросы экономики. 1995. № 12. С.39–47.
396. Соколовська А., Луніна І. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення. Економіка України. 2005. №9. С.21–30.
397. Солодан К. План BEPS як інструмент вирішення проблем правового регулювання оподаткування електронної комерції // Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.83–86.
398. Справочник финансиста / Под ред. проф. Уткина Э.А. М.: Ассоциация авторов и издателей «Тандем», Издательство ЭКМОС, 1998. 496 с.
399. Старженецкая Л. Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=6kCFDwAAQBAJ&pg>
400. Стародуб Д.М. Міждержавний обмін інформацією з податкових питань. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб.матер.наук-методол.семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С.120–124.
401. Стародуб Д. М., Шавло І. А. Протидія неналежному використанню податково-прозорих організаційно-правових форм суб'єктів господарювання у контексті міжнародного досвіду. Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика). 2018. Вип. 3–4 (12–13). С.117–124.
402. Стасіневич С.А., Фітьмова К.Ю. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні. Науковий вісник НУБІП України. 2015. № 222. С.171–176
403. Степанов Д.И. Вопросы методологии цивилистической доктрины. Актуальные проблемы гражданского права. М.: Норма. 2003. вып. 6. С. 3–32.

404. Степанюк Є. План дій BEPS в Україні: керуємо світом чи обираємо місце на узбіччі. URL: https://dt.ua/macrolevel/plan-diy-beps-v-ukrayini-283563_.html.
405. Стэнли Р. Энциклопедия офф-шорного бизнеса 1996 / Р. Стэнли, Э. Абубекеров. Практическое руководство: ежегодник. Лондон–Цюрих– Бостон, 1995. 230 с.
406. Столяров В.Ф., Островецкий В.І. Становлення та розвиток офшорної діяльності резидентів України. Економічний вісник Донбасу. № 1(43). 2016. С.68–82.
407. Супруненко С.А. Податкове планування як засіб гармонізації відносин держави та суб'єктів господарювання. Економічний аналіз. 2013. Т.13. С.194–200.
408. Сутырин С., Погорлецкий А. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / С.Сутырин, А.Погорлецкий. СПб.: Полиус, 1998. 577 с.
409. Сушкова О.Є. Методи податкового планування, які використовуються у схемах мінімізації податків в Україні. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С. 115–120.
410. Сушкова О.Є., Шкуренко Н.Г. Порядок формування профілю податкового ризику з метою проведення документальної перевірки ризикових суб'єктів господарювання. Приазовський економічний вісник. 2019. Випуск 4(15). С.268–274.
411. Сьоміна В.А. Принцип офіційного з'ясування всіх обставин справи та його втілення в адміністративному судочинстві. Карпатський правничий часопис. №3. 2013. С.87–90.
412. Таранов І.М. Фіксальний потенціал України та ефективність справляння податків: дис... канд. екон. наук: 08.04.01. Тернопіль: ТАНГ, 2004. 300 с.
413. Територіальні структурні підрозділи Офісу великих платників податків ДФС. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/teritorialni-organi/>.

