

# **МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА РОЗМИВАННЯМ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ: ВИСНОВКИ ТА РЕЦЕПТИ ДЛЯ УКРАЇНИ**

## **Анотація**

Обґрунтовано шляхи для України щодо боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази з урахуванням міжнародного досвіду (плану BEPS від ОЕСР/G20), а також щодо здійснення податкових реформ для детінізації економіки, зменшення податкового розриву в частині ПДВ, модернізації митного контролю та висвітлення морально-етичного аспекту ухиленням від сплати податків. Доведено, що дієва податкова анти-офшорна політика сприятиме подальшій лібералізації валютного регулювання та контролю.

# **МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА РОЗМИВАННЯМ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ: ВИСНОВКИ ТА РЕЦЕПТИ ДЛЯ УКРАЇНИ**

Глобалізація прискорює рух капіталів та активів. На початку ХХ ст. істотно спростилися можливості структурувати бізнес на міжнародному рівні із застосуванням низькоподаткових офшорних юрисдикцій з метою оптимізації або уникнення від сплати податків. В цих умовах держава має обмежені можливості самотужки боротися із подібними явищами, що обумовило початок співпраці в цієї сфері на міжнародному рівні. Процес було розпочато у період світової фінансово-економічної кризи 2009 р., але особливо активно набув розвитку впродовж останніх років. Офшорна тема регулярно підігривається скандалами щодо оптимізації оподаткування іміджевих контрактів зарубіжних<sup>1</sup> та заробітної плати вітчизняних<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Football and TPO whistleblowing [Electronic resource] / Football Leaks. – Access mode: <https://footballleaks2015.wordpress.com/>

<sup>2</sup> Football Leaks по-українськи. Як кийвське «Динамо» не заплатило \$100 млн податків за 10 років [Електронний ресурс] / Еспресо. – Режим доступу: [http://espreso.tv/article/2016/12/05/football\\_leaks\\_po\\_ukrayinsky\\_yak\\_kyivske\\_quotdynamoquot\\_ne\\_zaplatylo\\_100 mln\\_podatkiv](http://espreso.tv/article/2016/12/05/football_leaks_po_ukrayinsky_yak_kyivske_quotdynamoquot_ne_zaplatylo_100 mln_podatkiv)

футболістів, заробітків зірок світового шоу-бізнесу<sup>3</sup> та політиків (панамський офшорний скандал<sup>4</sup>), нелегальні податкові преференції компаній «Apple»<sup>5</sup>, «Google», «Amazon», «Fiat», «Starbucks» та ін. Боротьба з ухиленням від сплати податків, підвищення цілісності, прозорості та справедливості податкових систем на міжнародному рівні постало однією з визначальних економічних тенденцій сучасності. Оскільки в Україні також поширені податкові схеми, тому потребує вивчення та впровадження провідного міжнародного досвіду у цієї сфері.

***Ухилення від сплати податків через низькоподаткові юрисдикції несе загрози для соціально-економічного розвитку держави:*** спотворюється дія ринкових механізмів, коли національні підприємства стають менш конкурентоспроможними над ТНК; виникають ризики бюджетної стабільності внаслідок втрати податкових надходжень, що призводить до обмежень у фінансуванні соціальних виплат. При цьому, громадяни стають деморалізовані до виконання власного податкового обов'язку.

Прогалини та неточності у законодавстві України дозволяють суб'єктам господарювання здійснювати податкову оптимізацію цілком на легальних засадах, а тому межу між оптимізацією та ухиленням від сплати податків постає доволі складно довести. Відтак виконання завдання держави з виявлення практик агресивного податкового планування та донарахування податкових зобов'язань потребує обміну міжнародним досвідом, хоча формування висновків та рецептів має відбуватися з урахуванням національних особливостей.

---

Динамо показало сумми уплаченных налогов за три года 287,5 миллиона гривен налогов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://football.sport.ua/news/327797>

<sup>3</sup> Celebrities with Offshore Accounts [Electronic resource]. – Access mode: <http://myfirstclasslife.com/celebrities-with-offshore-accounts/?singlepage=1>

<sup>4</sup> Panama Papers - Politicians, Criminals and the Rogue Industry That Hides Their Cash [Electronic resource] / The International Consortium of Investigative Journalists. – Access mode: <https://panamapapers.icij.org/>

<sup>5</sup> State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion [Electronic resource] / European Commission: Press release. – Brussels, 30 August 2016. – Access mode: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm)

## Загальне уявлення про масштаби офшорів як явища, динаміку та структуру ринку офшорних послуг у світі

ОЕСР оцінило щорічні «офшорні» втрати надходжень від корпоративного податку до бюджетів країн світу на рівні 100-240 млрд. дол. США або близько 10%<sup>6</sup>. Необхідно підкреслити, що бюджети країн, які розвиваються, втрачають більше, ніж бюджети розвинених країн.

*Довідково:* Згідно даних міжнародної неурядової організації «*Tax Justice Network*», обсяг коштів, які заможні громадяни всього світу тримають на незадекларованих офшорних рахунках, може сягати від **21 до 32 трлн дол. США** (з України впродовж 1990-2012 рр. було виведено близько 167 млрд дол. США). Як ідеться у доповіді, більшою частиною цієї суми володіють всього 92 тис. осіб, в цілому ж офшорні рахунки використовують близько 10 млн. осіб. У дослідженні «*Tax Justice Networks*» розглядаються 139 держав з числа країн із середнім і нижче середнього рівнем доходів, на які припадає 85 % світового населення, 51 % світового ВВП за паритетом купівельної спроможності, 75% світових золотовалютних резервів і 4,1 трлн дол. США зовнішнього боргу. Якщо виходити з того, що весь обсяг коштів приносить своїм власникам 3 % річних, то 30 %-й податок тільки на цей прибуток дав би зазначеним країнам 190-280 млрд дол. США на рік. Це вдвічі більше, ніж розвинені країни направляють на допомогу менш забезпеченим<sup>7</sup>.

