

Проблеми національної економіки

УДК 338.22

Калач Ганна Миколаївна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки підприємства
Університет державної фіскальної служби України*

Калач Анна Николаевна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры экономики предприятия
Университет государственной фискальной службы Украины*

Kalach Hanna

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor, Department of Enterprise Economics
National University of the Fiscal Service of Ukraine
ORCID: 0000-0002-6031-0591*

Корінь Інна Сергіївна

*аспірант кафедри економіки підприємства
Університету державної фіскальної служби України*

Коринь Инна Сергеевна

*аспирант кафедры экономики предприятия
Университета государственной фискальной службы Украины*

Korin Inna

*Postgraduate Student of the Department of Enterprise Economics
National University of the Fiscal Service of Ukraine*

ЗАХОДИ З ПРОТИДІЇ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ

МЕРЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ АГРЕССИВНОМУ НАЛОГОВОМУ ПЛАНИРОВАНИЮ В УКРАИНЕ MEASURES AGAINST AGGREGATE TAX PLANNING IN UKRAINE

Анотація. В статті досліджується проблема трансфертного ціноутворення, сутність та етапи становлення міжнародних стандартів запобігання агресивному податковому плануванню, правил щодо протидії розмиванню оподатковуваного прибутку/податкової бази та виведенню прибутку з під оподаткування. Мета статті полягає в дослідженні передумов та етапів еволюції трансфертного ціноутворення та стану імплементації основних правил Плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) в Україні.

Виведення прибутку з під оподаткування можливе через наявність суперечностей між фактичними обставинами і нормами податкового законодавства в різних країнах, тому створення, підтримка, вдосконалення та імплементація міжнародних податкових стандартів є важливою практичною і теоретичною проблемою.

Дослідження проблем міжнародного оподаткування та шляхів їх вирішення, знаходили відображення в наукових роботах, починаючи з середини XIX століття. Починаючи з кінця XX сторіччя теоретичні напрацювання стали підґрунтям для реалізації широкомасштабних та багатосторонніх податкових реформ, характерною рисою яких було формування стандартів та правил міжнародного оподаткування оскільки економіка стала глобальною, а бюджети країн продовжують залишатися національними. Методологічною базою міжнародних модельних податкових конвенцій є доктрина економічної зв'язаності, відповідно до якої країна-джерело доходу отримує законні права на оподаткування фізичних або юридичних осіб-нерезидентів, які перебувають на її території.

Авторами визначено чотири етапи становлення сучасних підходів до міжнародного регулювання трансфертного ціноутворення, основою періодизації є стан координації національних податкових політик.

В статті проаналізовано зміст та стан імплементації правил плану BEPS, які взяла на себе Україна, автори дійшли висновку, що хоча Україна поки що не повністю привела своє законодавство у відповідність до рекомендацій ОЕСР, однак впевнено рухається до повноцінної імплементації розширеного пакету Правил BEPS. Імплементація світових стандартів сприятиме усуненню технічних та логічних неузгодженостей у національному податковому законодавстві та повинна сприяти підвищенню ефективності механізму з контролю трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: *агресивне податкове планування, трансфертне ціноутворення, податковий контроль, протидія виведенню прибутків, міжнародне оподаткування.*

Анотація. *В статье исследуется проблема трансфертного ценообразования, сущность и этапы становления международных стандартов предотвращения агрессивной налоговой планированию, правил противодействия размыванию налогооблагаемой прибыли/налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения. Целью статьи является исследование предпосылок и этапов эволюции трансфертного ценообразования и состояния имплементации основных правил Плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) в Украине.*

Вывод прибыли из-под налогообложения становится возможным из-за наличия противоречий между фактическими обстоятельствами и нормами налогового законодательства в разных странах, поэтому создание, поддержка, совершенствование и имплементация

международных налоговых стандартов является важной практической и теоретической проблемой.

Исследование проблем международного налогообложения и путей их решения, отражались в научных работах, начиная с середины XIX века. Начиная с конца XX столетия теоретические наработки стали основой для реализации широкомасштабных и многосторонних налоговых реформ, характерной чертой которых было формирование стандартов и правил международного налогообложения поскольку экономика стала глобальной, а бюджеты стран продолжают оставаться национальными. Методологической базой международных модельных налоговых конвенций является доктрина экономической связанности, согласно которой страна, которая является источником дохода получает законные права на налогообложение физических или юридических лиц-нерезидентов, находящихся на ее территории.