414. Тильчик В.В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. Часопис Київського університету права. 2010. № 3. С. 110–114.
415. Тичина В. П. Міжнародно-правовий статус організації економічного співробітництва та розвитку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. Харків, 2019. 251 с.
416. Тімарцев О. Ю. Податкові пільги як інструмент регулювання та стимулювання економіки. Бізнесінформ. 2013. № 2. С.262–267.
417. Ткачик Л.П., Бешко О.Я. Спрощена система оподаткування як інструмент агресивного податкового планування. Молодий вчений. 2018. № 2 (54). С.758–763.
418. Тобота Ю.А. Принцип справедливості, добросовісності і розумності у цивільному праві: автореф. дис... канд. юрид. наук. :12.00.03. Х., 2011. с.21.
419. Трофімова Л. В. Дефекти нормотворчості як причина податкових конфліктів. Фінансове право. 2010. № 4 (14). С. 21–25.
420. Туник И., Поляков В. Офшоры: пособие по увеличению прибыли. СПб.: Питер, 2008. 233 с.
421. Тупаченски Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве. М.: Юнити-Дана, 2001. 248 с.
422. Тютюник І. В. Інструменти мінімізації податкового навантаження в Україні: порівняльний аналіз та ефекти від застосування / І. В. Тютюник, Я. В. Кобушко. Економічний аналіз. 2018. Т. 28(4). С. 122–130.
423. Уварова О.О. Коли виникає спір з податковим органом: можливі спірні ситуації. Податки та бухгалтерський облік. 2011. № 44 (1437). С. 3–11.
424. Уварова О. О. Принципи права у правозастосуванні: загальнодержавна характеристика: моногр. Х.: Право, 2008. 240 с.
425. Угрин В.В. Парадигма здійснення податкового контролю в Україні. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2018/41.pdf.
426. У Давосі Зеленський заявив про спеціальні умови при інвестиціях в державу від \$ 100 млн. URL: https://dt.ua/ECONOMICS/zelenskiy-roobicyav-invest-nyanyu-za-100-milyoniv-336362_.html.

427. Удодова В.І. Офшорний бізнес в умовах інтернаціоналізації економіки // Вісник інституту банківської справи Національного банку України. 2010. № 1(7). С.15–18.
428. Україна може ввести податок на виведений капітал (ПнВК) з 1 січня 2021 року. URL: <https://nv.ua/ukr/biz/finance/getmancev-rozproviv-koli-v-ukrajini-vvedut-podatok-na-vivedeniy-kapital-novini-ukrajini-50055922.html>.
429. Український бізнес заявляє, що корупція в державних органах і в 2015-му залишається незмінною. URL: <http://ti-ukraine.org/news/oficial/5206.html>.
430. Уланенко О.І. Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення. Ефективна економіка. 2016. №.3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4856/>
431. У Польщі для молоді скасували податок на доходи фізосіб. URL: https://zik.ua/news/2019/07/28/u_polshchi_dlya_molodi_skasuvaly_podatok_na_dohody_fizosib_1614805.
432. Усенко Є. А. Судові доктрини з податкових спорів як комплексна проблема узгодження чинного законодавства та судової практики. Наук.-інформ. вісн. Івано-Франків. ун-ту права ім. Короля Данила Галицького: Серія: «Право». 2016. №2. С. 98–102.
433. Устинова І.П., Мединська Т.Ю. Міжнародна практика усунення подвійного оподаткування. Юридичний вісник. № 3 (44). 2017. С.75-80.
434. Устинова І.П., Окремі теоретичні питання здійснення оподаткування доходів фізичних осіб, Право: Серія 18. Економіка і Право. Випуск 25. 2015. С.166–171.
435. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 09.10.2013 р. по справі № К/9991/55706/12. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33998388>.
436. Ушаков Д.Л. Офшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. М.: ЮристЪ, 2002. 494 с.
437. Федешин Н. І. Інструменти податкового планування суб'єктів господарювання. Бізнес Інформ. 2011. № 10. С. 119–123.
438. Федячкина Д. Ю. Налоговое планирование в коммерческих организациях: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2007. 295 с.

439. Фінансове право. Академічний курс; підручник / О.П.Орлюк. К.: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
440. Философский энциклопедический словарь. М. : Советская энциклопедия. 1989. URL: <http://www.onlinedics.ru/slovar/fil.html>.
441. Фоміна О.В., Музичук М.І. Сучасні аспекти міжнародного регулювання трансфертного ціноутворення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Економіка. 2019. Випуск 1 (53). С.246–251.
442. Фомина О. Зарубежный опыт налогового планирования. Налоговый вестник. 1997. № 5. С. 82–85.
443. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2009. 25 с.
444. Фоминова, Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2009. 186 с.
445. В.І. Франчук В.І., Пришла А.С. Основні наукові підходи до визначення поняття «офшорні зони». Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2015. № 1. С.229–237.
446. Фурса Т. П. Фіскальний механізм: зарубіжний досвід та українські реалії / Т.П. Фурса, С. М. Синиця. Інтелект XXI. 2016. URL: http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2016/2016_5/6.pdf.
447. Хаманева Н.Ю. Защита прав граждан в сфере исполнительной власти. М.:Институт государства и права Российской Академии наук, 1997. 216 с.
448. Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. М.: Институт экономики РАН, 2013. 63 с.
449. Хилjuta В.А. Оптимизация налогообложения и уклонение от уплаты налогов. Промышленно-торговое право. 2012. № 1. С. 45–48.
450. Хміль М. М. Принцип неприпустимості зловживання правом (теоретико-правові аспекти) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2005. 19 с.
451. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите / И.В. Цветков. М.: Волтерс Клувер, 2004. 224 с.
452. Цвіра Д. Питання процесуального врегулювання податкових спорів в Україні. Підприємництво, господарство і право. 2016, № 3. С.116–120.