За даними організації «*Oxfam America*» 50 найбільших американських компаній, використовуючи непрозору мережу 1 751 філій в податкових притулків, приховали у **2015 р. в офшорах 1,6 трлн дол. США**, що на 200 млрд дол. більше відповідного показника 2014 р. Зазначені компанії заробили понад 4,2 трлн дол. прибутку по всьому світу. Використання офшорних податкових гаваней допомогло їм знизити їх ефективну загальну податкову ставку до всього лише 25,9 %, що значно нижче за встановлену ставку 35 % і навіть нижче середнього рівня в інших розвинених країнах. З 2009 р. тільки ці 50 компаній витратили 2,5 млрд дол. на федеральне політичне лобювання, або майже 50 млн дол. США для кожного члена Конгресу. За оцінками «*Oxfam*», на кожен \$ 1 ці компанії інвестувавши лобіюють з податкових питань, вони отримали близько \$ 1200 на податкові пільги<sup>8</sup>.

У квітні 2016 р. набув розголосу офшорний скандал із втратою даних про діяльність одного з офшорних операторів у Панамі «*Mossack Fonseca*». Зазначені дані свідчать, що найбільш привабливими юрисдикціями для офшорних податкових гаваней за кількістю розташованих компаній

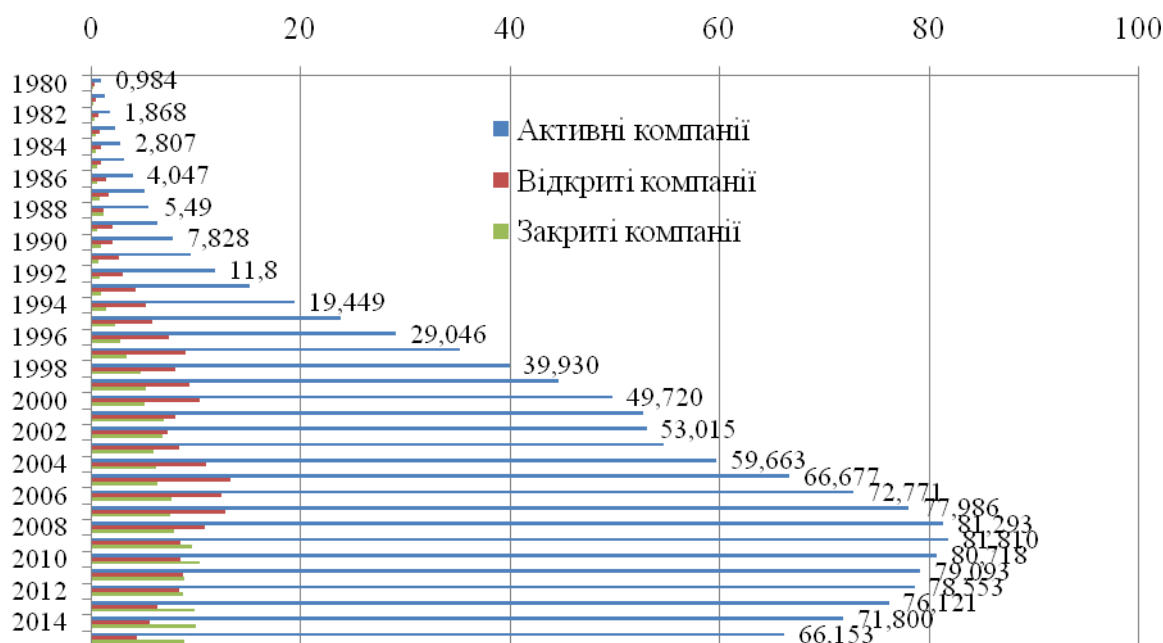
<sup>6</sup> About BEPS and the inclusive framework [Electronic resource] / OECD. – Access mode: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#background>

<sup>7</sup> З України із 1990-го року вивели в офшори \$167 млрд [Електронний ресурс] // Тиждень.ua. – 23.07.2012. – Режим доступу: <http://tyzhden.ua/News/56150>

<sup>8</sup> Top 50 US Companies Stash \$1.6 Trillion Offshore [Electronic resource] / Oxfam America. – April 12, 2017. – Access mode: <https://www.oxfamamerica.org/press/top-50-us-companies-stash-16-trillion-offshore/>

виявилися Британські Віргінські острови (113,6 тис.), Панама (48,4 тис.), Багамські (15,9 тис.) і Сейшельські острови (15,2 тис.) та ін.

Як свідчить рис. 1, динаміка кількості офшорів впродовж останніх років була спадною. Кількість відкритих компаній сягнула піку в 2000 р. та наступного разу – в 2005 р. Кількість активних компаній зростала та сягнула піку в 2009 р. на рівні 81,8 тис., але надалі вже тривав тренд зниження.



Джерело: Explore the Panama Papers Key Figures by The International Consortium of Investigative Journalists.<sup>9</sup>

Рис. 1. Динаміка кількості відкритих та активних офшорних компаній Панамського оператора «*Mossack Fonseca*» в 1995-2015 рр., тис. од.

Зменшення кількості активних та відкриття нових офшорів пояснюється започаткуванням у світі активної боротьби з ними, найперше через налагодження контролю трансфертного цінотворення (ТЦ). Перші рекомендації ОЕСР з даного питання вийшли ще у серпні 2009 р. Вони засновані за принципом «*витягнутої руки*», який полягає у співставленні економічних умов проведеної операції із такою, що могла би бути здійснена між непов'язаними контрагентами за інших рівних умов. Контроль

<sup>9</sup> Explore the Panama Papers Key Figures [Electronic resource] / The International Consortium of Investigative Journalists. – Access mode: <https://panamapapers.icij.org/graphs/>

передбачає співставлення активів, ризиків та функцій обох сторін угоди при створенні нової вартості для справедливого розподілу прибутку. У випадку істотної розбіжності без належно економічно обґрунтованих підстав податкові адміністрації почали здійснювати донарахування податкових зобов'язань у юрисдикціях пропорційно до створеної там нової вартості.