Авторами определены четыре этапа становления современных подходов к международному регулированию трансфертного ценообразования, основой периодизации является состояние координации национальных налоговых политик.

В статье проанализированы содержание и состояние имплементации правил плана BEPS, которые взяла на себя Украина, авторы пришли к выводу, что хотя Украина пока не полностью привела свое законодательство в соответствие с рекомендациями ОЭСР, однако уверенно движется к полноценной имплементации расширенного пакета Правил BEPS. Имплементация мировых стандартов будет способствовать устранению технических и логических неувязок в национальном налоговом законодательстве и должна способствовать повышению эффективности механизма по контролю трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: агрессивное налоговое планирование, трансфертное ценообразование, налоговый контроль, противодействие выводу прибыли, международное налогообложение.

Summary. The article examines the problem of transfer pricing, the nature and stages of the formation of international standards for the prevention of aggressive tax planning, rules to counteract the erosion of taxable profit / tax base and the withdrawal of profit from taxation. The purpose of the article is to investigate the background and stages of the evolution of transfer pricing and the state of implementation of the basic rules of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Plan in Ukraine.

Withdrawal of profit from taxation becomes possible because of the contradictions between the facts and norms of tax legislation in different countries, so the creation, support, improvement and implementation of international tax standards is an important practical and theoretical problem.

The examination of problems with international taxation and ways of their solution, have been reflected in scientific works since the middle of the XIX century. Since the end of the twentieth century, theoretical developments have become the basis for the implementation of large-scale and multilateral tax reforms, a feature of which has been the formation of standards and rules for international taxation as the economy has become global and national budgets continue to remain national. The methodological basis of international model tax conventions is the doctrine of economic connectedness, according to which a country that is a source of income gains legal rights to tax natural or legal persons-residents located in its territory.

The authors identified four stages in the formation of modern approaches to the international regulation of transfer pricing, the basis of periodization is the state of coordination of national tax policies.

The article analyzes the content and state of implementation of the BEPS rules that Ukraine has assumed, and the authors conclude that, although Ukraine has not yet fully aligned its legislation with OECD recommendations, it is confidently moving towards full implementation of the expanded BEPS package. The implementation of world standards will help eliminate technical and logical discrepancies in national tax legislation and should enhance the effectiveness of the transfer pricing control mechanism.

Key words: *aggressive tax planning, transfer pricing, tax control, countering profits, international taxation*

Постановка проблеми. Трансфертне ціноутворення та агресивне податкове планування є «однією з ключових проблем низької ефективності реалізації фіскального потенціалу вітчизняної податкової системи і відповідно призводить до формування значних фіскальних розшарувань внаслідок застосування суб'єктами господарювання схем ухилення та уникнення від оподаткування» [1; 7].

Як ми вже зазначали раніше, Україна досить повільно приєднується до впровадження нових світових стандартів податкової прозорості та обміну фінансовою інформацією. За оцінками аналітиків Центру соціально-економічних досліджень CFSE: «механізм з контролю трансфертного ціноутворення понад 5 років підтримується в первісно-зародковому стані (охоплення компаній, що здійснюють ризикові операції, перевірки не перевищує одного відсотка) та генерує «імітаційні» результати роботи (за період 2013-2017 рр. лише 6 млрд. грн.. або 0,00058% стали предметом переслідування при загальних обсягах контрольованих операцій, які склали 10 377 млрд. грн.)» [2, с. 257] За даними Звіту про виконання плану роботи ДФС за перше півріччя 2019 року, в результаті самостійного коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань, додаткові нарахування на прибуток склали