453. Церковний О.В. Правове регулювання резидентства платників податків: автореф. дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2017. 20 с.
454. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. Офіційний вісник України. 2003. № 11. Ст. 461.
455. Цимбалюк І.О. Податкова система України в умовах загострення міжнародної податкової конкуренції. Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія і практика: матер. XVIII Міжнар. наук.- практ. конф. 29-30 травня 2013 р. / відп. ред. Л.Ліпич. Луцьк: СНУ ім.Лесі Українки, 2013. С.172–174.
456. Циппеліус Р. Юридична методологія / Р. Циппеліус; переклад, адаптація, приклади з права України і список термінів Роман Корнута. К.: Реферат, 2004. 176 с.
457. Цифровизация экономики. БИТ. Бизнес & Информационные технологии. Москва : Издат. дом «Положевец и партнеры». 2018. Вып. № 1 (74). URL: <http://bit.samag.ru/uart/more/67>.
458. Черевко О. І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування. Економіка і регіон. 2014. №2. С.91–96.
459. Черемнов Д.В. Категорія добросовісності в контексті зловживання цивільним процесуальним правом. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/9421/Cheremnov%2060-62.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
460. Черник Д.Г. Во всем мире налоговые льготы – это мощнейший инструмент воздействия государства на экономику. Российский налоговый курьер. 2006. № 6. С.61–65.
461. Чернікова І.Б., Якуба Є.В. Звітність щодо трансфертного ціноутворення: гострі питання в українських реаліях. Економіка і суспільство. 2018. Випуск № 19. С.88–91.
462. Чернякова Т.М., Хуснулліна Ю.І. Роль податкового планування в управлінні податками на підприємстві. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2382/1/49.pdf>.
463. Чіняєва О. Висновки Верховного Суду в контексті судових доктрин у податкових спорах. Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С.186–189.

464. 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.
465. Чукліна О.С. Теорія трансфертного ціноутворення: поняття та періодизація розвитку. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2013. № 4 (6 9). С.119–124.
466. Швець Ю.О., Завальнюк А.О. Податкові реформи в країнах ЄС: переваги, недоліки їх впровадження в податкову систему України. Європейський вектор економічного розвитку. 2016. № 2 (21). С.126–134.
467. Шевченко Н.І., Тараненко В.Є. Досвід країн ЄС щодо використання податкових інструментів стимулювання економічних процесів. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 20. С.80–83.
468. Шевчук Д.А. Офшоры: инструменты налоговой оптимизации. М.: ГроссМедиа. 2007. 200 с.
469. Шереметинська О.В., Савчук І.В. Вплив офшорних зон на економіку України. Економічний простір. 2016. № 105. С. 58–66.
470. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права. Москва, 1912. 948 с.
471. Шестакова Е. В. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики. М.: Юстицинформ, 2010. 160 с.
472. Шинкаренко І. Трансфертне ціноутворення в Україні: статус і перспективи розвитку. Реформи в Україні: Спільна публікація комітету з питань права і комітету з питань податків і фінансової звітності АНК Ukraine. С.32–34. URL://https://ukraine.ahk.de/fileadmin/АНК_Ukraine/Publikation_Reformen_2018_UA.pdf
473. Шокрута В. Глобальна деофшоризація та її вплив на ЗЕД. Юридична газета online. №11 (613) від 21 березня 2018. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/globalna-deofshorizaciya-ta-yiyi-vpliv-na-zed.html>.
474. Штангрет А.М., Мартинюк С.Г. Трансфертне ціноутворення як один із механізмів функціонування транснаціональних корпорацій. Проблеми розвитку підприємництва. Наукові записки. 2013. № 3 (44). С.22–27.

