

Заклад вищої освіти «Український католицький університет»

Факультет суспільних наук

(назва факультету)

Кафедра теорії права та прав людини

(повна назва кафедри)

Пояснювальна записка

до дипломного проекту (магістерської роботи)

магістр

(освітній ступінь)

на тему: «Імплементация BEPS (Base erosion and profit shifting) в Україні»

Виконав: студент II курсу, групи СПЛ19/М

Спеціальності 081 «Право»

(шифр і назва спеціальності)

Вільховий Т.М.

(прізвище та ініціали)

Керівник

Навроцька Ю. В.

(прізвище та ініціали)

Рецензент

Коцовська О. Л.

(прізвище та ініціали)

Науковий консультант

Гринчук А. М.

Львів – 2021 року

Зміст

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
Розділ I	8
Поняття і передумови прийняття плану BEPS	8
1.1. Поняття BEPS	8
1.2. Міжнародні передумови прийняття Плану BEPS	9
1.3. Національні передумови прийняття Плану BEPS	10
Розділ II	13
План BEPS	13
2.1 П'ятнадцять кроків деофшоризації	13
2.2. Крок перший. Вирішення податкових проблем спричинених цифровізацією (Tax Challenges Arising from Digitalisation)	14
2.3. Крок другий. Нейтралізація ефекту гібридних невідповідностей (Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements)	17
2.4. Крок третій. Вирішення проблем пов'язаних з контрольованими іноземними компаніями (Controlled Foreign Company)	22
2.5. Крок четвертий. Обмеження можливості розмивання податкової бази шляхом вирахування процентів та інших фінансових платежів (Limitation on Interest Deductions)	36
2.6. Крок п'ятий. Боротьба з шкідливими податковими практиками (Harmful tax practices)	41
2.7. Крок шостий. Протидія зловживанням податковим конвенціям (Prevention of tax treaty abuse)	46
2.8. Крок Сьомий. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва (Permanent establishment status)	48
2.9. Крок восьмий, дев'ятий, десятий. Трансфертне ціноутворення (Transfer pricing)	50
2.10. Крок одинадцятий. Аналіз даних про BEPS (BEPS data analysis)	54
2.11. Крок дванадцятий. Запровадження обов'язкового розкриття інформації (Mandatory disclosure rules)	58
2.12. Крок тринадцятий. Запровадження міждержавної звітності (Country-by-Country reporting)	62
2.13. Крок чотирнадцятий. Процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure)	66

2.14. Крок п'ятнадцятий. Багатостороння конвенція (Multilateral Instrument – MLI)	70
Розділ III.....	72
Імплементація BEPS в Україні.....	72
ВИСНОВКИ	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	85

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП

Податки є основою функціонування та діяльності кожної держави. Вчені говорять про те, що податки та держава нероздільні, та розвиток однією частини завжди тягне за собою розвиток другої¹. Без податків уряди не могли б задовольнити потреби своїх громадян, оскільки сплачені податки держава використовує для таких соціально-важливих речей, як охорона здоров'я, освіта, адміністрування, розвиток інфраструктури, транспорт та інші щоденні сфери життя громадян. Окрім соціальної сфери податки також використовуються для таких речей, як наукові дослідження, захист навколишнього середовища, створення нових робочих місць і бізнесу. Коли держава отримує податки вона вкладає ці гроші у свій розвиток, що веде її до покращення економічної активності, процвітання та підвищення якості життя. Чим вищий у державі рівень життя, тим вищий рівень споживання. Бізнес розвивається коли існує ринок для його товарів та послуг. Ось чому важливо, щоб громадяни сплачували свої податки та розуміли всю їхню важливість.

Податки за своєї природою є свого роду «сімейним бюджетом» держави, і неналежне поповнення цього бюджету, або ухилення від виконання свого обов'язку призводить до занепаду країни. До таких речей вдаються, як великі міжнародні корпорації, так і звичайні громадяни, які стоять у керма цих компаній. Вони вважають, що держави забирають у них їхні зароблені гроші, і тому шукають способи, як уникнути цього обов'язку або, як зробити його меншим. І пов'язане це з тим, що першочергово податки, як сказано вище були джерелом фінансування та розвитку держав, проте з плином часу країни розбудовувались, потреби для функціонування збільшувались і відповідно податки також. Як результат, у бізнесу почало виникати питання їхньої власної економічної вигоди від виконання свого обов'язку. І розуміння того, що сплачені ними кошти, виконання свого зобов'язання не реалізовує їхнього очікування, не дає того результату і розвитку бізнесу, який вони могли б забезпечити самостійно залишивши ці кошти у себе призводить до того, що виникає питання

¹ Шевчук, Ж. А. *Історія податків як історія цивілізацій (нарис з історії економіки)* // Вісник КПНУ імені Івана Огієнка. Економічні науки, 2008, 1: 48-50.

оптимізації, зменшення або навіть ухилення від свого прямого обов'язку, задля власної вигоди.

Для боротьби з цим уряди, як одноособово, так і спільно з іншими використовували безліч способів та методів. Але вирішення комплексної та широкої проблеми потребувало такого ж широкого, комплексного і системного рішення, яким став BEPS, міжнародний план протидії розмивання податкової бази та виведення грошей в офшори.

Актуальність: Питання ухилення від сплати податків, займає високе місце у рейтингу зацікавленості до його дослідження. Проте в силу особливого відношення і значення боротьби з цим ухиленням в Україні, через політичні питання та наявність такої складової як нелегальне ухилення від сплати, інтерес до дослідження цієї боротьби є не таким високим. Окрім цього новизна цієї теми також не дозволила накопичитись великій кількості наукової літератури та досліджень. Тому складові частини, обсяги, глибина, методи та способи боротьби з ухиленням від податкових обов'язків потребують вивчення.

Мета: дослідити План BEPS, відповідно до наданих Організацією економічного співробітництва та розвитку рекомендацій, звітів та вказівок. Та проаналізувати процедуру імплементації в Україні.

Завдання:

- Дослідити передумови прийняття Плану BEPS у світі та в Україні;
- Дослідити п'ятнадцять кроків Плану BEPS, їх цілі, обсяги, методи та рекомендації щодо реалізації;
- Проаналізувати думки експертів щодо кожного кроку Плану BEPS;
- Дослідити та проаналізувати прийняті Україною нормативно-правові акти, а також розглянути перспективи виконання Плану BEPS.

Об'єкт дослідження – імплементація Плану BEPS в Україні, **предмет** – причини створення Плану BEPS, його складові (15 Кроків), та стан впровадження в Україні.

Методами виконання роботи є порівняльно-правовий, історичний, системного аналізу, узагальнення та інші.

Джерелами є рекомендації, вказівки, звіти Організації Економічного співробітництва та Розвитку, статті та коментарі провідних юридичних і аудиторських компаній. Законодавство України у сфері податків, міжнародні конвенції та публікації науковців. Найбільше уваги приділено літературі опублікованій Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку, щодо кожного окремого кроку. Коментарі та статті використанні іноземних компаній, таких як PwC, KPMG, Deloitte, Ernst&Young та інші. Загальна кількість використаних джерел – понад 60.

Робота складається з вступу, трьох розділів, висновку та списку використаних джерел. Перший розділ містить в собі розгляд і висвітлення поняття BEPS, міжнародні передумови створення Плану BEPS та національні передумови його імплементації. Другий розділ включає в себе детальний та широкий огляд 15 кроків Плану BEPS, а також їх аналіз та коментарі і доповнення. Останній третій розділ містить в собі процедуру прийняття в Україні Плану BEPS, аналіз імplementованих складових, повноту їх втілення та перспективи повної і належної реалізації.

Загалом робота займає ___ сторінок.

Розділ І.

Поняття і передумови прийняття плану BEPS

1.1. Поняття BEPS

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting або українською, розмивання податкової бази та виведення грошей в офшори. Якщо розкласти по частинах, то під розмиванням податкової бази, йдеться про випадки, коли платники податків використовують платежі, що вираховуються, як, наприклад роялті чи відсотки, щоб зменшити суму прибутку у місці де він був зроблений. Виведення грошей в офшори, це ситуації коли мультинаціональні компанії переміщують свій прибуток з одного місця в інше через внутрішньогрупові угоди. Поєднання цих двох частин призводить до того, що міжнародні компанії використовують неузгодженості податкових норм між державами, як результат прибуток не признається жодною державою і не оподатковується. Як результат такі організації як Організація Економічного Співробітництва та Розвитку (надалі – ОЕСР) та G20, з метою розв’язання проблем податкової невизначеності або зниження ступеня такої невизначеності були змушені приймати активні заходи. Серед цих заходів і є План BEPS (надалі – План) прийнятий у вересні 2013 року, який став наслідком саміту G20 і покликаний виконати завдання, які були на ньому поставленні². Така активна і швидка підготовка, викликана стурбованістю урядів держав членів ОЕСР, щодо політики діяльності транснаціональних компаній (надалі – ТНК), яка спрямована на розмивання податкової бази та виведення прибутку до низькоподаткових юрисдикцій, з метою «оптимізації» податкових витрат. Важливо також сказати, що План BEPS відрізняється від попередніх спроб ОЕСР змінити податкову систему. Відмінність полягає у досягненні єдності в розумінні необхідності та важливості досягнення на рівні урядів держав єдиного глобального плану з конкретною системою координат, яка буде спрямована на усунення або зниження рівня ухилення від

² BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

оподаткування, як на національних, так і на міжнародних рівнях. Такий підхід, є вкрай важливим, в плані формування культури сплати податків, оскільки, на нашу думку, податки за виготовлення якоїсь продукції, чи за надання різного роду послуг мають бути сплачені в тій державі, де вони були виготовлені, або де послуги були отримані. Також необхідно зазначити, що План BEPS не є нормою чи законом, він є міжнародним планом дій, або так званим дорожнім маршрутом для реалізації завдання, щодо протидії розмивання податкової бази та виведення грошей в офшори. Реалізовуватись це все має у формі встановлення жорсткіших правил оподаткування, що має призвести до мінімізації або повного усунення можливості, неналежного виконання своїх податкових зобов'язань.