### **Міжнародний досвід у боротьбі з ухиленням від оподаткування**

За ініціативи ОЕСР/G20 розроблено *План щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування закордон* (Base erosion and profit shifting, BEPS). В рамках цього проекту розроблено 15 кроків (табл.1), які посилюють уряди з національними і міжнародними інструментами для боротьби з ухиленням від сплати податків. Ці кроки покликані гарантувати, що прибуток оподатковується там, де господарська діяльність створює вартість і генерує прибуток.

*Таблиця 1*

#### **Опис 15 кроків в рамках плану по боротьбі BEPS від ОЕСР**

| <b>Крок</b> | <b>Зміст</b>  |
|-------------|---|
| 1.          | Податкові виклики цифрової економіки  |
| 2.          | Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем   |
| 3.          | Розробка ефективних правил контрольованих іноземних компаній (КІК)  |
| 4.          | Обмеження розмивання податкової бази через включення процентних відрахувань та інших фінансових платежів між пов'язаними особами до складу витрат           |
| 5.          | Протидія шкідливим податковим практикам більш ефективно, враховуючи принципи прозорості та сутності   |
| 6.          | Запобігання зловживанням при застосуванні податкових конвенцій (угод про уникнення подвійного оподаткування) у невідповідних обставинах                     |
| 7.          | Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва  |
| 8-10.       | Узгодження результатів трансфертного ціноутворення із створенням вартості: в частині нематеріальних активи, ризику і капітал, інші операції високого ризику |
| 11.         | Вимірювання та моніторинг виконання плану BEPS  |
| 12.         | Правила розкриття інформації про схеми агресивного податкового планування   |
| 13.         | Документація з трансфертного ціноутворення та звітування у розрізі країн (від англ. Country-by-Country Reporting, CbCR)                                     |
| 14.         | Підвищення ефективності механізмів урегулювання податкових спорів   |
| 15.         | Розробка багатостороннього документа для внесення змін у двосторонні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування                                 |

*Джерело:* BEPS Actions by OECD<sup>10</sup>.

*Примітка:* сірим позначено заходи, які включені до мінімального стандарту впровадження.

<sup>10</sup> BEPS Actions [Electronic resource] / OECD. – Access mode: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

На виконання рекомендацій ОЕСР 28 січня 2016 р. Європейська Комісія представила пропозиції для Директиви по боротьбі з ухиленням від податків як частини пакету заходів, а 20 червня 2016 р. Рада прийняла Директиву ЄС 2016/1164<sup>11</sup>, що встановлює правила проти практики ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку. Ця директива містить юридично обов'язкові заходи щодо забезпечення мінімального рівню захисту від найбільш поширених форм агресивного податкового планування (держави-учасники повинні застосовуватися такі заходи з 1 січня 2019 р.), а також індикатори агресивного податкового планування<sup>12</sup>.

*Довідково.* Впровадження BEPS розпочато з мінімальних стандартів в рамках Програми розширеного співробітництва (Inclusive Framework On BEPS Composition). Нині ініціатива включає 96 країн<sup>13</sup>, в тому числі Україну (22 листопада 2016 р. Міністр фінансів України передав офіційного листа про приєднання України до Плану BEPS з 1 січня 2017 р.).

Реалізація плану BEPS вимагає адекватного потенціалу, тому низка країн-учасниць проекту відзначають, що їх найвищим пріоритетом є відповідність мінімальним стандартам, оскільки є обмеження при підборі персоналу та наявність ІТ-ресурсів (у т.ч. забезпечення конфіденційності при обміні інформацією, технічної спроможності обробки великих обсягів даних, автоматизації оцінки ризиків).

*Детінізація економіки* країни є другою основною проблемою поряд із впровадженням плану BEPS. Середній обсяг тіньової економіки в 28 європейських державах поступово знижується з 20,1 % ВВП у 2009 р. до 18,3 % ВВП у 2015 р., але із великим розривом між країнами: від 30,6 % ВВП

---

<sup>11</sup> Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource] / The Council Of The European Union. – Access mode: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32016L1164>

Anti Tax Avoidance Package [Electronic resource] / European Commission, Taxation and Customs Union. – Access mode: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)

<sup>12</sup> Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final report [Electronic resource] / Written by Ramboll Management Consulting and Corit Advisory. – Taxation paper No. 61. – 28.01.2016. – Access mode: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf)

<sup>13</sup> Inclusive Framework On Beps Composition Members [Electronic resource] / OECD. – April 2017. – Access mode: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>



в Болгарії до 8,2 % ВВП в Австрії.<sup>14</sup> Європейський досвід реформ для вдосконалення податкових систем<sup>15</sup> та детінізації економіки скерований на стимулювання інвестицій та зайнятості, боротьбу з ухиленням від оподаткування, перерозподіл податкового навантаження для коригування нерівності доходів та сприяння соціальній справедливості.

### **Умови та чинники боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази в Україні**

*У структурі вітчизняного експорту в основному переважає стандартизована сировинна продукція, що створює потенційні умови для виведення прибутків з-під оподаткування через офшорні юрисдикції.* Відповідний спосіб мінімізації оподаткування визнавався одним із наймасштабніших, що зумовило запровадження з вересня 2013 р. системи контролю трансфертного ціноутворення (ТЦ). На етапі розробки чергового законопроекту<sup>16</sup> оцінювалося, що в Україні виводиться з-під оподаткування близько 100 млрд. грн. щороку. В результаті Державний бюджет України недоотримував майже **20-25 млрд грн**. Відтак ТЦ потребує належного контролю з боку держави.

