

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-10>

УДК 336.225.657

# СУТНІСТЬ АГРЕСИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ЙОГО НАСЛІДКИ

## ESSENCE OF AGGRESSIVE TAX PLANNING AND ITS CONSEQUENCES

**Сакун Олександра Сергіївна**  
доктор економічних наук, доцент,  
Національний університет «Чернігівська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9947-0210>

**Sakun Oleksandra**  
Chernihiv Polytechnic National University

Стаття присвячена актуальним питанням надання сутнісної характеристики поняттю агресивного податкового планування. Надано характеристику ключовим індикаторам віднесення схем податкового планування до складу агресивних відповідно до міжнародної нормативної документації. Визначено та охарактеризовано наслідки агресивного податкового планування для національної економіки. Проаналізовано сучасні методи боротьби з агресивним податковим плануванням на загальносвітовому рівні. Визначено основні дії та кроки щодо протидії агресивному податковому плануванню в Україні. Досліджено ключові аспекти плану BEPS та визначено, які пункти його реалізації імплементовано Україною. Окреслено завдання, які стоять перед українським урядом щодо подолання проявів агресивного податкового планування в Україні на майбутні періоди.

**Ключові слова:** агресивне податкове планування, індикатори агресивного податкового планування, контрольовані іноземні компанії, оподаткування, план BEPS, податки.

Статья посвящена актуальным вопросам осуществления сущностной характеристики понятия агрессивного налогового планирования. Предоставлена характеристика ключевым индикаторам отнесения схем налогового планирования в состав агрессивных в соответствии с международной нормативной документацией. Определенно и охарактеризованы последствия агрессивного налогового планирования для национальной экономики. Проанализированы современные методы борьбы с агрессивным налоговым планированием на общемировом уровне. Определенно основные действия и шаги относительно противодействия агрессивному налоговому планированию в Украине. Исследовано ключевые аспекты плана BEPS и определено, какие пункты его реализации имплементированы Украиной. Очерченно задания, которые стоят перед украинским правительством относительно преодоления проявлений агрессивного налогового планирования в Украине на будущие периоды.

**Ключевые слова:** агрессивное налоговое планирование, индикаторы агрессивного налогового планирования, контролируемые иностранные компании, налогообложения, план BEPS, налоги.

The article is devoted the pressing questions of grant of essence description the concept of the aggressive tax planning. It is defined, that the aggressive tax planning is the special type of the tax planning, which is carried out a taxpayer by making decision, which can result in consequences, to different from fastened a tax legislation as a result of his vagueness or multiple interpretation in the field of taxation. Thus tax position of payer of tax is favourable for lack of requirements in relation to opening of information and ignoring of risk to be the identified tax organ. The aggressive tax planning is a problem for many countries, which results in the substantial receiving less of budgetary receipts as taxes, on the whole complicates economic development of country, reduces efficiency of implementation of the functions the state. Description the key indicators of taking of charts of the tax planning is given in the complement of aggressive in accordance with an international normative document. Certainly and the consequences of the aggressive tax planning are described for a national economy. The aggressive tax planning does impossible a honest competition which results in the increase of level of shadow economy and violation of market laws, vnas lidok what an eventual user loses freedom of choice. The modern methods of fight are analysed against the aggressive tax planning at world level. The basic actions and steps in relation to counteraction the aggressive tax planning in Ukraine were defined. Investigational key aspects of plan of BEPS and certainly, what points of its realization has been implemented in Ukraine. Outlined tasks which stand before the Ukrainian government in relation to overcoming of displays of the aggressive tax planning in Ukraine on future periods. Existence of the aggressive

tax planning is a considerable problem for entire countries, and becoming of the system of counteraction this phenomenon begins in Ukraine. However, this system yet needs considerable progressive advance and perfection of the mechanisms on all stages of warning, exposure and fight, from the aggressive tax planning, and also for minimization of its negative consequences for a country.

**Keywords:** aggressive tax planning, indicators of the aggressive tax planning, controlled foreign companies, taxations, plan BEPS, taxes.