1.2. Міжнародні передумови прийняття Плану BEPS

Поштовхом та останніми сигналами для запровадження Плану стали звіти ОЕСР у лютому та вересні 2013 року, згідно з якими держави члени ОЕСР спільно щорічно втрачають від 100 до 240 мільярдів доларів США через розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування³. До прикладу, видання «Вісник. Офіційно про податки» зазначає, що Постійний підкомітет Конгресу США з розслідувань стверджує, що такі компанії, як Apple, Google, Microsoft завдали величезних втрат бюджету США, понад 80 мільярдів доларів США⁴. Окрім цього уряди європейських держав також звинувачують і інші великі компанії, у спричиненні збитків для їхніх держав. Однією з найвідоміших і найбільш вживаних схем, яку використовували американські компанії була схема, яка отримала свою назву через країни за допомогою яких здійснювалось зменшення податкового зобов'язання, «Подвійний Ірландський з Голландським Сендвічем (Double Irish Dutch Sandwich)». Суть схема полягала у перекиданні платежів за використання прав на об'єкти інтелектуальної власності. Спочатку американська компанія передає своїй афілійованій фірмі,

³ BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

⁴ «Вісник. Офіційно про податки» Трансфертне ціноутворення та План дій BEPS від 18.04.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6995?issue=165>

яка зареєстрована в Ірландії нематеріальні активи, а оскільки Ірландія згідно зі своїм законодавством не вважає компанії, які керуються з-за кордону резидентами, її управління розміщується в повністю офшорній зоні, де відсутнє оподаткування прибутку. Друга компанія створюється в Голландії, яка субліцензує права на об'єкт інтелектуальної власності. Подальшим кроком є передача такої ж ліцензії третій компанії, яка знову створюється в Ірландії. Особливістю і найважливішою складовою, є те, що голландське законодавство дозволяє передавати такі активи абсолютно безкоштовно з податкової точки зору. Тобто компанії передають права на інтелектуальну власність одна одній, і таким чином позбавляють їх від податкового зобов'язання. Наявність другої ірландської компанії обумовлена тим, що вона є податковим резидентом і вся діяльність здійснюється через неї, тобто вона є повністю дієвою з реальним штабом працівників, а у результаті прибуток у вигляді роялті проходить через першу ірландську компанію, яка сплачує податок в офшорній зоні. Так видання Reuters у своїй статті зазначає, що за допомогою такої схеми у 2014 році компанія Google вивела 12 мільярдів доларів США⁵.

1.3. Національні передумови прийняття Плану BEPS

Україна, як і будь-яка інша сучасна держава зазнавала певних бюджетних збитків, через ухилення або неналежну сплату податків. Так партнер юридичної компанії Rödl & Partner Юрій Миколайчук, у своїй статті «Ukraine: Current status of transfer pricing enforcement», говорить про те, що за період 2013-2017 років близько 96 мільйонів євро податкових штрафів виникли в ході податкових перевірок за неналежне дотримання законодавства про трансфертне ціноутворення⁶. Така цифра дає нам зрозуміти, що в Україні існує безліч власних прикладів використання різних схем для виведення прибутку в офшорні зони. Першим і одним з таких прикладів є схема відмивання коштів за допомогою

⁵ REUTERS "Google accounts show 11 billion euros moved via low tax 'Dutch sandwich' in 2014" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.reuters.com/article/us-google-tax-idUSKCN0VS1GP>

⁶ Rödl & Partner Yuri Nikolaychuk «Ukraine: Current status of transfer pricing enforcement» 28.12.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.roedl.com/insights/transfer-pricing/ukraine-enforcement-status-transfer-pricing> [Електронний ресурс].

сплати роялті за використання торгової марки, у цьому випадку йдеться про такі бренди, як «СЕМКИ» та «SEMKI». Дані торгові марки були зареєстровані фізичною особою, після чого права на їх використання були передані офшорній кіпрській компанії, яка жодної господарської діяльності не здійснювала, про що свідчить наявність у неї лише директора і власника у вигляді однієї особи, а також, що за місцем її реєстрації зареєстровано ще понад декілька десятків компаній, а власник цієї компанії, є професійним номіналом, який лише формально є власником цієї компанії. Суть схеми полягала у тому, що національні виробники сплачували роялті за використання торгової марки на Кіпр, що відносили собі у витрати та таким чином зменшували своє податкове зобов'язання перед державою. Варто також зазначити, що така схема відбувалась також і щодо інших брендів і як результат, згідно з даними дослідження Радіо Свобода сума сплачених роялті у 2014 році становила 25 мільйонів гривень⁷.

Ще одним прикладом використання офшорних компаній був продаж «Правекс-банку», італійській групі «Інтеса Санпаоло». В цьому випадку на відміну від схеми з об'єктами інтелектуальної власності, суть полягала в тому, щоб не платити податок на прибуток та податок на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО). Схема полягала в тому, що власники банку, якими були, як фізичні особи, так і юридичні особи, отримали в Національному Банку України, індивідуальні ліцензії на здійснення інвестицій закордон. Таким чином акціонери «Правекс-банку», шляхом внесення своїх акцій у кіпрську компанію «Serviden Enterprises Limited», стали її акціонерами. Загалом після всіх процедур кіпрська компанія володіла 53,7 % акцій банку. Сума за якою було продано банк становила 750 мільйонів доларів США, тобто понад 375 мільйонів доларів США було заплачено кіпрській компанії за належні їй акції, і як результат ця сума коштів не була оподаткована відповідно до українського законодавства і позбулась таких тягарів, як сплата ПДФО та податку на прибуток. Видання Українська Правда у своїй статті стверджує, що за допомогою використання

⁷ Радіо Свобода Офшорний Рибалка (розслідування) 06.10.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.radiosvoboda.org/a/28036312.html>

такої прокладки довелось зекономити щонайменше 56 мільйонів доларів США шляхом не сплати податку на доходи фізичних осіб, яке на той час становило 15%⁸.

Ще однією схемою, яка використовується для зменшення податкового зобов'язання є Агентська схема. Ця схема дозволяє українським компаніям уникнути прямих контактів з офшорами. В цій схемі беруть участь три компанії, українська, офшорна, в низькоподатковій юрисдикції та компанія, що зареєстрована у державі у якої з Україною існує угода про уникнення подвійного оподаткування, а також законодавство цієї держави не повинно забороняти укладення договорів з офшорними компаніями, і саме ця компанія є агентською. Суть схеми полягає у наступному офшорна компанія доручає агентській компанії провести угоди, щодо продажу товару українській компанії. Таке доручення відбувається на підставі укладеного попередньо агентського договору, між офшорною компанією та агентською, яка до прикладу буде зареєстрованою у Великій Британії, і відповідно буде її податковим резидентом⁹. В цьому договорі компанії домовляються між собою про те, які саме послуги як агент здійснюватиме компанія, та яка вартість цих послуг – комісія. Як результат британська компанія, здійснює діяльність на міжнародному ринку в інтересах офшорної компанії, проте від свого імені. У підсумку українська компанія, сплачує за товари агентській компанії, яка з цієї суми отримує лише встановлений договором відсоток, який оподатковується у нашому випадку у Британії, а решта суми йде на рахунок офшорної компанії. Як наслідок ми отримуємо знову величезні втрати для бюджетів. Підсумовуючи можна сказати, що Україна зобов'язана була прийняти активні дії, щодо усунення проблеми ухилення від сплати податків, оскільки в іншому випадку наша держава і наш бізнес суттєво б поступався іншим державам на міжнародному ринку.

⁸ Украинская Правда "Киприот" Леонідас Черновецький та його офшорна тінь від 20.02.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pravda.com.ua/rus/articles/2009/02/20/4468982/>

⁹ Brama group «Применение агентской схемы в международном налоговом планировании» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bramagroup.com.ua/primenenie-agentskoj-shemy-v-mezhdunarodnom-nalogovom-planirovanii>

Розділ II.

План BEPS

2.1 П'ятнадцять кроків деофшоризації

Як вже відомо план BEPS містить 15 досить чітких кроків, ціллю яких є створення умов для того, щоб податки сплачувались лише в тих державах, де фактично виникає обов'язок щодо їх сплати.

Отже план передбачає в собі наступні 15 дій:

1. Вирішення податкових проблем спричинених цифровізацією (Tax Challenges Arising from Digitalisation);
2. Нейтралізація ефекту гібридних невідповідностей (Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements);
3. Вирішення проблем пов'язаних з контрольованими іноземними компаніями (Controlled Foreign Company);
4. Обмеження можливості розмивання податкової бази шляхом вирахування процентів та інших фінансових платежів (Limitation on Interest Deductions);
5. Боротьба з шкідливими податковими практиками (Harmful tax practices);
6. Протидія зловживанням податковим конвенціям (Prevention of tax treaty abuse);
7. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва (Permanent establishment status);
- 8-10. Трансфертне ціноутворення (Transfer pricing);
11. Аналіз даних про BEPS (BEPS data analysis);
12. Запровадження обов'язкового розкриття інформації (Mandatory disclosure rules);

13. Запровадження міждержавної звітності (Country-by-Country reporting);
14. Процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure);
15. Багатосторонній конвенція (Multilateral Instrument – MLI)¹⁰.