всього 119,7 млн. грн. [3, п. 3.4] Невтішною є також статистика щодо вирішення податкових спорів з трансфертного ціноутворення, тому що «з усіх справ від вересня 2013 до січня 2018 рр. 62% рішень по справах з трансфертним ціноутворенням були на користь платника, особливо в справах, які вирішуються в касаційній інстанції (75%)» [4]. Тож імплементація норм міжнародного оподаткування для України є актуальною задачею оскільки це створить умови для підвищення фіскальної ефективності податкової системи та зменшення розбіжностей у трактуванні сутнісних понять трансфертного ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем трансфертного ціноутворення займаються вітчизняні та іноземні науковці, міжнародні фінансові інститути, консультанти-практики. Дослідження сутності, моделей, принципів та механізмів трансфертного ціноутворення міститься в роботах українських вчених П. Дзюби [5], М.І.Макаренка [6], М.В. Колдовського [6], О.С. Чукліної [9] та інших. В роботах Лі Шепард [15] обґрунтовано економічну природу принципів трансфертного ціноутворення, закладених в Багатосторонню Конвенцію MLI (Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting) та концепцію ОЕСР [12; 13], механізми зменшення бази оподаткування, що використовуються в трансфертному ціноутворенні розглянуто в роботі [16]. Зарубіжні вчені зробили значний внесок в розробку теоретичних моделей трансфертного ціноутворення та формування ефективних моделей внутрішньо фірмових відносин, більш детальний огляд зарубіжної літератури з емпіричних проблем трансфертного ціноутворення та зменшення бази оподаткування зроблено в роботі [17].

Найважливішу роль в питаннях податкового адміністрування трансфертного ціноутворення на всіх етапах становлення теорії трансфертного ціноутворення відіграє Організація економічного

співробітництва та розвитку, яка визначає міжнародні стандарти в сфері трансфертного ціноутворення [9; 18].

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження передумов та етапів розвитку заходів податкового контролю з проблем протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутків в низькоподаткові юрисдикції, стану імплементації в Україні норм міжнародного податкового законодавства з питань трансфертного ціноутворення задля створення умов для справедливого розподілу податкового доходу, протидії штучному виведенню прибутків, агресивному податковому плануванню міжнародними компаніями.

Виклад основного матеріалу. Глобалізація товарних та фінансових ринків створює умови для маніпуляції цінами з метою ерозії (розмивання) бази оподаткування, внаслідок цього прибутки переміщуються в так звані низько податкові юрисдикції (податкові гавані). МВФ та ОЕСР ще на початку 60-х років почали роботу з розробки міжнародних правових норм податкового регулювання трансфертного ціноутворення. Так, у 1963 році було прийнято першу Модельну конвенцію ОЕСР про податок на доходи і капітал. Конвенція була спрямована на розвиток рівноправного співробітництва між країнами-експортерами та країнами-імпортерами капіталу, віддаючи перевагу принципу резидентства суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Ґрунтуючись на аналізі, проведеному І.М.Кучеровою [8], можна виділити декілька етапів в процесі становлення сучасних підходів до міжнародного регулювання трансфертного ціноутворення:

- перший етап (з середини ХІХ до початку ХХ сторіччя), на даному етапі міждержавне податкове регулювання здійснювалось у формі переважно двосторонніх угод, тоді як відповідних міжнародних організацій ще не існувало;

- другий етап (міжвоєнне двадцятиліття (1919-1939 рр.) та період до початку 50-х років ХХ сторіччя). Головна подія цього періоду – створення у 1920 році Фінансового комітету Ліги Націй, основним завданням якого було вирішення проблеми подвійного оподаткування.

В цей період було закладено основи модельних податкових конвенцій з питань уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталів, податків на спадщину, а також питань адміністративної та юридичної допомоги у сфері збирання податків. Методологічною базою для уніфікації принципів і категорій міжнародного оподаткування, стала доктрина економічної зв'язаності (*doctrine of economic allegiance*) Г. Шанца. За підходом Шанца, країна-джерело доходу отримувала законні права на оподаткування фізичних або юридичних осіб-нерезидентів, які перебували на її території. [9] Закінчення цього періоду характеризується суттєвими інституційними трансформаціями. Фінансовий комітет Ліги Націй у 1947 р. трансформувався у Фіскальний комітет ООН. Але у 1954 р. Фіскальний комітет ООН був також розформований, а у 1956 р. створено Комітет з фіскальних питань Організації європейського економічного співробітництва (пізніше - Організації європейського економічного співробітництва та розвитку).