*Значна частка зовнішньоторговельних операцій в Україні продовжує здійснюватися через зарубіжні посередницькі структури.* Із поступовим налагодженням анти-офшорного податкового законодавства у випадку співпраці з офшорами автоматично виникають додаткові податкові зобов'язання, що зробило дворівневу схему «українська компанія – офшор» невігідною. Як наслідок, знизилися обсяги прямих зовнішньоторговельних

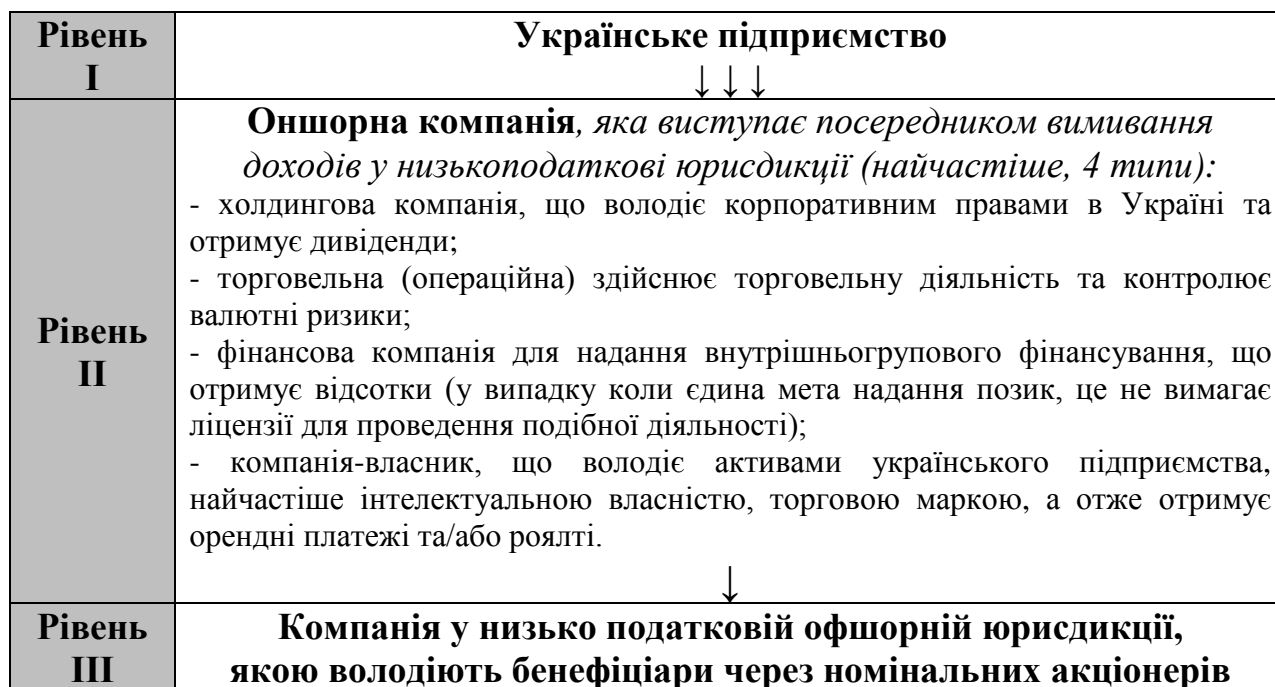
---

<sup>14</sup> Schneider F. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015 [Electronic resource] / F. Schneider. – January 20, 2015. – Access mode: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>

<sup>15</sup> Tax Policies in the European Union, 2016 Survey [Electronic resource] / European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. – Luxembourg: Publications Office the European Union, 2016. – Access mode: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/tax\\_policies\\_survey\\_2016.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2016.pdf)

<sup>16</sup> Висновок Головного науково-експертного управління на Проект Закону України «Про внесення зміни до Податкового кодексу України (щодо удосконалення здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням)» №2515 від 12.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=46052](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46052)

операцій через класичні офшорні юрисдикції, а схема співпраці вітчизняних підприємств з ними видозмінилася до трирівневої, що представлена на рис. 2.



*Джерело: експертні дані*

Рис. 2. Схема співпраці підприємств з офшорами в Україні

За даними НБУ, переважна більшість крупних експортерів здійснюють експорт через власних трейдерів або мають холдингові компанії, зареєстровані у низькоподаткових юрисдикціях, які формально не є офшорами (Австрія, Люксембург, Нідерланди, Швейцарія). Як наслідок, фактичні обсяги операцій українських підприємств із резидентами низькоподаткових юрисдикцій є вищими, оскільки до переліку офшорних зон не включені країни ЄС, податкова система яких використовується для управління фінансовими потоками та з метою податкової оптимізації в структурах холдингів.

*Довідково:* У 2012 р. за даними Державної фіскальної служби України на підставі аналізу вантажно-митних декларацій, за прямими контрактами було експортовано менше половини товарів, решта експорту (54 %) здійснювалася через третіх, часто пов'язаних осіб. Через офшорні юрисдикції проводилося 9,5 % таких операцій. Загальний обсяг експорту за непрямыми контрактами у 2012 р. склав близько 260 млрд грн.

За даними Національного банку України, за 2015 р. по ТОП-50 компаній-експортерів через зарубіжні посередницькі структури проводилося понад 80 %



зовнішньоторговельних операцій, зокрема у сільському господарстві (на 4,2 млрд дол. США), металургії (6,6) гірничому секторі (2,6)<sup>17</sup>. У машинобудуванні (1,0 млрд) відповідний показник становить трохи більше половини, оскільки продукція галузі є менш стандартизованою. Загалом сума операцій склала 14,4 млрд дол. США або 40,7 % від загального обсягу експорту за 2015 р., що становив 35,4 млрд дол.<sup>18</sup>

Зовнішньоторговельні операції резидентів України із контрагентами країн із низьким рівнем оподаткування в 2015 р. становили: 3 % за країною фактичного призначення товару та 10% за країною реєстрації підприємства-контрагента. Три ключові юрисдикції (Гонконг, Кіпр, Панама) акумулюють 54 % коштів, що надходять від офшорних країн за операціями з експорту та виступають реципієнтами 85 % коштів, що сплачують резиденти України за імпортними операціями<sup>19</sup>.

***Основною схемою агресивного податкового планування в Україні є виплата пасивних доходів*** (проценти та роялті) за кордон на пов'язану особу - нерезидента. Платник податків включає їх до складу витрат підприємства і відповідно віднімає від доходу з метою зменшення бази оподаткування податком на прибуток підприємств. Офшорна компанія заробляє кошти, сплачує з них помірні податки за місцем реєстрації і перераховує кошти далі на іншу офшорну компанію.