**Постановка проблеми.** Податки є основним джерелом фінансування потреб держави, забезпечуючи при цьому її можливості виконувати свої функції та задовольняти потреби населення. Тому агресивне податкове планування є проблемою для багатьох країн, яка призводить до суттєвого недоотримання бюджетних надходжень у вигляді податків, загалом ускладнює економічний розвиток країни, знижує ефективність виконання державою своїх функцій [1]. Українські підприємства також використовують інструменти агресивного податкового планування, отже, актуальності набуває як вивчення механізму функціонування, так і методів протидії цьому явищу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам агресивного податкового планування на сучасному етапі присвячено досить багато праць вітчизняних науковців. Брехов С. С., Проскура К. П., Сушкова О. Є. розглядають проблему ризиків агресивного податкового планування та систему їх індикаторів [1]. Питанням наслідків та протидії агресивному податковому плануванню в Україні присвячені роботи Коротуна В. І., Новицької Н. В. [2] та Ватаманюк О. С. [3]. До міжнародного досвіду боротьби з агресивним податковим плануванням звертається у своїх працях Касперович Ю. В. [6].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на значний доробок вчених у висвітленні проблематики агресивного податкового планування, відсутнє єдине трактування поняття агресивного податкового планування. Також у зв'язку із динамічним економічним розвитком постійного доповнення потребує перелік наслідків від застосування агресивного податкового планування.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є визначення сутнісної характеристики агресивного податкового планування та з'ясування його наслідків в контексті реалій України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Агресивне податкове планування є особливим видом податкового планування, що здійснюється платником податків шляхом

прийняття рішень у сфері оподаткування, які можуть призвести до наслідків, відмінних від закріплених податковим законодавством наслідок його невизначеності або багатоваріантного трактування [2].

Відповідно до рекомендацій ОЕСР індикаторами віднесення схем податкового планування до складу агресивних є такі:

- відсутність зв'язку між фінансовою та дійсною економічною діяльністю;
- наявність відмінностей у нормах прибутку у межах групи глобальних ТНК;
- відмінності в ефективних ставках оподаткування між ТНК та компаніями зі схожими показниками, які не є ТНК [2];
- високий рівень концентрації прямих іноземних інвестицій у країні порівняно з ВВП;
- різниця між нормою прибутку компанії та ефективною ставкою оподаткування;
- концентрація високого рівня надходжень роялті порівнюючи з витратами на наукову, науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність компанії [1];
- вимивання бази оподаткування через процентні платежі [2].

Країни постійно продовжують втрачати значні суми податкових надходжень внаслідок агресивного податкового планування. Крім цього, негативні наслідки агресивного податкового планування для економіки країни можуть проявлятися у наступному:

- переміщення прибутків з однієї країни означає втрату бази оподаткування для іншої, а для світової економіки 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;
- агресивне податкове планування, 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 агресивного податкового планування як порушення соціального договору. Недобросовісність одних платників може спонукати інших припинити дотримання власних податкових зобов'язань.

Більше того, втрата податкових надходжень внаслідок функціонування механізму агресивного податкового планування 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 [3].

Уряд ЄС здійснив кілька кроків для боротьби з агресивним податковим плануванням, включаючи прийняття у червні 2016 року Директиви, направленої на боротьбу з ухиленням від оподаткування, яка передбачає запровадження заходів щодо подолання наслідків зловживання платниками податків відмінностями в оподаткуванні відповідно до законодавства двох або більше юрисдикцій [3].

З метою реалізації міжнародного досвіду боротьби з агресивним податковим плануванням Україною вже також здійснено ряд вагомих кроків:

1. Запроваджено на постійній основі контроль трансфертного ціноутворення. Відповідні норми були затверджені в Україні Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 р. № 408-VII [4].

2. Здійснюється розкриття у державному реєстрі кінцевих бенефіціарних власників, вигодоодержувачів, контролерів підприємств відповідно до Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» від 14.10.2014 р. № 1701-VII [5].

3. У вітчизняне податкове законодавство вбудовані антиофшорні «запобіжники», наприклад, правило тонкої капіталізації, зазначене в Податковому кодексі України, встановлює ліміт, вище якого виплата відсотків здійснюється не витратами, а з доходів підприємства [6].

4. Внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві [7].

5. Введення в дію Закону № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних

для декларування окремих об'єктів оподаткування», спрямованого на усунення неточностей і відтермінування окремих положень Закону № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [8].

Водночас, на порядку денному для України ще перебуває ряд завдань:

1. Зобов'язання України, взяте із приєднанням до Плану BEPS, щодо імплементації мінімального стандарту, який включає 4 кроки: 1) боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування; 2) запобігання зловживань при застосуванні податкових конвенцій за допомогою багатостороннього інструменту; 3) запровадження трирівневого підходу щодо звітності з трансферного ціноутворення, в основі якого лежатиме автоматичний за графіком обмін звітами транснаціональних компаній між компетентними органами; 4) збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами через поліпшення процедури досягнення взаємної домовленості [6].

2. Підвищення ефективності боротьби з детінізацією зайнятості.

3. Модернізація митного контролю.