- Третій період пов'язують з розгортанням процесів глобалізації у 1960-1980 роках. Протягом цього періоду було уніфіковано підходи розвинених країн відносно держав - податкових гаваней через міжнародні організації (ОЕСР) та інтеграційні угруповання (ЄС), це стимулювало розвиток національних податкових систем і податкової політики в напрямку протидії втечі капіталів за кордон з податкових міркувань.
- Четвертий етап розпочався на рубежі ХХ-ХХІ ст., відзначився бурхливим зростанням електронної комерції, збільшенням доходів від

дистанційних продажів цифрових продуктів. Все це ускладнює роботу національних податкових органів і вимагає нових підходів щодо координації національних податкових політик.

Основні принципи трансфертного ціноутворення, що характерні для даного етапу зафіксовані у Керівництві про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств та податкових адміністрацій прийнятому у 1995 році. Цей документ визначає підходи до аналізу комерційної та фінансової діяльності транснаціональних корпорацій та їх структурних підрозділів. Наступним кроком, спрямованим на підвищення прозорості податкового планування міжнародними компаніями стала розробка на саміті країн G-20 у 2012 році плану дій ОЕСР щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з під оподаткування. Цей документ має назву План BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [9], у країнах ОЕСР він почав впроваджуватись з липня 2013 року у 2015 році. На черговому саміті ОЕСР, що відбувся у Туреччині, було узгоджено 15 дій, кожна дія спрямована на спільне вирішення конкретного кола проблем, що існують у сфері міжнародного оподаткування, а саме:

- 1) вирішення податкових проблем цифрової економіки;
- 2) нейтралізація ефектів невідповідностей у підходах до оподаткування;
- 3) посилення правил щодо контрольованих закордонних компаній;
- 4) запобігання розмиванню податкової бази шляхом віднесення процентних платежів до складу витрат;
- 5) боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування;
- 6) запобігання наданню податкових пільг у міждержавних угодах (податкових конвенціях);
- 7) штучне уникнення статусу постійного представництва;
- 8) трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи;
- 9) трансфертне ціноутворення: ризики і капітал;

- 10) трансфертне ціноутворення: операції з підвищеним ризиком;
- 11) покращення аналізу даних;
- 12) обов'язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування;
- 13) перегляд підходу до звітів щодо трансфертного ціноутворення;
- 14) механізм вирішення конфліктів;
- 15) впровадження багатостороннього інструменту – MLI (Multilateral Instrument).

Мінімальний стандарт Плану BEPS - кроки 5,6,13,14 є обов'язковим до виконання учасниками проекту BEPS. Учасниками вважають країни, що підписали MLI (Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting) - Багатосторонню конвенцію з протидії розмиванню оподаткованого прибутку/ податкової бази та виведенню прибутку з під оподаткування. У 2017 році її підписали 83 юрисдикції, в тому числі і Україна, доцільно проаналізувати зміст та стан імплементації пунктів плану BEPS, які взяла на себе Україна більш детально. Пакет українського Плану дій BEPS є більшим за мінімальний пакет, він включає правила 3, 4, 5, 6, 7, 8-10, 13, 14.

Правило 3. Посилити правила для контрольованих іноземних компаній (КІК). Правила КІК притаманні більшості розвинених економік світу та полягають у виявленні прибутків, виведених у низькоподаткові та офшорні юрисдикції та оподаткуванні таких прибутків незалежно від їх формального розподілення на рівні «контрольного власника. Цей крок спрямований на відстежування інформації про кінцевого бенефіціарного власника (контролера) компанії, відстеження зв'язків між компаніями та, як наслідок, перешкоджання виведенню з під оподаткування доходів, замаскованих під оплату послуг, виплату роялті тощо. Це правило стосується фізичних та юридичних осіб, які є контролерами (бенефіціарами) іноземних компаній. Відповідно до законопроекту №1210

нерозподілений прибуток іноземних компаній може оподатковуватись в Україні за ставкою 18% на рівні українського бенефіціара бізнесу. КІК повинні декларувати частки в іноземних компаніях, фондах, трастах та щорічно готувати звітність щодо КІК. На вимогу податкових органів потрібно подавати аудиторський висновок щодо фінансової звітності КІК, а в окремих випадках – документацію з трансфертного ціноутворення щодо операцій КІК між собою та з іншими нерезидентами.