На другому рівні схеми (рис. 2), як правило, використовуються спеціальні престижні юрисдикції, що не знаходяться в чорному списку, мають помірне оподаткування та відкриті реєстри власності. Наприклад, у даний час для створення холдингу з метою оптимізації витрат (відсотків на позику, роялті, дивідендів) та накопичення прибутку найчастіше використовуються: Австрія, Нідерланди, Швейцарія, Ліхтенштейн та ін. Забезпечити конфіденційність в них можна за допомогою номінальних акціонерів, які оформляють на бенефіціарів трастову документацію, а також власних компаній-офшорів, які виступають акціонерами по відношенню до

<sup>17</sup> Запровадження рекомендацій ОЕСР із протидії BEPS як необхідна передумова лібералізації валютного регулювання, Презентація виступу Голови Національного банку України / Національна Рада Реформ. – 25.10.2016. – Режим доступу: [http://prev.reforms.in.ua/sites/default/files/imce/5.2\\_gontareva.pdf](http://prev.reforms.in.ua/sites/default/files/imce/5.2_gontareva.pdf)

<sup>18</sup> Статистика зовнішнього сектору, Динаміка товарної структури експорту [Електронний ресурс] / Національний банк України. – Режим доступу: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=65613&cat\\_id=44446](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=65613&cat_id=44446)

<sup>19</sup> Концепція впровадження основних рекомендацій BEPS в Україні [Електронний ресурс] / ЄБА. – 4.05.2017. – Режим доступу: [http://www.eba.com.ua/static/New\\_Ukraine%20BEPS%20Rules%20proposals%20-%20V2.pdf](http://www.eba.com.ua/static/New_Ukraine%20BEPS%20Rules%20proposals%20-%20V2.pdf)

юрисдикції з публічним реєстром<sup>20</sup>. Привабливі юрисдикції для міжнародної торгівлі – Грузія, Канада, Сполучене Королівство, Кіпр, ОАЕ, ПАР, Словаччина, Болгарія. Альтернативою Кіпру поступово стають країни Прибалтики (зокрема, при використанні в бізнесі естонських компаній для торгових рішень і латвійських – для побудови холдингових структур). Для постачання товарів з Китаю частіше посередником використовують Гонконг.

Із повним переписуванням на початок 2015 р. статті 39 Податкового кодексу України для наближення до «*принципу витягнутої руки*» за методологією ОЕСР вітчизняне законодавство обмежило можливості застосування практик «посередницьких схем» для податкової оптимізації. Так у п. 39.2.1.5. передбачено, якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків і його пов'язаною особою - нерезидентом у низькоподатковій юрисдикції переходить до однієї або декількох непов'язаних осіб, то для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств така операція вважається контрольованою.

***Діяльність з обслуговування офшорних компаній в Україні ускладнюється.*** Податкові юристи для клієнтів здійснюють підбір юрисдикцій для офшорної компаній залежно від специфіки бізнесу, створення структури на декілька рівнів, налагодження зв'язку договірними відносинами між компаніями, регулярне адміністрування для супроводу структури та обслуговування господарської діяльності.

Окрім ухилення/оптимізації оподаткування пропонується використання інших можливостей офшорних компаній: захист активів, накопичення прибутків, контроль валютних ризиків, інструменти налагодження бізнесу з іноземними партнерами, доступ до іноземного фінансування. При цьому серед переваг для власників відповідно зазначається практична відсутність оподаткування із сплатою щорічного фіксованого мита (збору); анонімність власності через закриті реєстри, тобто відсутність інформації про

---

<sup>20</sup> Какой вариант подходит вашему бизнесу? [Электронный ресурс] // Финансовый директор. – 28.09.2016. – Режим доступа: <https://fd.ru/articles/158190-vybor-yurisdiktii-kakoy-variant-podhodit-vashemu-biznesu-rek->

бенефіціарів у публічному доступі; відсутність обтяжливих регуляторних процедур та гнучка корпоративна структура. Характерно, що реєстраційний агент офшору не є державним органом, а відтак податковими адміністраціями інших країн інформація запитується у приватної особи, а не рівноцінного державного органу.

Разом з тим необхідно зазначити, що постійно збільшується кількість регуляторних вимог у напрямі збільшення прозорості офшорного бізнесу. Поважні компанії все частіше відмовляються співпрацювати за посередництва офшорів для збереження репутації. Крім того, для офшорних компаній стає складніше відкрити та зберегти банківський рахунок, а тарифи на їх обслуговування істотно зростають. Так якщо раніше офшорами послуговувався великий та середній бізнес, то тепер - тільки великий.

***З метою імплементації міжнародного досвіду боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази Україною вже здійснено ряд вагомих кроків:***

1. *Запроваджено на постійній основі контроль трансфертного ціноутворення (ТЦ).* Відповідні норми були впроваджені в Україні ст. 39 до Податкового кодексу Законом України від 04.07.2013 р. № 408-VII. В подальшому вони щороку розширювалися та уточнювалися на відповідність міжнародним стандартам. Як результат, відбулося зниження обсягів прямого експорту через офшорні юрисдикції<sup>21</sup>. В очікуванні жорсткого контролю ТЦ він видозмінився вже з 2013 р. Правила контролю набувають постійного розвитку та вдосконалення для посилення його дієвості. У перспективі запровадження практики укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (п. 39.6. ПКУ). Контроль ТЦ вимагає підвищення матеріального та програмно-технічного забезпечення.