Для повного розуміння кожного кроку, його цілей, а також для розуміння способів та методів реалізації плану, необхідно детально розібрати кожен з передбачених кроків.

2.2. Крок перший. Вирішення податкових проблем спричинених цифровізацією (Tax Challenges Arising from Digitalisation)

Швидка та нестримна цифрова трансформація мала не лише потужний соціальний ефект, а також і глибоке економічне значення, що призвело до численних змін. Причиною якого на нашу думку стала не готовність сучасних реалій до такого розвитку подій. Не винятком стала і сфера оподаткування, стосується це, як прямих так і не прямих податків, а також питань щодо політики та адміністрування податків. Головним і центральним питанням, є те чи міжнародні норми податкового права, які були сформовані і розроблені в економічному середовищі минулого століття, є придатними до сучасних реалій. Такі важливі елементи, як держава в якій сплачувати податки (правила засновані на фізичній присутності – взаємозв'язку), а також яка частина підлягає оподаткуванню (правила «розподілу прибутку», засновані на принципі «витагнутої руки»), спрацювали ефективно у той час, і саме вони дали можливість уникнути подвійного оподаткування, а також сформувавши податкову визначеність, що сприяли розвитку світової торгівлі. Проте сьогодні три такі явища, як великі масштаби, ставка на нематеріальні активи та централізація даних, сприяють розвитку цифрового бізнесу і створюють великі проблеми для глобальної податкової системи. Як результат ми отримуємо з однієї сторони

¹⁰ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

переваги, а саме, появу нових нематеріальних рушіїв економіки і створення нових бізнес моделей, які не потребують фізичної близькості до цільових ринків. Такі дії призводять до того, що виникає питання в ефективності існуючих правил. А також питання ефективності і дієвості звичного розподілу оподаткування доходу від транскордонної діяльності, в спосіб який є прийнятним для малих країн та країн, що розвиваються, так званого розподілу права на оподаткування. З іншої сторони ми бачимо, як нові технології сприяють розвитку культури ухилення від сплати податків, шляхом перенесення прибутку ТНК до низькоподаткових юрисдикцій.

З приводу опублікованого ОЕСР проекту до першого кроку компанія PwC надала свій коментар, в якому висловила думку з деяких питань. В коментарі, з приводу терміну «цифрового бізнесу», йдеться про те, що цим «цифровим бізнесом є той який найбільше використовує нові цифрові технології, що відмінність між цифровим і звичайним бізнесом має полягати у кількісному, а не якісному використанні технологій.»¹¹ На нашу думку врахування цього, є вкрай важливим, оскільки це дає зрозуміти необхідність встановлення таких норм і правил, які не створювали б додаткових наслідків для звичайного бізнесу, який також в силу розвитку технологій використовує цифрові можливості. Також в цій частині надала коментар компанія Deloitte, в якому зазначено, що «цифровий бізнес охоплює широке коло компаній, в тому числі малі і середні підприємства, тому будь-який новий підхід має бути розрахований на всіх.»¹² Це знову підтверджує той факт, що запровадження нових стандартів повинно бути з врахуванням інтересів всіх учасників, які є пов'язаними з використанням цифрових технологій. І ще одним коментарем який також підтримує думку неможливості виділення цифрового бізнесу і створення для нього спеціальних

¹¹ PwC Tax policy Bulletin on the Discussion Draft April 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/digital-economy-april-2014.pdf>

¹² Deloitte comments on the Discussion Draft April 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>

норм є наступний коментар КРМГ, «окремої цифрової економіки не існує, проте глобальна економіка все більше переходить на цифрові технології.»¹³

З огляду на виклики, які постали перед міжнародною податковою системою, існує лише один підхід до цього питання, який може встановити належні норми для регулювання цифрової економіки, це комплексне рішення, яке полягає у розподілі податкових прав, а також без розподілу бізнесу на цифровий та звичайний. Це дасть змогу належним чином забезпечити та підтримати міжнародну податкову систему, а також підняти податкову добросовісність серед традиційного та цифрового бізнесу. В іншому випадку, якщо ці дії не будуть виконані ми отримаємо безліч односторонніх дій від компаній, які і надалі будуть шукати методи і можливості зменшення або ухилення від своїх податкових зобов'язань. Як результат в наш сьогоденний період нестабільної світової економіки, ми отримаємо потенційну втрату приватних інвестицій, а також перешкоджання урядам збирати податкові доходи, і відповідно здійснювати державні інвестиції.

Як результат у Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 Final Report ОЕСР зазначає, що «не рекомендується створювати нові спеціальні норм для цифрового бізнесу, а що ці проблеми будуть ефективно вирішуватись в рамках спільної роботи з іншими кроками BEPS.»¹⁴ Наявність такої рекомендації дає нам зрозуміти вплив загальних обговорень і коментарів, які були надані після публікації Рекомендації, а також важливість загального комплексного підходу до вирішення проблеми BEPS.

¹³ KPMG Comments on the OECD Discussion Draft on the Tax Challenges of the Digital Economy April 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/06/digital-economy-discussion.pdf>

¹⁴ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

2.3. Крок другий. Нейтралізація ефекту гібридних невідповідностей (Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements)

Бажання компаній зменшити, або взагалі позбутись обов'язку сплати різних видів податків спонукали їх до пошуків і створення гібридних схем, для реалізації своїх бажань. Для цього компанії використовували всі можливі неузгодженості законодавств різних держав. З цією ціллю рекомендовано розробити модельний договір та рекомендації, щодо структури сплати податків, які нейтралізували б наслідки використання гібридних структур. В Проекті плану дій по боротьбі з мінімізацією оподаткування та виведення прибутку, який був виданий ОЕСР у 2013 році, ці дії розуміли під собою наступне: «внесення змін в Модельну конвенцію по оподаткуванню ОЕСР (надалі – Конвенція), з метою недопущення використання цих схем, а також незаконного використання пільг в межах договору; створення положень національного законодавства, по запобіганню звільнення від сплати податків; створення положень, що забороняють вирахування з платежів, які не включається в дохід отримувачем і не підлягають до оподаткування згідно правил контрольованої іноземної компанії (надалі – КІК); створення положень національного законодавства, які забороняють вирахування із платежу, вирахованого в іншій державі.»¹⁵ Важливо зазначити, що ці дії принесуть результат лише у тому випадку, коли вони будуть взаємодоповнювати одна одну і діяти комплексно, а також узгоджені між собою. В минулому ОЕСР не приділяла достатньої уваги запровадженню правил для КІК. Тому як наслідок ми отримали створення дочірніх компаній, переміщення прибутку і ухилення від сплати податків. І хоч багато країн запроваджують такі правила проте, залишаються інші держави, котрі не роблять цього, або роблять це на недостатньому рівні, знову створюючи можливості для ухилень. Загалом у проекті рекомендації було поділено на дві частини, перша стосувалась змін внутрішнього законодавства держав, а інша торкалась Модельної конвенції по оподаткуванню.

¹⁵ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

Що стосується першої частини, то у своїх рекомендаціях ОЕСР, встановив певні принципи, для належного втілення державами норм. Першим принципом є те, що норми повинні бути спрямовані на невизначеність, а не на те в якій юрисдикції виникає пільга. Також вони повинні бути спрямовані на те, щоб не виникало стимулу і бажання застосовувати різного роду штучні утворення для зменшення податку, тобто норма повинна нейтралізувати такі наслідки, які створюються в результаті цих дій. Йдеться про те, що позбавлення потенційного зменшення суми, яка підлягає до оподаткування, призведе до того, що в компаній не буде існувати вигоди з використання таких схем. Також вони повинні бути такими, щоб спонукати платника податків, діяти простіше і зрозуміліше для податкових органів своєї держави. Тобто держава повинна випередити платників податків, таким чином, щоб вони зрозуміли, що попри створення штучних схем і механізмів, результат буде такий ж, як і без них, і що просте дотримання податкових норм буде для них вигіднішим і простішим.

Другим принципом є всеосяжність цих норм. Йдеться про те, що такі норми, повинні бути максимально широкими, і враховувати всі наявні прогалини, а також і всі потенційні, оскільки не врахування тих чи інших загроз, створить нові можливості для ухилення. Також важливо те, що кожна держава повинна розраховувати лише на себе, а не сподіватись на те, що в країні контрагента, вже існує необхідна норма. В результаті такого застосування можуть виникати ситуації коли одна норма дублює іншу, і тут важливим, є те, щоб не виникало подвійного оподаткування. Окрім цього для усунення цих ситуацій, ці норми мають будуватись в ієрархічній структурі, тобто коли перша норма дублює другу, тоді вона виключається, якщо в країні контрагента, існує така ж норма, якої є достатньо для нейтралізації цих схем.

Третім принципом, є автоматичне застосування норм. Мається на увазі те, що ці норми повинні автоматично застосовуватись до будь-якої гібридної угоди про невідповідність. Таке автоматичне застосування, по-перше зекономить час, оскільки не потрібно буде очікувати направлення від податкових органів, для застосування цієї норми. Також не потрібно буде очікувати на комунікацію

податкових установ двох держав, для вирішення питання наявності невідповідностей, що робило б ці правила менш ефективними і досягнення автоматизму було б неможливим.