Правило 4. Запобігання розмиванню податкової бази шляхом віднесення процентних платежів до складу витрат. Цей пункт передбачає розробку правил трансфертного ціноутворення по угодах щодо надання фінансових гарантій, гарантій виконання угоди, деривативів, венчурного фінансування і договорів страхування. Відповідно до законопроекту № 1210 передбачено внесення змін до ст.39 Податкового кодексу України, які частково спрямовані на реалізацію правила 4. Зміни передбачають забезпечення контролюючою особою складання окремої фінансової звітності за міжнародними стандартами за партнерство, траст чи інше утворення без статусу юридичної особи, частка у якому їй належить, та розраховувати скоригований прибуток, що підлягає оподаткуванню за правилами, визначеними для контрольованих іноземних компаній.

Правило 5. Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями, зокрема порядку обміну інформацією та вимог щодо фактичної присутності. Цей пункт стосується більш ефективного обміну інформацією, а також вимог щодо фактичної присутності для застосування податкових пільг. Сферою застосування даного пункту BEPS є міждержавний обмін інформацією, він стає можливим за наявності відповідних міждержавних договорів про обмін інформацією та відповідності їх стандартам ОЄСР щодо «автоматичного» (AEOI) обміну інформацією та «за запитом»(EOIR).

В Україні переважно використовується обмін податковою інформацією за запитом. Він здійснюється на основі Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1988 р., до якої Україна приєдналась у 2009 р.; двосторонніх договорів про обмін податковою інформацією; відповідних положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

З 2014 року ОЕСР затвердила універсальний міжнародний документ Common Reporting Standard (далі – CRS) відповідно до якого держава може обрати одну з двох можливих правових основ для впровадження автоматичного обміну інформацією. Зокрема, правовою основою обміну може бути Model Competent Authority Agreement (МСАА) – багатостороння модельна угода, розроблена ОЕСР спеціально для обміну інформацією в рамках CRS. Також за правову основу обміну інформацією можна брати двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Обидві зазначені вище опції є можливими, однак офіційно оприлюднена позиція представників ОЕСР вказує на те, що приєднання державами до багатосторонньої модельної угоди МСАА є пріоритетним [9].

9 березня 2018 р. ОЕСР випустив нові обов'язкові правила розкриття інформації для вирішення положень про загальні стандарти звітності (CRS) та непрозорих офшорних структур, що узгоджуються з концепціями щодо обов'язкового розкриття інформації, викладеної в рекомендаціях, що містяться в заключному звіті про обов'язкові правила розкриття інформації. З грудня 2019 року Верховна Рада прийняла законопроекти № 2102 та №2103, якими передбачено впровадження автоматичного обміну інформацією за стандартами FATCA та CRS. Для того щоб Україна до 2020 р. могла обмінюватися інформацією, потрібно здійснити комплексну роботу з імплементації CRS, а саме:

- адаптувати національне законодавство до вимог стандарту CRS (виконано частково);

- вибрати країн-партнерів та підписання міжвідомчої угоди про автоматичний обмін інформацією (не виконано);
- забезпечити дотримання вимог конфіденційності й захисту персональних даних (не виконано);
- автоматизувати й технічно забезпечити процеси збору та обміну інформацією (не виконано) [10].

Правило 6. Заходи, спрямовані проти зловживань, шляхом застосування угод про запобігання подвійного оподаткування. Джерелом міжнародного права у застосуванні конвенцій є не лише сам текст відповідних конвенцій, але також і Коментар ОЕСР і Коментар ООН до Модельних конвенції про уникнення подвійного оподаткування. В Україні реалізація цього пункту здійснюється на підставі діючих двосторонніх угод, перелік яких оприлюднюється на сайті ДФС. Загальні норми щодо усунення подвійного оподаткування передбачено ст. 13 ПКУ. Одночасно у ст. 103 ПКУ міститься порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, а у п. 141.4.9 та пп. 170.11.2 ПКУ уточнено право зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, для юридичних та фізичних осіб – резидентів, відповідно.

Правило 7. Штучне уникнення статусу постійного представництва. Згідно з цим положенням, у разі, якщо особа діє в договірній юрисдикції і систематично укладає контракти або систематично грає основну роль, що призводить до укладання контрактів з нерезидентом, ця особа буде вважатися постійним представництвом такого нерезидента в цій договірній юрисдикції. Законопроектом №1210 передбачено нову редакцію п. 14.1.193 Податкового кодексу України, яким уточнено термін "постійне представництво".