---

<sup>21</sup> Касперович Ю.В. Напрями вдосконалення механізму трансфертного ціноутворення відповідно до Рекомендацій ОЕСР [Електронний ресурс] / Ю.В. Касперович // Стратегічні пріоритети. – 2015. – №3(36). – С. 86-96. – Режим доступу: [http://www.niss.gov.ua/public/File/Str\\_prioritetu/SP\\_3\\_15.pdf](http://www.niss.gov.ua/public/File/Str_prioritetu/SP_3_15.pdf)

*Довідково.* Згідно річних Звітів про виконання Планів роботи Державної фіскальної служби України<sup>22</sup>, у 2015 р. з метою організації проведення перевірок платників податків з питань трансфертного ціноутворення проаналізовано 1,9 тис. поданих звітів про контрольовані операції та до 41 платника направлено запити про подання документації з трансфертного ціноутворення (ТЦ). Протягом 2015 р. проведено три перевірки контрольованих операцій платників податків, за результатами яких нараховано податкові зобов'язання з податку на прибуток на загальну суму 29,6 млн грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 31,7 млн гривень. Виявлено 112 фактів проведення платниками податків контрольованих операцій, звіт про які не подано. За результатами застосовано штрафні санкції на суму 31,7 млн гривень.

У 2016 р. за звітний період 2015 р. від платників податків до ДФС надійшло **2,9 тис.** звітів про контрольовані операції. Перевірками своєчасності та повноти подання звітів про контрольовані операції за звітні періоди 2013-2015 рр. встановлено **305 фактів** порушення платниками вимог Податкового кодексу, за що до них застосовано **93 млн грн.** санкцій, з яких вже надійшло до бюджету **45 млн грн** (за звітний 2015 рік – **80 млн грн** санкцій, сплачено **39 млн гривень**).

За результатами опрацювання поданих звітів про контрольовані операції, податкової та фінансової звітності платників, відібрано 94 платника податків, яким у 2016 р. направлено запити на подання документації з ТЦ. Після проведення аналізу отриманих від платників податків документацій прийнято рішення щодо проведення **29 перевірок** з питань ТЦ, з яких на кінець 2016 р. завершено **6 перевірок**. За результатами перевірок контрольованих операцій донараховано **71,6 млн грн** податку на прибуток, **4,7 млн грн** ПДВ, зменшено збитків на суму **208,5 млн грн**, зменшено від'ємне значення з ПДВ на суму **0,5 млн грн** та зменшено бюджетного відшкодування з ПДВ на суму **1 млн грн**.

*2. Відбувається процес розкриття кінцевих бенефіціарних власників (КБВ) /вигодоодержувачів, контролерів підприємств відповідно Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» від 14.10.2014 р. № 1701-VII у державному реєстрі. Юридичні особи, зареєстровані до набрання чинності цим Законом, були зобов'язані подати державному реєстратору відомості про свого КБВ, у тому числі КБВ їх засновника (учасника), якщо засновник (учасник) - юридична особа, або про відсутність такого КБВ упродовж десяти місяців з дня набрання чинності Законом (до 25.09.2015 р.). Відповідна інформація про бенефіціара або його відсутність відображається у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, доступ до якого є вільним та безкоштовним. Крім того, тим же Законом надано також*

<sup>22</sup> Плани та звіти роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>

можливість вільного доступу до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

3. У вітчизняне податкове законодавство вбудовані анти-офшорні «запобіжники», наприклад, правило тонкої капіталізації (п. 140.1. ПКУ.) встановлює ліміт, вище якого виплата відсотків здійснюється не витратами, а з доходів підприємства. У випадку здійснення позики у пов'язаної особи - нерезидента, яка більше ніж у 3,5 рази перевищує власний капітал, при виплаті відсотків до складу витрат може бути включене не більше 50% доходів підприємства до сплати відсотків, податків та амортизації (тобто показника ЕВІТА, Earnings before interest, taxes and amortization)<sup>23</sup>.

*Довідково.* Наприклад, ЕВІТА склав 100 од., а запозичено 1 000 од. під 11 % річних, то маємо сплатити нерезиденту 110 од. відсотків, але до складу витрат можна внести лише половину ЕВІТА або 50 од. При цьому, під борговими зобов'язаннями слід розуміти зобов'язання за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

Запровадження правил *тонкої капіталізації* сприяло спрощенню залучення фінансування великими компаніями та уникнення оптимізації малими компаніями, і таким чином були створені умови для залучення в Україну реальних інвестицій.

***На порядку денному для України перебуває ряд завдань:***

4. Зобов'язання України, взяті із приєднанням до Плану BEPS, щодо імплементації мінімального стандарту, який включає 4 кроки (табл. 1):

- боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування – Україна вже пройшла першу експертизу ОЕСР, при цьому були висловлені зауваження з приводу специфіки оподаткування страхових компаній із рекомендацією до гармонізації з європейською практикою;

- запобігання зловживань при застосуванні податкових конвенцій за допомогою Багатостороннього інструменту – експертами рекомендовано

<sup>23</sup> Суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

перегляд конвенцій із застосуванням принципу обмеження вигод «*limitations of benefits*» із допоміжним більш суб'єктивним «*principal purpose test*»;

- запровадження трирівневого підходу щодо звітності з трансферного ціноутворення, в основі якого лежатиме автоматичний за графіком обмін звітами транснаціональних компаній між компетентними органами;

- збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами через поліпшення процедури досягнення взаємної домовленості.

З 2017 р. Україна офіційно почала брати участь у регулярних заходах ОЕСР, на яких здійснюється обговорення процедур, терміни впровадження мінімальних стандартів та піднімаються проблеми впровадження BEPS, із якими стикаються країни-учасниці<sup>24</sup>.

*Із запровадженням трирівневої структури звітність з ТЦ складатиметься з: локального файлу, майстер-файлу та міждержавного звіту (country-by-country report) для компаній, що мають консолідований оборот понад 750 млн євро. Згідно Директиви Ради ЄС 2016/881 від 25 травня 2016 р. обов'язкового автоматичного обміну інформацією в сфері оподаткування, обмін звітами буде запроваджений з 2018 р. В Україні під даний критерій підпадає близько 10 фінансово-промислових груп. Обговорюється можливість зниження порогу до 50 млн євро, що розширить коло звітуючих холдингових компаній до 100, але у перспективі може ускладнити автоматичний міжнародний обмін звітами.*

*Довідково.* До 15 найбільших фінансово-промислових групи компаній України належать (за алфавітом): Групи ДФ, Донецьксталь, Енергетичний стандарт, Індустріальний Союз Донбасу, Істван, Миронівський хлібопродукт, Приват, Систем Кепітал Менеджмент, Слав АГ, Смарт-Холдинг, ТАС, Укрлендфармінг, Укрпромінвест, Універсальна Інвестиційна Група, Фінанси та кредит.