Наступним принципом, є те, що дані правила повинні бути взаємоузгодженими. Тобто вони повинні діяти лише в тій мірі, якої буде достатньо щоб уникнути створення штучних податкових пільг. Норма повинна застосовуватись лише тоді, коли вона є необхідною, послідовною і пропорційною. Також необхідно встановити чи є достатнє регулювання конкретного питання в країні контрагента. Регулювання має застосовуватись з врахуванням інших наявних норм, щоб не створювати ситуацій подвійного оподаткування. Також координувати свої дії разом з третіми державами, у випадках КІК, де оподаткуванню дохід підлягає в державі резидентом якої є власник.

П'ятим принципом передбачається, що норми повинні стосуватись і впливати лише на ту частину національного законодавства, яке дає можливість створити ці штучні механізми отримання податкових пільг. Оскільки важливим є, щоб наявні норми, не змінювались, оскільки податкове законодавство у кожній державі, є певною ознакою ідентичності і для того, щоб не прирівнювати всі держави до одних стандартів, таке втручання має бути дуже точним і конкретним.

Шостим принципом, є те, що норми повинні бути чіткими та прозорими. Йдеться про те, що розуміння норм, було максимально простим для платників податків, тобто компаній, так і для юрисдикцій і їх податкових органів. Робиться це для того, щоб їхнє застосування було максимально легким і зрозумілим, що також дасть можливість ТНК зекономити час на їх застосування, а також їх розуміння.

Наступним принципом, є те, що норми повинні бути узгодженими та забезпечувати гнучкість впровадження. Цей принцип рекомендує застосовувати таку юридичну термінологію, яка описувала б не механізми яким досягається результат, а самі наслідки штучних угод, тобто йдеться про те, що в нормі має

зазначатись існуючий результат, який необхідно усунути. І такий спосіб є більш ефективним в тій частині, що враховується особливість кожної правової системи держави і відповідно в цьому і виражається гнучкість запровадження норм.

Восьмим принципом є те, що норми повинні працювати для платників податків. Це один з головних принципів оскільки він зводить витрати на сплату податків для звичайних громадян до мінімуму. Йдеться про те, що на сьогодні для контролю і запобіганню створення штучних механізмів та угод витрачається дуже багато коштів, оскільки необхідно задіяти максимально велику кількість осіб та установ, і не лише національних, а й міжнародних. Тому запровадження цього кроку має бути багатостороннім, що в перспективі, дозволить не лише усунути ухилення від сплати податків але й звільнити звичайних громадян від надмірних витрат.

Останнім є принцип адміністрування. Цей принцип передбачає простіший і доступніший процес контролю і виявлення, а також реагування на випадки створення штучних механізмів ухилення від сплати податків. Його забезпечення є необхідним тому, що норми повинні бути простими в розумінні, а також гнучкими в імplementації. Окрім цього саме запровадження Плану має на меті зменшення цих ситуацій, що теж дозволить спростити діяльність податкових органів. А також простота і зрозумілість норм, дозволить податковим органам інших юрисдикцій, в коротші терміни зрозуміти її суть, і зрозуміти які норми власного законодавства підлягають до застосування.

З приводу принципів, компанія PwC надала свій коментар, в якому зазначила, що «треба встановити необхідний баланс між подвійним не оподаткуванням і подвійним оподаткуванням і необхідністю держав забезпечити економічний розвиток».¹⁶ Не встановлення такого балансу може призвести, до того, що деякі держави не втілять запропоновані норми і в результаті ми отримаємо не рівні умови для розвитку економіки.

¹⁶ PwC's comments on Action 2 May 2014

<https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/hybrids-mismatches-may-2014.pdf>

[Електронний ресурс].

Що стосується рекомендацій в частині внесення змін у Модельну конвенцію ОЕСР по оподаткуванню, то тут пропонується внесення змін, для того, щоб норми відповідали загальним взаємоузгодженим стандартам, які стосуються не лише законодавств кожної окремої держави, а й цієї конвенції. Ці рекомендації поділені на два напрямки, перший стосується осіб, які є резидентами двох держав, і вказівок не зловживати своїми привілеями, а другий напрямок це, штучно створені гібридні організації, такі які не є платником податків в жодній з юрисдикцій. І досягнення ними цього відбувається шляхом зловживання договорами, наприклад договорами про партнерство.

Щодо першого напрямку то проблемою, є те, що особа яка є резидентом двох держав може отримувати звільнення від сплати податку у обох юрисдикціях, у формі надання податкових пільг. Для уникнення цього компетентні органи двох держав учасниць цих правовідносин зобов'язуються належним чином шляхом переговорів вирішити, в якій з держав особа здійснює свою активну діяльність, і де в цілях Конвенції його можна вважати резидентом. У випадку коли держави не домовляться між собою з цього питання, така особа не має права на отримання будь-яких пільг, і відповідно виникатиме обов'язок сплати податку в обох державах, що суперечить базовим принципам оподаткування. Такий примус на нашу думку є достатньо ефективним, щоб змусити держави належно врегулювати це питання. Оскільки подвійне оподаткування матиме негативні наслідки для держави у міжнародній спільноті. У своєму коментарі до рекомендацій Chartered Institute of Taxation зазначив, що «це питання необхідно вирішити за допомогою рекомендацій до національного законодавства, за прикладом Великобританії. А саме якщо особа, яка є резидентом Британії, і за договором стає резидентом іншої держави, то для цілей податкового законодавства, вона перестає бути резидентом Британії»¹⁷. І як результат ОЕСР у своєму звіті, рекомендує «для вирішення таких ситуацій позбавляти особу статусу резидента у відповідності до національно

¹⁷ BEPS Action 2: Neutralise the effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Treaty Issues) Response by the Chartered Institute of Taxation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/comments-action-2-hybrid-mismatch-arrangements.pdf>

законодавства, якщо така особа буде вважатись резидентом у іншій державі у відповідності із застосуванням договорів»¹⁸.

У випадку гібридних організацій пропонується включити у Модельну конвенцію нові положення, а також детальні коментарі, які роз'яснили б і забезпечили належне отримання податкових пільг. А також, що пільги не можуть надаватись у випадках, коли жодна з держав згідно з своїм законодавством не вважає дохід такої організації, доходом резидента, і відповідно держави самі створюють ситуації коли податок не сплачується.

2.4. Крок третій. Вирішення проблем пов'язаних з контрольованими іноземними компаніями (Controlled Foreign Company)

Цей крок стосується вже згаданих контрольованих іноземних компаній. Цілями цього кроку є розробка рекомендацій та покращення правил, котрі регулюють діяльність КІК. А також вирішення проблем пов'язаних з можливим створенням афілійованих компаній нерезидентів, з метою направлення доходу компаній резидентів у компанії нерезиденти, для зменшення або звільнення від податкового обов'язку. Така діяльність, негативно впливає не лише на державу де особа є резидентом і звідки вона надсилає прибуток, а й для держави в якій ця афілійована компанія створена, оскільки в результаті таких дій податкових надходжень позбуваються обидві держави учасники такої діяльності. Без наявності таких правил, а також удосконалення наявних норм, оскільки перші міжнародні норми і стандарти для КІК були розроблені у 1962 році, такі ситуації перерозподілу прибутку, або довгострокового відтермінування платежу надалі будуть продовжуватись. Варто також зазначити, що старі стандарти були запроваджені лише деякими державами членами ОЕСР, і зараз все більше держав зацікавленні у запровадженні цих норм, через те, що втрати для бюджетів з кожним роком стають все більшими. Такий крок також обумовлений тим, що в

¹⁸ OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

силу швидких змін в плані побудови бізнесу і пошуків нових способів мінімізації податкових витрат, цих норм, а також механізмів їхнього застосування більше не достатньо для вирішення проблем виведення доходів. В Public Discussion Draft BEPS ACTION 3 STRENGTHENING CFC RULES (надалі – Рекомендації 3) пропозиції розділялись на менші складові, для того щоб максимально точно, а також всебічно врегулювати питання контролю за діяльністю КІК. Ці елементи дозволять державам, які не мають цих правил одразу втілювати ці рекомендації, що на нашу думку є простіше, оскільки, не потрібно буде вносити зміни у власні норми, що є важчим процесом. А в країнах де вони вже існують, привести їх до належного рівня. Ці рекомендації містять наступні поради:

- Визначення КІК;
- Порогові вимоги;
- Визначення контролю;
- Визначення, що є доходом КІК;
- Правила розрахунку доходу;
- Правила розподілу доходу;
- Норми спрямовані на запобігання або усунення подвійного оподаткування¹⁹.

Також розроблені рекомендації, щодо політики цих норм, такі як: «ціль правил КІК; способи забезпечення балансу між оподаткуванням іноземних доходів і підтриманням конкурентоздатності; яким чином зменшити адміністративний тягар і тягар дотримання, не створюючи при цьому можливостей для уникнення; роль правил КІК в якості превентивних заходів; масштаби зачистки бази оподаткування правилами КІК; як забезпечити, щоб правила КІК не призводили до подвійного оподаткування; взаємозв'язок між правилами КІК і трансфертним ціноутворенням»²⁰.