Правила 8-10. Ці правила стосуються контролю за розподілом функцій, ризиків та нематеріальних активів всередині групи компаній, вдосконалення правил для операцій з сировинними товарами шляхом виключення обмеження на застосування виключно біржових котирувань певних бірж та надання можливості використовувати котирувальні ціни на такі товари. Законопроект №1210 передбачає, що податківці повинні враховувати не лише факт формального розподілу ризиків в середині міжнародної групи, але й оцінювати фактичну ситуацію.

Правило 13. Перегляд вимог щодо документації по трансфертному ціноутворенню. Законопроект №1210 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» передбачено впровадження в Україні трирівневої системи звітності:

- Мастер-файл (Master File) або глобальна документація з ТЦ є загальним оглядом діяльності міжнародної групи. Цей документ повинен відображати загальну структуру групи, фінансову діяльність, опис політики ТЦ, суттєвих нематеріальних активів. Подається за запитом ДФС.
- Звіт в розрізі країн (Country-by-country report) – містить зведену інформацію щодо економічної діяльності в розрізі усіх юрисдикцій, в яких присутня міжнародна група. Цей звіт відображає розподіл доходів, прибутків, податків та економічної активності та дозволяє оцінити загальне податкове навантаження групи. Звіт подається, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи за рік, що передує звітному перевищує еквівалент 750 млн. євро. Подається без запиту ДФС.
- Деталізована інформація про контрольовані операції (Local File) – це документ, що містить інформацію про контрольовані операції та

обґрунтування їх відповідності принципу «втягнутої руки». Подається за запитом ДФС.

Правило 14. Механізм вирішення конфліктів. В рамках мінімального стандарту Україна зобов'язана імплементувати положення Багатосторонньої конвенції MLI, яке врегульовує загальні засади проведення Процедури взаємного узгодження. Для того, щоб процедура взаємного узгодження була ефективною у своїй практичній реалізації, відповідний механізм повинен міститись в чинному законодавстві. Слід зазначити, що така процедура міститься в проекті закону № 1210, що був схвалений Верховною Радою 16 січня 2020 року [11].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Міжнародне регулювання трансфертного ціноутворення пройшло у своєму розвитку декілька важливих етапів. Основним результатом цього розвитку стала розробка стандартів розкриття інформації та подання податкової звітності, яких дотримується більшість країн світу. В Україні ефективність заходів протидії розмиванню оподаткованої бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (імплементція Плану BEPS) є досить низькою, це призводить до зменшення надходжень до Державного бюджету України і створює не рівні умови для суб'єктів господарювання. Втілення Плану дій BEPS в Україні означатиме готовність дотримуватися міжнародних стандартів інформації, створить необхідні регуляторні важелі, які будуть стримувати відтік капіталу з України і позитивно вплине на інвестиційний імідж країни.

Україна поки що не повністю привела своє законодавство у відповідність до рекомендацій ОЕСР, однак впевнено рухається до повноцінної участі в міжнародному економічному житті, Після прийняття законопроекту №1210 буде досягнуто суттєвого прогресу щодо імплементції правил 3, 4, 5, 6, 7, 8-10, 13, 14 Плану дій BEPS в Україні. Імплементція міжнародних стандартів не означає автоматичного

підвищення ефективності податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Ефективність протидії ухиленню та уникненню від оподаткування залежить від дієвості впливу держави на податкову поведінку суб'єктів господарювання, від можливості здійснювати цілеспрямований вплив на формування відповідної практики оподаткування та від оперативного реагування на виникнення негативних проявів у податковій поведінці платників податків [1].

На наш погляд, ефективність реалізації Плану дій BEPS в Україні значною мірою буде залежати від успішності впровадження електронного самоврядування та пов'язаного з цим процесом пункту 1 правил BEPS - вирішення податкових проблем цифрової економіки. Діджиталізація, є процесом, що складно реалізувати технічно, і в різних країнах існують різні погляди щодо можливих шляхів удосконалення інструментів міжнародного оподаткування різноманітних цифрових операцій, але без цього, по-перше, неможливо забезпечити автоматичний обмін інформацією, по-друге, значна частина діяльності міжнародних компаній залишиться поза межами податкового контролю. Отже, податкові проблеми цифрової економіки повинні стати пріоритетним напрямом наукових досліджень як складова трансфертного ціноутворення.