*Налагодження автоматичного обміну податковою інформацією є передумовою реалізації рекомендацій плану BEPS. Разом з 19 юрисдикціями*

---

<sup>24</sup> OECD and tax administrations discuss BEPS implementation at regional meeting in Georgia [Electronic resource] / OECD. – Access mode: <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-and-tax-administrations-discuss-beps-implementation-at-regional-meeting-in-georgia.htm>

Україна підписала<sup>25</sup> Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових питаннях (Convention On Mutual Administrative Assistance In Tax Matters) у грудні 2004 р. та ввела у дію з липня 2009 р., а також з внесеними протоколом поправками від серпня 2013 р. Згідно статей 5-7, обмін інформацією може здійснюватися у трьох режимах – на запит, у автоматичному та спонтанному. Конвенція є найбільш всеосяжним багатостороннім інструментом для всіх форм податкового співробітництва для вирішення проблем ухилення від сплати податків, що є головним пріоритетом для всіх країн<sup>26</sup>.

У липні 2014 р. ОЕСР видала практичне керівництво із *Стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових питаннях* (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters) та оновила його у березні 2017 р.<sup>27</sup> *Загальний стандарт звітності* (Common Reporting Standard, CRS) був розроблений у відповідь на запит G20 і схвалений Радою ОЕСР 15 липня 2014 р. Він закликає юрисдикції отримувати інформацію від своїх фінансових установ і автоматично обмінюватися нею з іншими юрисдикціями на щорічній основі. Стандарт встановлює інформацію про фінансові рахунки для обміну, необхідні фінансові інститути для звітування, охоплення різних типів рахунків і платників податків, а також загальні процедури due diligence (від англ., забезпечення належної добросовісності), яких повинні дотримуватися фінансові інститути та податкові адміністрації. Оновлена редакція містить розширення останньої з 4-х частин – керівництва користувача по CRS XML-схемі з додатковими технічними рекомендаціями по обробці виправлень і

---

<sup>25</sup> OECD and tax administrations discuss BEPS implementation at regional meeting in Georgia [Electronic resource] / OECD. – 07.042017. – Access mode: [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)

<sup>26</sup> Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [Electronic resource] / OECD. – Last updated: May, 2017. – Access mode: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>

<sup>27</sup> Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition [Electronic resource] / OECD. – Access mode: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition\\_9789264267992-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en)



скасувань, а також переглянутий і розширений набір прикладів корекції. Решта частин залишилися незмінними в порівнянні з першим виданням.

5. Перспективним наступним кроком BEPS є *запровадження правил контрольованих іноземних компаній (КІК)* з метою протидії виведення прибутку резидентів на рівень дочірніх компаній у низькоподаткових юрисдикціях. Одноразове «нульове» декларування часток в іноземних компаніях резидентів-фізичних осіб може бути звільнене від відповідальності за порушення валютного законодавства.

*Довідково.* З метою надання стимулу для бізнесу декларувати контроль над КІК, Національний банк України має намір у разі запровадження зазначених принципів протидії BEPS провести валютну амністію. Вона передбачає, що фізичні особи, які задекларують частки у КІК, будуть звільнені від застосування штрафних санкцій за порушення режиму іноземного інвестування за кордон та легалізації часток у КІК.

6. *Детінізація зайнятості із виплатою заробітних плат «у конвертах»* є нагальною проблемою в Україні. Відомо, що в Україні 26 млн громадян працездатного віку і 12 млн пенсіонерів, що можна вважати нормальним співвідношенням. Із цих 26 млн працездатних зайнятих (найманих співробітників і підприємців) 16 млн та 2 млн безробітних. Інші 8 млн ймовірно перебувають у тіньовому секторі або на заробітках за кордоном. Водночас з 16 млн працюючих лише 10,5 млн платять ЄСВ. Позитивний ефект вже справили зниження ставки ЄСВ до 22 % з 2016 р. та зростання мінімальної заробітної плати вдвічі з 2017 р.

*Довідково.* За попередніми розрахунками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України за 9 міс. 2016 р. рівень тіньової економіки в Україні склав 35 % від офіційного ВВП, що на 5 в.п. менше порівняно з показником відповідного періоду 2015 р.<sup>28</sup>

Для результативності процесу транспарентності економіки мають відбуватися паралельно процеси детінізації бізнесу (в т.ч. боротьба з ухиленням/оптимізацією оподаткування на рівні малого та великого бізнесу) та боротьби з корупцією на загальнодержавному та місцевому рівнях влади.

---

<sup>28</sup> Тенденції тіньової економіки в Україні у січні-вересні 2016 року [Електронний ресурс] / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Департамент економічної стратегії та макроекономічного прогнозування. – 14.02.2017. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>

Наприклад, звуження можливостей для застосування спрощеної системи оподаткування співпало із посиленням контролю ТЦ, а тому не викликало суттєвих дорікань. З іншого боку, запровадження електронного декларування мало дві «хвилі». Перспективним для розширення податкової бази є разове проведення т.зв. «нульового» декларування майнового стану громадян із подальшим застосуванням непрямих методів оцінки доходів та витрат. Однак, такий крок має супроводжуватися успішними результатами державної антикорупційної політики.

*7. Зменшення податкового розриву в частині ПДВ* (т.зв. VAT Gap – від англ. *value-added tax* – податок на додану вартість та *tax gap* – податковий розрив) як різниці між очікуваними та фактичними надходженнями.

*Довідково.* За підсумками 2014 р. податковий розрив 27 країн-членів ЄС становив 159,5 млрд. євро або 14,06% очікуваних надходжень (1 136,3 млрд євро). Зниження відбулося вперше з 2011 р. за рахунок позитивної економічної динаміки, стабільного режиму ПДВ, заходів по боротьбі з порушеннями податкового законодавства<sup>29</sup>.