¹⁹ Public Discussion Draft BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules 12 May 2015, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>

²⁰ Там само

Ціллю правил КІК, є оподаткування доходу власника у відповідності до того резидентом, якої держави він є. Як вже зазначалось вище, деякі держави вже використовують ці правила, проте є інші держави, які в силу принципу територіальності не використовують ці правила, тому для них рекомендується запровадити їх лише в тих випадках, коли ця діяльність здійснюється цілеспрямовано, для зменшення компаніями свого податкового обов'язку. А в країнах де застосовуються міжнародні стандарти оподаткування, введення правил КІК матиме також ще одне значення, таке як запобігання довгострокового відтермінування сплати податків, що в результаті створює розміту податкову базу.

Також при розробці правил КІК, необхідно забезпечити баланс інтересів між оподаткуванням доходів і збереженням конкурентоздатності. З цим питанням пов'язані дві основні проблеми. По-перше держави, в яких активно застосовуються правила можуть виявитись не вигідними для компаній, у порівнянні до тих держав де ці правила не застосовуються. Обумовлено це тим, що іноземні філії, які належать компаніям резидентам будуть обкладатись більш високим податком ніж місцеві компанії, в іноземній державі, де правила КІК відсутні. Такий недолік, призводить до того, що великі компанії шукають способи уникнення правил КІК, з ціллю створення кращих податкових умов, що в свою чергу призводить до викривлення реальної економічної діяльності організації. По-друге ТНК, які є резидентами країн де існують жорсткі правила для КІК, є менш конкурентоздатними порівняно з ТНК, які є резидентами тих юрисдикцій, де таких правил немає. Ця проблема виникає з того, що іноземні дочірні компанії перших, будуть оподатковуватись більш високою ставкою податку на дохід, ніж дочірні компанії других, навіть у випадку, якщо обидві дочірні компанії знаходитимуться в одній державі.

Третім є питання створення ефективних і достатніх норм, котрі не створювали б додаткового адміністративного ускладнення, а також збільшення витрат на дотримання цих норм. Йдеться про те, що ці норми мають поєднати в собі автоматичний механізм їх застосування і достатню гнучкість.

Автоматичність потрібна для того, щоб не створювати додаткових проблем і спростити процедуру їх застосування, а гнучкість дасть можливість зробити їх більш ефективними, в силу особливостей податкового законодавства кожної держави.

Правила КІК призначені для стримування діяльності спрямованої на ухилення від сплати податків, а не для того, щоб отримати додатковий дохід у вигляді додаткового оподаткування корпорацій, і ще більшого спонукання держав до пошуку нових способів ухилення. Вони призначаються для того, щоб не дозволити платнику податків перекладати свої доходи у КІК, таким способом правила захищатимуть доходи держави шляхом запобігання від ухилення сплати податків, а не накладатимуть на додаткового податкового обов'язку щодо діяльності своїх КІК. Хоча спочатку ці правила і збільшать частину податкових надходжень, але з часом вони повинні зменшитись, оскільки їхньою ціллю є зміна культури сплати податків і викорінення бажання зменшити свій податковий обов'язок або звільнити себе від нього.

Ці правила спрямовані на те, щоб не дати можливості материнським компаніям спрямовувати свої доходи на КІК. Також їхньою ціллю є те, щоб контролювати і не давати можливості розмивати податкову базу дочірнім компаніям у іноземних юрисдикціях. Правила повинні враховувати, лише ті надходження, які були перенаправленні від материнської компанії і відповідно не давати можливості материнській компанії вільно розпоряджатись такими доходами.

Наступною є рекомендація, щодо уникнення подвійного оподаткування. Оскільки правила КІК піддають оподаткуванню доходи іноземною дочірньою компанією в державі де знаходиться її материнська компанія, вони можуть призвести до подвійного оподаткування, якщо дочірня компанія також підлягає оподаткуванню в юрисдикції де вона зареєстрована. Проблеми подвійного оподаткування можуть бути усуненні шляхом включення в правила КІК, порогових рівнів низьких податків, а також запобігання подвійному

оподаткуванню відбувається вже звичним шляхом, застосуванням іноземних податкових пільг.

Останнім є питання щодо взаємозв'язку між правилами КІК і трансфертним ціноутворенням. Правила трансфертного ціноутворення спрямовані на, коригування оподатковуваного прибутку дочірніх компаній, в цілях усунення невідповідностей, які виникають у результаті того, що ціни або інші складові операцій, є не такими якими вони б мали бути за умови, що ці компанії не були б пов'язані між собою. Ці два регулятори, тісно взаємопов'язані між собою, оскільки правила КІК вважаються певною опорою для трансфертного ціноутворення. Базується це на тому, що материнська компанія отримує дохід від своєї дочірньої компанії через те, що вони є взаємопов'язаними між собою і відповідно ціни на товари чи послуги встановлені не так як на ринку, і саме тому в цьому випадку правила КІК виступають основою для регулювання таких відносин і їхньому запобіганню. Тому попри можливе маніпулювання цінами, компанії втратять вигоду від таких дій, так як завдяки правилам КІК, ці операції будуть оподатковуватись належним чином.

Наступне пунктом, який варто розглянути це детальніший розгляд семи рекомендацій про які йшлося вище. Перше питання це визначення того, яка компанія та за яких умов буде вважатись КІК і потребуватиме застосування відповідних правил. Існує три складових елемента, котрі дають відповідь на це питання. Перше, чи ця юридична компанія є таким типом компанії, котрий розглядався б у вигляді КІК. Друге, чи підприємство оподатковується достатньо високим податком для того, щоб скористатись схемою оподаткування через КІК. І останнє, чи має материнська компанія, достатній вплив на дочірню, щоб вважати її КІК.

Для повного розуміння поняття КІК, рекомендується дати широке визначення організацій, котрі можна вважати КІК і включити сюди, окрім звичних юридичних осіб додати сюди також партнерства, трасти, фонди і постійні представництва. І ще одною рекомендацією є врахування другого кроку Плану і нових норм, щодо штучно створених невідповідностей, для того щоб не

дозволити компаніям обходити правила КІК шляхом використання різного способу тлумачення КІК. Застосування цих правил в багатьох державах вже включає в себе внесення до переліку потенційних КІК партнерства, трасти, фонди і постійні представництва, робиться це з метою, щоб одна лише зміна форми організації не дала можливість ухилитись від цих правил.

Визначення порогу для КІК має значення в тій частині, щоб відкинути від такого контролю компанії, які здійснюють не велику ерозію бази і переміщення прибутку. Це робиться з метою, щоб зацентувати свою увагу на випадках, котрі створюють більший податковий втрати. Також це спростить адміністративний тягар, оскільки коло контролю буде меншим, проте це не звільнить менші компанії від своїх обов'язків доведення того, що вони не можуть вважатись КІК. Окрім цього держави, які брали участь в обговоренні дали наступні рекомендації, щодо меж і порогів: встановлення мінімальної суми, нижче якої правила б не застосовувались; основну увагу і відповідно застосування правил приділяти тим ситуаціям, у яких видно мотивування ухилення від сплати податків; низькі податки, під цим розуміється, що дані правила будуть застосовуватись лише в тих випадках, коли резидент КІК, оподатковується меншими податками ніж у місці знаходження материнської компанії.

Визначення контролю є третім і головним блоком оскільки визначає, до яких компаній будуть застосовуватись правила КІК. Кожна держава, котра вже використовує ці правила по різному, і відповідно самостійно встановлює, як повинна оподатковуватись така контролююча особа. Проте в цілому вони сходяться на тому, що дохід власника чи акціонера повинен оподатковуватись податком на дохід, отриманий в іноземній юрисдикції, у тому випадку, якщо буде встановлено їхній вплив, на те коли і де цей дохід був створений. Контроль є надзвичайно важливим, оскільки він визначає, чи має власник компанії, достатній вплив на діяльність іноземної компанії і її податкової політики, щоб використовувати її для перерозподілу прибутку. Визначення контролю містить в собі два інших підтипи контролю, це тип і рівень необхідного контролю. Визначення контролю має включати в себе дві складові, як правову, так і

економічну, і у випадку встановлення будь-якого з них, вважати таку діяльність контролем. Можна ще застосувати перевірку на фактичний контроль, якщо вона дасть необхідний результат. Також КІК слід вважати в тих випадках, коли у одного власника міститься понад п'ятдесят процентів статутного капіталу, або акцій, проте державам, котрі мають на меті встановити більш жорсткі межі контролю, можна зменшити цей поріг. Ще однією рекомендацією, є те, що контролем може визнаватись, як прямий так і опосередкованих контроль, наприклад через інші компанії.

Для кращого розуміння згаданих вище складових контролю, варто детальніше розглянути ці питання. Для перевірки чи існує юридичний чи правовий контроль розглядається питання того, якою частиною статутного капіталу володіє ця особа, для того щоб визначити розмір її голосів і обсяг її законодавчо закріпленого впливу на діяльність компанії. Цей контроль є більш механічним, оскільки він вказує, на те, що достатня кількість прав має дати особі можливість вибрати раду директорів чи інший аналогічний орган, відповідальний за діяльність іноземної компанії, і таким чином забезпечити діяльність КІК в необхідному напрямку. Проте корпоративне законодавство доволі часто забезпечує гнучку структуру побудови компанії і таким чином використовувати штучні механізми і структури, щоб обійти цю вимогу контролю. Таким чином розрахунок на цей вид є завузьким і недостатнім, тому більшість держав застосовують його разом з економічним.