475. Шутова О. С. Правова природа територіальних податкових звільнень: автореф. дис.... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2014. 19 с.
476. Щекин Д. М. Публичный интерес как инструмент регулирования налоговых правоотношений. Налоговое право в решениях Конституционного Суда 2004 года: по материалам второй Международной научно-практической конференции 15, 16 апреля 2005. С. 63–69.
477. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. Лист Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 року № 742/11/13-11. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11>.
478. Щодо порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг з перевезення вантажів у межах договорів транзитного перевезення вантажів. Лист ДФСУ від 05.07.2017 р. N 985/6/99-99-15-03-02-15/ІПК. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/pisma/gfsu/schodo-poryadku-opodatkuvannya-1030246.html>.
479. Що не може включати до витрат підприємець на загальній системі. URL: <https://balance.ua/news/post/chto-ne-mozhet-vklyuchat-v-rasxody-predprinimatel-na-obshej-sisteme>.
480. Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: монографія / С.І. Юрій, А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук. Тернопіль, 2010. 289 с.
481. Юрмашев Р.С. Понятие налогового правонарушения по российскому финансовому праву / Р.С. Юрмашев. М.: Юрлитинформ, 2006. 192 с.
482. Якимчук Н. Я. Питання змісту та значення поняття «регіональний податковий резидент» як фінансово-правової категорії. Публічне право. 2018. № 4 (32). С.79–86.
483. Ямко П.Ю. Правовий механізм офшорних країн: сутність, функції, інструменти. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2012. № 4. С.135–140.
484. Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України). Фінанси України. 2010. № 7. С.3–21.

Наукове видання

Греца Я.В.

**ЗМІСТ, ПРАВОВІ ЗАСОБИ ТА МЕЖІ
ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ:
ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА
УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА**

Монографія

*Верстка: Полянська Іванна
Дизайн обкладинки: Миколюк Олена*

Підписано до друку 28.04.2020. Формат 60x84/16.
Гарнітура PT Sans. Умов. друк. арк. 24,5. Папір офсетний.
Наклад 300 прим. Зам. № 2409.

Оригінал-макет виготовлено та видруковано:
ТОВ «РІК-У», 88000, м. Ужгород, вул. Гагаріна, 36
Свідоцтво Серія ДК 5040 від 21 січня 2016 року

Греца Я.В.
Г 81 Зміст, правові засоби та межі податкового планування зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород : ТОВ "РІК-У", 2020. 420 с.

ISBN 978-617-7868-27-8

Монографія присвячена комплексному дослідженню змісту, правових меж та засобів податкового планування на основі аналізу теоретичних засад, законодавства, а також практики правозастосування при здійсненні регулювання податкового планування в Україні та зарубіжних країнах, зокрема США, Великобританії, Німеччині, Франції, Італії та інших.

Розкрито поняття, принципи, мета та види податкового планування. Охарактеризовано основні правові засоби податкового планування, які сприяють визначенню оптимальної моделі сплати податків і зборів, зниження податкового навантаження у законний спосіб. Визначено межі податкового планування, які дають можливість розмежувати правомірну оптимізацію податків від податкових правопорушень.

Проаналізовано основні інструменти міжнародного податкового планування та його правового регулювання. Наведено особливості використання офшорів та інших низькоподаткових юрисдикцій з метою податкового планування. Описано основні засоби протидії агресивному податковому плануванню в світовій практиці та можливість їх застосування в Україні

Для наукових та науково-педагогічних працівників вищих навчальних закладів і наукових установ, студентів, аспірантів, юристів-практиків.

УДК 336.22:34