У квітні 2016 р. у ЄС був прийнятий план заходів з вдосконалення ПДВ. Основним інструментом для більш ефективної боротьби із шахрайствами є підвищення потенціалу податкових та митних адміністрацій, взаємне посилення співпраці між ними на рівні європейських країн. Водночас не менш важливими заходами є адаптація ПДВ до викликів нової цифрової економіки, потреб малого та середнього бізнесу.<sup>30</sup>

Україна здійснює вдосконалення адміністрування ПДВ у європейському руслі. Збільшенню бюджетних надходжень через зменшення обсягів незаконного бюджетного відшкодування сприяло запровадження системи електронного адміністрування ПДВ з 1 січня 2015 р. – у тестовому, а з 1 липня 2015 р. у повноцінному режимі. Як результат, за 2 роки функціонування цієї системи збір ПДВ збільшилися на 77,2 % – з 239,5 млрд грн у 2014 р. до 424,3 млрд грн у 2016 р. Бюджетне відшкодування для експортерів останнім часом стало більш своєчасним, ритмічним та прогнозованим. Триває постійний процес удосконалення СЕА

<sup>29</sup> VAT Gap: Nearly €160 billion lost in uncollected revenues in the EU in 2014 [Electronic resource] / European Commission: Press release. – Brussels, 6 September 2016. – Access mode: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2936\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2936_en.htm)

<sup>30</sup> Action Plan on VAT European Commission / European Commission, Taxation and Customs Union. – Access mode: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en)

ПДВ в частині механізму повернення суми бюджетного відшкодування у хронологічному порядку через єдиний автоматичний Реєстр заяв, зупинення реєстрації фіктивних податкових накладних в Єдиному реєстрі за критеріями оцінки ступеня ризиків, забезпечення солідарної відповідальності контрагентів та ін.

*8. Модернізація митного контролю.* Запроваджена концепція уповноваженого економічного оператора дозволила спростити митні процедури. У подальшому перспективним є проведення аудиту, регламентування та автоматизації митних процедур, модернізація ІТ-системи та системи управління ризиками для зменшення впливу людського фактора. Оновлення операційної діяльності митниць дозволить покращити їх інституціональну спроможність. Скорочення часу на проходження митних процедур визначено одним з ключових показників оцінки ефективності ДФС<sup>31</sup>. Не менш важливою є стандартизація вимог до облаштування інфраструктури портів, митних складів, митних терміналів, пунктів пропуску та місць митного оформлення.

*9. Висвітлення морально-етичного аспекту ухилення від сплати податків.* Ухилення від сплати податків має набувати публічного резонансу для негативного осуду. Невипадково Європейський комісар з податкових питань звертав увагу саме на моральний аспект податкової оптимізації компанії «Apple». Благодійна діяльність бізнесу формує лояльність споживачів формує, але так само і навпаки – ухилення від сплати податків має завдавати репутаційних втрат для бренду. Звання сумлінного платника податків має стати невід’ємним елементом корпоративної соціальної відповідальності. Зростає роль громадянського суспільства у розбудові та моніторингу позитивних змін податкової культури держави та бізнесу.

---

<sup>31</sup> Цільове значення на 2017 р.: імпорт – 75 хв., експорт – 30 хв., транзит – 15 хв.

Звіти про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti-/291179.html>

*10. Посилення фіскальної анти-офшорної політики у координації з монетарною як чинника стабільності у регулюванні валютного ринку. В Україні відбулася лібералізація операцій за поточним рахунком. Так, до початку 2017 р. було пом'якшено обов'язковий продаж надходжень в іноземній валюті (знижено з 75 % до 65 %); скорочено строк резервування гривні для купівлі іноземної валюти (з 3 - до 1 дня); збільшено граничний строк для розрахунків за операціями експорту та імпорту товарів (з 90 днів до 120 днів). Перспективним є скасування обмежень на зняття готівки та купівлі валюти, а також повна репатріація дивідендів іноземним інвесторам.*

Подальша боротьба з ухиленням від сплати податків в Україні, здебільшого, лежить в площині покращення адміністрування через розвиток нормативно-правової бази та процедур відповідно до міжнародних стандартів, звуження можливостей впливу суб'єктивного людського фактору. Імплементация міжнародних правил має передбачати суцільний ризик-орієнтований податковий контроль без вибіркового підходу до окремих платників. Критично важливим у даному сенсі для захисту активів є також підвищення довіри до вітчизняної правоохоронної та судової систем.

## **РЕКОМЕНДАЦІЇ:**

***Верховній Раді України, Комітету з питань податкової та митної політики:***

- доопрацювання, опублікування для експертного обговорення та ухвалення законопроектів із впровадження рекомендацій ОЕСР з протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку BEPS, зокрема передбачити включення до переліку контрольованих зовнішньоторговельні операції з окупованими територіями т.зв. «ДЛНР», Абхазії та Південної Осетії, Придністровської Молдавської Республіки та ін.<sup>32</sup>;

---

<sup>32</sup> Повний контроль й облік ввозу товарів придністровськими учасниками ЗЕД митними органами Молдови не здійснюється. За даними Служби статистики Мінекономіки невизнаної ПМР обсяг імпорту товарів з України склав 161 624,1 тис. дол. США. Джерело: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-rezalt/257365.html>

- ухвалення законопроекту про Службу фінансових розслідувань, що дозволить якісно підвищити рівень виявлення, припинення, розкриття та досудового розслідування злочинів, які спрямовані проти публічного інтересу держави у сфері фінансів та суміжних сферах.

***Кабінету Міністрів України:***

- ухвалення Постанови КМУ щодо приєднання до єдиного стандарту автоматичного міжнародного обміну фінансовою інформацією, передбачити розширення фінансування для Державної фіскальної служби України на впровадження програмно-технічного комплексу з для автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових питаннях та оновленого трирівневого формату звітності з трансферного ціноутворення.

Відділ фінансової безпеки

*Ю.В. Касперович*