В цей ж час економічний контроль концентрується на правах на прибуток, капітал та активи компанії у випадках розформування або ліквідації. Такий контроль вказує нам на те, що особа резидент може мати вплив на компанію через право на базову вартість компанії, навіть якщо він не володіє достатнім пакетом акцій. Це право виникає у тих випадках, коли компанія ліквідується або відчужується і відповідно у особи виникає право на дохід від таких дій. Економічний контроль також є частково механічним контролем, який фокусується на фактах, котрі можуть бути об'єктивно оцінені. І хоча такий контроль додає складності компаніям ухилитись від податків, в більшості

випадків мажоритарні власники знають про цей контроль і можуть мати іншу звітну інформацію по відношенні до іноземної компанії. Також такий контроль може бути усунений шляхом входження в групу нової компанії, і як результат змін зазнають обидва види контролю, і тому встановлення контролю на основі попередньої інформації є не можливим.

Фактичний контроль враховує ті фактори, які розглядаються багатьма державами при вирішенні питання про те, де компанія буде резидентом для цілей оподаткування. Такими факторами є питання того, хто приймає рішення про діяльність пов'язану з іноземною компанією, а також хто впливає чи скеровує її поточну діяльність. Інший підхід полягає у впливі через договірні відносини, який надає власникам домінуючий вплив на КІК. Перевірка через фактичний контроль потребує багато часу, оскільки вимагає аналізу дій і фактів, котрі визначають, чи можна вважати таку діяльність фактичним контролем, що в результаті приводить до додаткових витрат і важкості доведення і встановлення наявності контролю. Важливо зазначити, що базуючись на досвіді держав, котрі використовують цей вид контролю, його легко обійти, і через складну процедуру доведення податковій важко підтвердити наявність контролю. Фактичного контролю є недостатньо, оскільки для його належної діяльності він вимагає переліку щонайменше всіх ситуацій ухилення, які є в правовому і економічному контролі. А також ще одним недоліком є складна адміністративна процедура та процедура дотримання, що не дають можливість цьому контролю відповідати принципам правил КІК.

Останнім видом контролю, є консолідований контроль. Який враховує те, чи консолідується компанія нерезидент у звітності компанії резидента, на основі принципів бухгалтерського обліку. Даний вид контролю є складовою фактичного і правового контролю, оскільки як в першому так і другому випадках, перевіряються критерії бухгалтерського обліку, але вони застосовуються в них з метою встановлення необхідності консолідації такої компанії. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, власник повинен консолідувати будь-яке підприємство, якщо він володіє достатніми

правами на те, щоб керувати його діяльністю, яка в найбільшій мірі формує дохід його дочірнього підприємства²¹.

Перераховані вище підходи часто комбінуються і застосовуються для дотримання правил КІК. На основі вище переліченого аналізу було вирішено і рекомендовано, проводити контрольну перевірку з застосуванням щонайменше двох тестів, правового і економічного. Крім цього мінімального стандарту державам рекомендується застосовувати фактичний або консолідований контроль. Але через складність застосування цих тестів, рекомендується застосовувати їх лише у деяких випадках, коли мінімального тесту є недостатньо. З питання встановлення контролю KPMG погоджується з пропозицією ОЕСР, де зазначає, що «підтримує запропонований контрольний тест, який повинен застосовувати правовий і економічний контроль, для спрощення процедури встановлення контролю над КІК»²². На нашу думку така автоматизація спонукатиме держави до запровадження правил, оскільки в результаті таких відносно простих дій дасть їм змогу відстежувати КІК і відповідно отримати надходження до бюджету. Як результат у Звіті ОЕСР, ми отримуємо чітку рекомендацію, про застосування такого контрольного тесту, а з метою встановлення додаткових деталей для бухгалтерських цілей використовувати також консолідований або фактичний контроль²³.

Останнім питанням, котре розглядається у пункті визначення контролю, є рівень цього контролю. Якщо завдання полягає в тому, щоб визначити, чи контролююча сторона має можливість переносити прибуток на іноземну компанію, то правила щонайменше мають враховувати ті ситуації, у яких платник податків резидент володіє мінімум п'ятдесятьма відсотками юридичного чи економічного контролю. Визначення цього контролю полягає у тому, що особа володіє понад п'ятдесятьма відсотками капіталу. Проте бувають

²¹ IFRS 10 — Consolidated Financial Statements (Консолідована фінансова звітність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements/>

²² KPMG Comments on OECD CFC Discussion Draft [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/taxwatch/pdfs/archive/4-30-15-kpmgi-oecd-comment%20letter.pdf>

²³ OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

ситуації коли співвласники здійснюють вплив один на одного, йдеться про випадки коли спільно діють міноритарні власники чи акціонери. Проте це питання вимагає детального розгляду і точного вирішення чи дійсно ці особи мають спільний інтерес і діють спільно. Для вирішення цього є три способи і рекомендується щоб держави прийняли один з таких способів для визначення цього взаємозв'язку.

Перший спосіб полягає у застосуванні тесту “acting-in-concern”, який застосовує аналіз побудований на фактах, які підтверджують цей взаємозв'язок. І якщо цей зв'язок буде доведено то до таких ситуацій можливо застосовувати правила КІК. Цей підхід хоч і не є дуже практичним через важкість у застосуванні, проте він найбільш точно може вказати на наявність такого зв'язку.

Другий спосіб полягає у взаємовідношенні цих сторін. Йдеться про встановлення спільної частки у п'ятдесят відсотків, і у разі її встановлення це усуне необхідність перевірки описаної у першому способі, але цей спосіб є вужчим через що, його може бути не достатньо.

Третім способом, який визначає, чи мають міноритарні власники або акціонери достатній вплив на діяльність КІК, є встановлення порогу щодо концентрації власності. Тобто йдеться про встановлення мінімального відсотку, який буде встановлювати наявність впливу цього власника. Також це дасть змогу визначити на яку можливу суму доходу, ця особа претендуватиме відповідно до своєї частки. Тобто слідкувати необхідно лише за особами частка яких є незначною. «В США такий поріг становить десять відсотків»²⁴, що означає, те що всі особи котрі володіють десятьма і більше відсотками, потенційно можуть входити у таку групу. Проте недоліком у цьому випадку, є те що ми не завжди точно знатимемо, чи діють ці особи спільно.

Наступним блоком після того, як ми визначили, що таку компанію можна вважати КІК, потрібно визначити чи дохід який вона отримує, підпадає під дії BEPS, тобто отримується в результаті створення кращих податкових умов. Тому

²⁴ Public Discussion Draft BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules 12 May 2015, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>

виникає необхідність дати визначення такому поняттю, як дохід КІК. В сучасних практиках існує два підходи до цього питання, перший полягає у включенні всіх отриманих прибутків під правила КІК, або часткове включення у якому лише деякі доходи регулюватимуться правилами КІК. Обидва підходи мають свої недоліки та особливості. Недоліком у першому випадку може бути оподаткування тих доходів, які фактично не мали б оподатковуватись згідно правил КІК, тобто правила діяли поза необхідними межами. У іншому випадку недоліком є складна процедура доведення, оскільки необхідно точно встановити, що конкретний дохід отриманий незаконно.

Загальний підхід, який лежить в основі більшості правил часткового врахування полягає в тому, що високодохідні або пасивні доходи, повинні за замовчуванням присвоюватись власникам, оскільки існує ймовірність того, що вони були переправлені з материнської компанії у КІК. Правила забезпечують дотримання цього підходу шляхом визначення доходу КІК, який має включати в себе щонайменше відсотки, роялті, дивіденди, а також виключати активний дохід отриманий від здійснення реальної діяльності компанії.

Шостим блоком є рекомендації щодо розрахунку доходу КІК. Розрахунок доходу вимагає встановлення двох складових, перше, це правила якої держави мають застосовуватись і друге чи необхідно застосовувати додаткові спеціальні правила для розрахунку. Перша складова стосується того, щоб застосовувати норми тієї держави, резидентом якої є власник КІК. Щодо другої складової, то йдеться про те, що в державі має існувати спеціальна норма, яка регулювала б відшкодування збитків КІК, так щоб вона застосовувалась лише до прибутку від тої КІК, котра зазнала збитків, або до прибутку інших КІК в тій ж державі.

Перша рекомендація сконцентрована на правилах, які застосовуються для розрахунку оподаткованого доходу. Для цього було розглянуто чотири варіанти. Одним з варіантів є застосування законодавства материнської юрисдикції. Другим варіантом буде застосування норм тієї держави де знаходиться КІК для розрахунку доходу, проте такий варіант суперечить Правилам КІК загалом, оскільки саме це і є переміщенням в офшори. Третій

варіант дає можливість вибрати одну з двох держав, що також суперечить загальним цілям BEPS. І останнім варіантом, є застосування міжнародних норм і стандартів, як приклад Міжнародні Стандарти Фінансової Звітності, але і в цей варіант є не достатнім оскільки він накладає додаткові адміністративні процедури для контролю і дотримання, і відповідно збільшує витрати на дотримання. Для кращого розуміння практичного застосування норм ОЕСР звернулась до компанії PwC, яка у своїй відповіді зазначила, що застосування норм держави де зареєстрована компанія, є найпростішою для застосування і також такий підхід повністю відповідатиме цілям BEPS, а саме перешкоджатиме розмиванню податкової бази.²⁵

Щодо другої рекомендації, то важливо зрозуміти, як діяти із збитками понесеними КІК. Більшість таких питань можуть бути врегульовані шляхом відсилки на існуючі норми в державі материнської компанії. Сюди до прикладу відносять питання, чи потрібно обмежити використання збитків для зарахування прибутку, а це означає, що наприклад пасивні втрати КІК можуть використовуватись проти пасивних доходів тільки в тому випадку, коли це обмеження застосовується в національному законодавстві.