4. Зменшення податкового розриву в частині ПДВ як різниці між очікуваними та фактичними надходженнями.

5. Розкриття морально-етичного аспекту ухилення від сплати податків.

6. Посилення фіскальної антиофшорної політики у координації з монетарною як чинника стабільності у регулюванні валютного ринку [6].

**Висновки.** Отже, існування агресивного податкового планування є значною проблемою для всіх країн, і в Україні розпочинається становлення системи протидії цьому явищу. Однак, дана система ще потребує значного послідовного розвитку та вдосконалення своїх механізмів на всіх етапах попередження, виявлення та боротьби з агресивним податковим плануванням, а також для мінімізації його негативних наслідків для країни.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Брехов С.С., Проскура К.П., Сушкова О.Є. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування. *Економічний аналіз*. 2017. Т. 27. № 1. С. 107–119.
2. Брехов С.С., Коротун В.І., Сушкова О.Є., Новицька Н.В. та ін. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. 108 с.

3. Ватаманюк О.С. Агресивне податкове планування: негативні наслідки та напрями протидії. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2018. № 1. С. 153–158. URL: <http://www.msu.edu.ua/visn/wp-content/uploads/2018/06/1-9-1-2018-22.pdf> (дата звернення: 20.07.2021).

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18> (дата звернення: 25.07.2021).

5. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів : Закон України від 14.10.2014 р. № 1701-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1701-18> (дата звернення: 27.07.2021).

6. Касперович Ю.В. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: висновки та рецепти для України. 2017. URL: [http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar\\_dosv-1761d.pdf](http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar_dosv-1761d.pdf) (дата звернення: 30.07.2021).

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20> (дата звернення: 27.07.2021).

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування : Закон України від 17.12.2020 р. № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20> (дата звернення: 28.07.2021).

#### REFERENCES:

1. Brekhov S.S., Proskura, K.P., Sushkova O.Y. (2017) Systema indyikatoriv ryzykiv ahresyvnoho podatkovoho planuvannia [System of risk indicators of aggressive tax planning]. *Ekonomichnyi analiz – Economic analysis*, T. 27, no. 1, 107–119. (in Ukrainian)

2. Brekhov S.S., Korotun V.I., Sushkova O.Ye., Novytska N.V. et al. (2017) *Protydiia ahresyvnomu podatkovomu planuvanniu v Ukraini* [Counteraction the aggressive tax planning in Ukraine]. Irpin: Universytet DFS Ukrainy. (in Ukrainian)

3. Vatamaniuk O.S. (2018) Ahresyvne podatkovye planuvannia: nehatyvni naslidky ta napriamy protyidii [Aggressive tax planning: negative consequences and the directions of countermeasures]. *Naukovyi visnyk Mukachevskoho derzhavnoho universytetu – Scientific Bulletin of Mukachevo State University*, 1, 153–158. Retrieved from: <http://www.msu.edu.ua/visn/wp-content/uploads/2018/06/1-9-1-2018-22.pdf> (in Ukrainian)

4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo transfertnoho tsinoutvorennia [About making alteration in the Internal revenue code of Ukraine in relation to the transfer pricing] № 408-VII (July 04, 2013). Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18> (in Ukrainian)

5. Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vyznachennia kintsevykh vyhodo-oderzhuvachiv yurydychnykh osib ta publichnykh diiachiv [About making alteration in some legislative acts of Ukraine in relation to determination of eventual stakeholders of legal entities and public figures] № 1701-VII (October 14, 2014). Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1701-18> (in Ukrainian)

6. Kasperovych Yu.V. (2017) *Mizhnarodnyi dosvid borotby z ukhylenniam vid opodatkovannia ta rozmyvanniam podatkovoi bazy: vysnovky ta retsepty dlia Ukrainy* [International experience of fight is against avoiding taxation and washing out of tax base: conclusions and recipes are for Ukraine]. Retrieved from: [http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar\\_dosv-1761d.pdf](http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar_dosv-1761d.pdf) (in Ukrainian)

7. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzhenostei u podatkovomu zakonodavstvi [About making alteration in the Internal revenue code of Ukraine in relation to perfection of administration of taxes, removal of technical and logical inconsistencies, in a tax legislation] № 466-IX (January 16, 2020). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20> (in Ukrainian)

8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zabezpechennia zboru danykh ta informatsii, neobkhidnykh dlia deklaruvannia okremykh obiektiv opodatkovannia [About making alteration in the Internal revenue code of Ukraine and other laws of Ukraine in relation to providing of capture of data and information, necessary for declaration of separate ob"ektiv taxation] № 1117-IX (December, 17 2020). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20> (in Ukrainian)