Література

1. Бичков В.О. Перспективи підвищення ефективності протидії мінімізації сплати податків в Україні // Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь. С. 7- 15.
2. Калач Г.М. Захист податкової бази при здійсненні контрольованих операцій // 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.257- 259.
3. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2019 р. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti-/237691.html> (дата звернення: 11.02.2020).
 4. Спори з трансфертного ціноутворення: статистика, докази, найцікавіші рішення // Юридична газета online від 1 березня 2018 року. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/spori-z-transfertnogo-cinoutvorennya-statistika-dokazi-naycikavishi-rishennya.html> (дата звернення: 11.02.2020).
 5. Дзюба П. Трансфертное ценообразование: экономическое содержание и специфика / П. Дзюба // Экономика Украины. 2006. № 1. С. 14-22.
 6. Колдовський В.М. / В.М. Колдовський // Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. Ефективна економіка № 7/2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159> (дата звернення: 01.02.2020).
 7. Кругляк В. Трансфертне ціноутворення в 2019 році: нові правила та норми. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-i-valyutnye-operacii-7-transfertnoe-cenoobrazovanie-v-2019-godu-novy-pravila-i-normy> (дата звернення: 15.02.2020).
 8. Кучерова І.М. Сучасні тенденції розвитку систем оподаткування доходів ТНК / І.М. Кучерова // Ефективна економіка №3, 2012. URL: file:///C:/Documents/Downloads/efek_2012_3_50.pdf (дата звернення: 21.02.2020).
 9. Чукліна О.С. Теорія трансфертного ціноутворення: поняття та періодизація розвитку / О. С. Чукліна // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2013. № 4. С. 119-124. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2013_4_18 (дата звернення: 19.02.2020).

10. Гордюк І. Міжнародний обмін податковою інформацією // Юридична газета, від 28 грудня 2019 року, №52 (602).
11. Верховна Рада прийняла закони для обміну податковою інформацією // Вісник. Офіційне видання ДФС України. 13 грудня 2019 р. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100015648-verkhovna-rada-priynnyala-zakoni-dlya-obminu-podatkovoyu-informatsiyeyu> (дата звернення: 11.02.2020).
12. Багатостороння Конвенція MLI – наслідки для українських платників податків. Інформаційний лист Державної податкової служби України України №4 від 24 лютого 2020 року. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/250842.pdf> (дата звернення: 17.02.2020).
13. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), 2010. 444 с.
14. План заходів ОЭСР по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS) – поворотный пункт в истории международного налогового сотрудничества. Ernst&Young (СНГ), 2013. 12 с.
15. Lee Sheppard, OECD BEPS Country-by-Country Reporting Is Too Burdensome, HMRC Official Says, 2014 TAX NOTES TODAY 28-3 (FEB.11, 2014).
16. Ault, Hugh J., Wolfgang Schoen, and Stephen E. Shay. 2014. Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform // Bulletin for International Taxation 68: 275, Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 324. URL: <http://ssrn.com/abstract=2459646> (дата звернення: 15.01.2020).
17. Dharmapala, Dhammika. 2014b. Base Erosion and Profit Shifting: A Simple Conceptual Framework // University of Chicago Coase-Sandor

Institute for Law & Economics Research Paper No. 703. URL:
<http://ssrn.com/abstract=2497770> (дата звернення: 09.01.2020).