Передостанньою складовою є правила розподілу доходу, що є логічним наступним кроком після того, як була визначена сума доходу КІК. Тобто йдеться про необхідність правильного його розподілу між власниками. Розподілення доходу можна поділити на п'ять етапів: «визначення, котрим платникам податку необхідно відносити дохід; визначення, яка частина доходу має бути віднесена; визначення коли дохід має бути віднесений до доходів платника; визначення чим вважати ці доходи; визначення необхідної ставки податку для таких доходів.»²⁶

Для першого етапу рекомендується, при можливості застосовувати той самий поріг, що і до мінімального контрольного порогу. Таке застосування дасть

²⁵ PwC response on BEPS Discussion Draft: Action 3: Strengthening CFC rules [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/pwc-beps-action-3-cfc-pwc-response-may-2015.pdf>

²⁶ Public Discussion Draft BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules 12 May 2015, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>

можливість спростити цю частину контролю. Другий говорить, що сума доходу яка має бути присвоєна акціонеру чи власнику, має розраховуватись пропорційно до частки. Єдине питання, яке держава повинна встановити самостійно, це питання часу коли особа була власником. Власником може вважатись особа, яка була власником більший період часу звітного року, або особа, яка є власником на останній день року. Третій і четвертий передбачає, що держави можуть визначати самостійно звітний період для віднесення доходу платнику податку і чим вважати ці доходи, оскільки в цих питаннях всі можливі підходи є достатньо ефективними. Для п'ятого етапу рекомендується застосовувати до доходу податкову ставку тої держави, де знаходиться материнська компанія.

Останнім складовим елементом, є уникнення подвійного оподаткування. На даний момент існують три ситуації коли можливе виникнення подвійного оподаткування. Перша ситуація, це коли дохід віднесений до доходу КІК, тобто є вже оподаткованим, також оподатковується іноземним корпоративним податком. Другий випадок це коли норми КІК, застосовуються до одного і того ж доходу КІК в обох державах. Третій випадок, це ситуації коли КІК виплачує дивіденди із доходів, які вже були віднесені їй акціонерам чи власникам згідно правил КІК. Щодо перших двох ситуацій рекомендується, дозволити зарахування непрямого податкового кредиту із сплачених іноземних податків. Рекомендація з третього питання полягає в тому, щоб звільнити дивіденди і прибуток від продажу акцій, від оподаткування, якщо доходи КІК раніше оподатковувались податком на прибуток. Проте застосування цієї рекомендації може бути змінене державами самостійно, для того щоб вони узгоджувались з національним законодавством. Є три способи, котрі надають можливість отримати податкові пільги для уникнення подвійного оподаткування. Перший, дозволяє зарахувати іноземний податок замість податку у державі резидента (метод зарахування). Друге вирахувати іноземний податок, як витрати (метод вирахування), і третє це зменшити дохід КІК на суму, яка вже підлягала належному оподаткуванню в іншій юрисдикції (метод звільнення).

Тепер розберемо детальніше кожен з трьох ситуацій описаних вище. Перша ситуація є найбільш очевидною коли можливе виникнення подвійного оподаткування. В більшості державах коли дохід КІК підлягає оподаткуванню у двох юрисдикціях, регулювання цього відбувається шляхом надання непрямой іноземної податкової пільги, яка зараховує сплачені іноземні податки. Цей підхід є більш комплексним ніж метод вирахування, оскільки він безпосередньо виводить іноземний податок з внутрішнього податку, а не зменшує податкову базу, до якої застосовувався б податок резидента.

Щодо другої ситуації то подвійне оподаткування можливе у випадках коли правила КІК, застосовуватимуться у двох державах. Тобто податок може сплачуватись, як у державі де знаходиться КІК, так і у державі де зареєстрована материнська компанія. В такій ситуації також може застосовуватись непряма податкова пільга, але для їх застосування державам можливо необхідно буде змінити внутрішнє законодавство в частині подвійного оподаткування, щоб податок КІК кваліфікувався, як іноземний і мав право на пільгу. У Звіті ОЕСР для вирішення перших двох випадків рекомендує, «зарахування фактично сплачених іноземних податків».²⁷ І хоча таке застосування в теорії може призвести до зменшення сплачених податків, проте у випадку комплексного застосування всіх наданих рекомендацій і пропозицій, воно не порушуватиме цілей BEPS.

Третя ситуація, про яку йшлося вище також має певні рекомендації. У цьому випадку деякі держави надають податкові пільги, для дивідендів котрі виплачуються КІК, а саме в більшості цих держав дивіденди будуть звільнені від оподаткування через участь у капіталі іноземної компанії.

²⁷ OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

2.5. Крок четвертий. Обмеження можливості розмивання податкової бази шляхом вирахування процентів та інших фінансових платежів (Limitation on Interest Deductions)

В основі створення четвертого кроку є, той факт що використання відсотків, є одним із найпростіших та найбільш використовуваних способів розподілення прибутку в міжнародному податковому плануванні. ТНК можуть розмивати податкову базу, шляхом надмірного вирахування відсотків, які перевищують реальні витрати на сплату відсотків третім сторонам. Окрім того члени ТНК, можуть мати велику долю кредитних коштів, які їм були надані материнськими компаніями. Ці кошти інвестуються в активи, котрі приносять доходи, які або мають велике відтермінування сплати податків, що розмиває податкову базу або звільненні від сплати податків. Внутрішньодержавні способи регулювання мають різні способи контролю такої діяльності і відповідно наслідки не завжди такі, які вимагаються у BEPS. Це обумовлено тим, що держави не хочуть позбавляти себе іноземних інвестицій і стати не вигідними для міжнародного бізнесу, а також можливості національним виробникам конкурувати на міжнародному рівні. У зв'язку з цим у Public Discussion Draft BEPS Action 4: Interest deductions and other financial payments (надалі – Рекомендації 4) рекомендується використовувати «покроковий міжнародний підхід і досвід, в цілях необхідного вирішення проблеми використання відсотків, пов'язаних з розмиванням бази і переміщенням прибутків»²⁸. Узгодженість призведе до більшої визначеності, що дозволить ТНК впевненіше проектувати свої структури та свою діяльність і зменшити ризики подвійного оподаткування. IUA (The International Underwriting Association of London – Лондонська Міжнародна асоціація андеррайтингу) з цього приводу не зовсім погоджується з пропозицією уніфікованого підходу і зазначає, що такий підхід буде суперечити принципам BEPS, а також негативно впливатиме на економічний ріст²⁹.

²⁸ Public Discussion Draft BEPS Action 4: Interest deductions and other financial payments 18 December 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>

²⁹ The International Underwriting Association of London (IUA) comments on BEPS Action 4: Discussion Draft on interest deductions and other financial payments [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

В рекомендаціях окрім пропозицій можливих підходів вирішення питання використання відсотків, також розглядались питання: що таке відсоток і який його економічний еквівалент; до кого будуть застосовуватись ці правила; режим не підлягаючих до вирахування витрат на виплату відсотків; подвійне оподаткування; і взаємозв'язок з іншими кроками BEPS. В рекомендаціях увагу приділялась наступним правилам:

1. Загально-групові норми: обмеження вирахування з відсотків компанії до частини фактичних витрат на виплату процентів третім сторонам;
2. Норми фіксованих коефіцієнтів: обмеження вирахування з відсотків компанії сумою, яка визначається шляхом застосування фіксованого контрольного коефіцієнту до прибутку організації чи до її активів;
3. Поєднання двох вищеописаних норм, це рекомендований ОЕСР підхід, в рамках якого одна з норм буде застосовуватись за замовчуванням, а інша у випадку коли перша призвела до неможливості вирахування.³⁰

Тепер розглянемо кожну з перелічених пропозицій детальніше. Пропонується, щоб групові правила для вирішення проблеми розмивання бази і переміщення прибутку, дозволяли групі компаній централізувати свої позики третім сторонам у юрисдикції і державі, яка є найбільш вигідною для цього. Ці правила і їх потенційний вплив базується на двох принципах. По-перше, вирахування відсотків групи мають обмежуватись її фактичними витратами на виплату відсотків третім сторонам, і по-друге, всередині групи витрати на виплату відсотків мають бути пов'язаними з економічною діяльністю. Тому враховуючи це розглядаються два наступних способи регулювання загальногрупових норм. Перше, розподілення відсотків в межах цілої групи

<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/public-comments-action-4-interest-deductions-other-financial-payments-part2.pdf>

³⁰ KPMG BEPS alert Briefings on Base Erosion and Profit Shifting February 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/02/beps-alert-1502-02-BEPS-Action-4.pdf>

компаній. Тобто рекомендується розподіляти витрати на виплату відсотків третім сторонам, між компаніями групи у відповідності з рівнем їхньої економічної діяльності. Для цього необхідно розрахувати максимальний розмір відсотку який може встановлюватись на конкретну організацію шляхом порівняння рівня економічної діяльності (на основі прибутків і активів) у рамках групи.

Другий принцип – це коефіцієнт групи. Йдеться про порівняння відповідного фінансового коефіцієнту компанії з еквівалентним фінансовим коефіцієнтом групи компаній в цілому світі. Якщо коефіцієнт компанії дорівнює або нижче коефіцієнта групи, всі її витрати по процентам, які виплачуються третім сторонам і всередині групи, вираховуються із загальної суми. Будь-які витрати, пов'язані з відсотками, які збільшують коефіцієнт компанії понад коефіцієнт групи, будуть заборонені.