References

1. Bychkov V. Perspektyvy pidvyshhennja efektyvnosti protydiji minimizaciji splaty podatkov v Ukraini. Mekhanizmy protydiji aghresyvnomu podatkovomu planuvannju : svitovyj dosvid ta praktyka Ukrainy: zb. mater. nauk.-metodol. seminaru, 10 ghrudnja 2015 r. Irpinj. S. 7-15.
2. Kalach G. Zakhyst podatkovoji bazy pry zdijsnenni kontroljovanykh operacij. Upravlinnja publichnymy finansamy ta problemy zabezpechennja nacionaljnoji ekonomichnoji bezpeky: zbirnyk tez Podatkovogho konghresu (m. Irpinj, 12 ghrudnja 2019 r.). Irpinj: Universytet DFS Ukrainy, 2019. S. 257- 259.
3. Zvit pro vykonannja Planu roboty Derzhavnoji fiskaljnoji sluzhby Ukrainy na pershe pivrichchja 2019 r. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html> (date of appeal: 11.02.2020).
4. Spory z transfertnogho cinoutvorennya: statystyka, dokazy, najcikavishi rishennja // Jurydychna ghazeta online vid 1 bereznja 2018 roku. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/spori-z-transfertnogo-cinoutvorennya-statistika-dokazi-naycikavishi-rishennya.html> (date of appeal: 11.02.2020).
5. Dzijuba P. Transfertnoe cenoobrazovanye: ekonomycheskoe sodержanye y specyfyka / P. Dzijuba // Экономика Украины. 2006. # 1. S. 14-22.
6. Koldovsjkyj V.M. / V.M. Koldovsjkyj // Transfertne cinoutvorennya jak mekhanizm ukhylennja vid splaty podatkov. Efektyvna ekonomika #7/ 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159> (date of appeal: 01.02.2020).
7. Krughljak V. Transfertne cinoutvorennya v 2019 roci: novi pravyla ta normy. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-i->

- valyutnye-operacii-7-transfertnoe-cenoobrazovanie-v-2019-godu-novye-pravila-i-normy (date of appeal: 15.02.2020).
8. Kucherova I.M. Suchasni tendenciji rozvytku system opodatkovannja dokhodiv TNK / I.M. Kucherova // Efektyvna ekonomika #3, 2012. URL: file:///C:/Documents/Downloads/efek_2012_3_50.pdf (date of appeal: 21.02.2020).
 9. Chuklina O.S. Teorija transfertnogho cinoutvorennja: ponjattja ta periodyzacija rozvytku / O. S. Chuklina // Zovnishnja torghivlja: ekonomika, finansy, pravo. 2013. #4. S. 119-124. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2013_4_18 (date of appeal: 19.02.2020).
 10. Ghordjuk I. Mizhnarodnyj obmin podatkovuju informacijeju // Jurydychna ghazeta. vid 28 ghrudnja 2019 roku, #52 (602).
 11. Verkhovna Rada pryjnjala zakony dlja obminu podatkovuju informacijeju./ Visnyk. Oficijne vydannja DFS Ukrainy. 13 ghrudnja 2019 r. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100015648-verkhovna-rada-priynjala-zakoni-dlya-obminu-podatkovoyu-informatsiyeyu> (date of appeal: 11.02.2020).
 12. Baghatostoronnja Konvencija MLI – naslidky dlja ukrajinsjkykh platnykiv podatkov. Informacijnyj lyst Derzhavnoji podatkovoji sluzhby Ukrainy Ukrainy #4 vid 24 ljutogho 2020 roku. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/250842.pdf> (date of appeal: 17.02.2020).
 13. Nastanovy OESR shhodo transfertnogho cinoutvorennja dlja transnacionaljnykh kompanij ta podatkovykh sluzhb (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), 2010. 444 s.
 14. Plan meropryjatyj OESR po protyvodejstvyju razmyvanyju naloghooblaghaemoj bazy y vyvodu prybyly yz-pod naloghooblozhenyja (BEPS) – povorotnyj punkt v ystorry mezhdunarodnogho naloghovogho sotrudnychestva. Ernst&Young (SNGh), 2013. 12 s.

15. Lee Sheppard, OECD BEPS Country-by-Country Reporting Is Too Burdensome, HMRC Official Says, 2014 TAX NOTES TODAY 28-3 (FEB.11, 2014).
16. Ault, Hugh J., Wolfgang Schoen, and Stephen E. Shay. 2014. Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. Bulletin for International Taxation 68: 275, Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 324. URL: <http://ssrn.com/abstract=2459646> (date of appeal: 15.01.2020).
17. Dharmapala, Dhammika. 2014b. Base Erosion and Profit Shifting: A Simple Conceptual Framework. University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics Research Paper No. 703. URL: <http://ssrn.com/abstract=2497770> (date of appeal: 09.01.2020).