Обидва описаних вище підходи спрямовані, на забезпечення того, щоб витрати по процентах в рамках групи відповідали фактичній економічній діяльності, і обидва вони мають давати однакові результати. Проте можливо, що в будь-якому із згаданих вище випадків, а також у разі відмови від вирахування в деяких суб'єктів може скластись ситуація, що загальна сума вирахувань по відсотках в рамках групи може бути меншою, ніж витрати по відсотках третім сторонам. Цю проблему можна вирішити рішити, дозволивши перенесення або повернення не зарахованих відсотків, або альтернативними способами, які дозволяють вираховувати витрати, які будуть використовуватись в майбутньому.

Рекомендується, щоб правило розподілення процентів в рамках всієї групи застосовувалось аналогічно у всіх державах учасниках. Irish Tax Institute, в цій частині додає, що запровадження цього правила може призвести до подвійного оподаткування у випадках коли не всі держави будуть

запроваджувати і застосовувати ці правила³¹. Це означає, що країни мусять узгодити між собою єдиний спосіб визначення на які організації буде розповсюджуватись правило, як будуть розраховуватись витрати групи на виплату відсотків третім сторонам і як буде розраховуватись максимальний розмір відсотків між компаніями. Також зазначається, що застосування такого процентного ліміту, може привести до неузгоджень із внутрішнім законодавством, тому для цього державам надається гнучкість впровадження, тому встановлення цих норм має відбуватись шляхом переговорів і міждержавних угод.

З іншої сторони правило з застосуванням фіксованого коефіцієнту, дає державам більшу гнучкість при проектуванні ніж правило розподілення відсотків між учасниками групи, що дає можливість зменшити кількість неузгоджень. Проте з іншої сторони виникає ймовірність із збільшенням витрат пов'язаних з дотриманням вимог, через складнішу процедуру діяльності цих правил.

Що стосується другої групи норм, щодо фіксованих коефіцієнтів, то проект встановлює критерій фіксованого коефіцієнту, який буде застосовуватись, як контрольний коефіцієнт до прибутку, активів або капіталу організації. Цей коефіцієнт визначається урядом держави і буде застосовуватись незалежно від фактичного фінансового впливу компанії чи групи. Процентні витрати по зобов'язанням третім сторонам або всередині групи до цього фіксованого коефіцієнту мають бути вираховані. Також будь-які відсотки, які виводять коефіцієнт компанії за межі цього контрольного коефіцієнта, заборонені. Пропозиції, які лежать в основі правила фіксованого коефіцієнту, полягають в тому, що компанія має мати можливість вираховувати процентні витрати до конкретної частки в прибутку, активах чи капіталі, тим самим забезпечуючи, щоб частина прибутку компанії оподатковувалась в країні де

³¹ Irish Tax Institute Response to OECD Discussion Draft: Interest Deductions and other Financial Payments [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://taxinstitute.ie/wp-content/uploads/2019/06/Irish-Tax-Institute-submission-on-BEPS-Action-4-Interest-Deductions-FINAL.pdf>

знаходиться компанія. Важливим питанням в цій частині, є те до чого це правило маєте застосовуватись, до балансу чи до прибутку.

Заходи основані на активах, краще підходять у випадках вхідних, які часто призводять до того, що отримувач відсотків не отримує обов'язку сплати податку. Наприклад, якщо це правило стосуватиметься активів, то це не дозволить компаніям, які звільнені від оподаткування доходів отриманих від дивідендів, вимагати більшого вирахування. Якщо ж це правило стосуватиметься доходів, то його перевагою буде те, що якщо виникатимуть витрати на виплату відсотків, то воно вимагатиме додаткового оподаткування доходів. В цьому випадку недоліком є те, що прибуток є нестабільним у порівнянні з активами, оскільки вони більшою мірою залежать від факторів які не пов'язані з діяльністю компанії на ринку.

Перевагою застосування правила фіксованого коефіцієнту, є те, що він є доволі простим у застосуванні, так як залежить від фінансового стану організації. Також він може базуватись на податковій, а не фінансовій звітності, що є великою перевагою для держав, де оподаткування відсотків і податкова система загалом не достатньо дотримуються бухгалтерського звітування. Проте в цьому підході не враховується, те що групи можуть діяти в різних сферах і різних ринкових умовах і як наслідок потребувати різних розмірів кредитних коштів, і що групи можуть застосовувати різні способи фінансування, які не створюватимуть податкового обов'язку. Тому держава повинна встановити базовий коефіцієнт, який стосуватиметься різних організацій і всіх сфер. PwC не погоджується з такою пропозицією ОЕСР і зазначає, що єдиний коефіцієнт не враховує відмінностей у різних сферах промисловості, і що штучно занижений коефіцієнт міг би бути не справедливим до таких сфер, як наприклад інфраструктура, де існує більша частина позичених коштів³².

³² PwC comments on BEPS Discussion Draft: Interest deductions and other financial payments [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/beps-interest-deductibility.pdf>

Що стосується третього підходу, який полягає в поєднанні двох вище згаданих, виникає питання чи зможе він при одночасному зменшенні адміністративних витрат і витрат на забезпечення дотримання вимог шляхом застосування більш простих правил до компаній, вирішити задачі поставленні перед BEPS. Тобто йдеться про те, щоб держава в якій використовується за загальним правилом норма щодо розподілу відсотків в рамках групи, може запропонувати виключення для груп, в яких суб'єкти попадають під критерій застосування єдиного коефіцієнту, або які просто надають перевагу застосуванню цього способу.

У своєму *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 Final Report* (надалі – Звіт 14) ОЕСР рекомендує застосовувати підхід фіксованого коефіцієнту, який буде обмежувати вирахування по відсотках, які є економічно еквівалентні до відсотку EBITDA компанії³³. На нашу думку такий підхід є доцільнішим оскільки він пов'язаний з реальною економічною діяльністю компанії. Також такий спосіб безпосередньо пов'язує ці вирахування з прибутком організації, який підлягає оподаткування, що робить це правило простим у застосуванні. Крім цього ОЕСР у Звіті рекомендує додати загально-групові норми, і використовувати їх додатково, для забезпечення додаткової гнучкості для сфер з великою часткою позичених коштів³⁴. Це в свою чергу додає цьому Кроку комплексності і дозволяє регулювати більше коло компаній.

2.6. Крок п'ятий. Боротьба з шкідливими податковими практиками (Harmful tax practices)

Цей крок є першим з чотирьох кроків, які входять до мінімального стандарту, і також цей крок є першим з тих, які прийняла Україна. Шкідливі податкові практики являють собою податкові гавані, преференційні податкові

³³ OECD (2015), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>

³⁴ Там само

режими, а також інші податкові розпорядження. Ці дії характерні тим, що ведуть до розмивання податкової бази інших держав, і як результат ведуть до конкуренції держав по податкових ставках. Відповідно ціллю цього кроку є визначення цих режимів, запровадження обов'язкового обміну інформацією щодо запровадження цих режимів, а також координація протидії таким режимам. У плані BEPS ОЕСР, зазначив про необхідність перегляду роботи в частині шкідливих податкових практик і приділити особливу увагу підвищенню прозорості³⁵.

Робота над цим кроком не є новою, в 1998 році Комітет ОЕСР по Податкових питаннях, опублікував звіт Шкідлива податкова конкуренція, який був присвячений цьому питанню а також створили Форум по шкідливій податковій практиці (надалі – Форум), котрий працював над цією проблемою. Його метою було покращення розуміння шкідливої податкової практики, а також встановлено дванадцять факторів, котрі визначали, чи може такий преференційний режим бути шкідливим. Чотирма основними факторами є: відсутність або низький рівень ефективних податкових ставок на рухомі джерела доходу; відмежованість від внутрішньої економіки; відсутність прозорості; неефективний обмін інформацією. Ще 8 це: штучне встановлення бази оподаткування; недотримання принципів трансфертного ціноутворення; звільнення від податків іноземних джерел доходів; договірна ставка податку; угоди про конфіденційність; велика кількість податкових договорів; сприяння преференційному режиму; і підтримка операцій побудованих виключно на податках³⁶. Як ми бачимо, факторів є досить багато, що дозволяє точно встановлювати шкідливий податковий режим, і вирішувати конкретну проблему, не створюючи при цьому загрозу для інших діянь, які не суперечать BEPS. На основі цього звіту і був побудований п'ятий крок, а також рекомендації до нього.

³⁵ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

³⁶ HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>

У вересні 2014 року ОЕСР випустила *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance ACTION 5 Deliverable* (надалі – Рекомендації 5) присвячений цьому кроку. В ньому відображений консенсус в частині важливості наявності відповідних вимог, щодо «значної діяльності» в рамках преференційного режиму і необхідності підвищення транспарентності, включаючи самовільний обмін інформацією щодо рішень, які стосуються цих режимів. Важливу роль в цьому кроці покладено на Форум, який після цього звіту має надати:

- Огляд преференційних режимів країн членів;
- План залучення держав, які не є членами ОЕСР;
- Розгляд поправок або доповнень до існуючої системи для встановлення можливої шкоди цих режимів³⁷.

Важливо зазначити, що метою цього року є не уніфікація податкових режимів і податкових ставок, а створення рівних податкових умов, і запобігти конкуренції податкових ставок, які в кінцевому результаті призвели б до відсутності податку на деякі види доходів. Основна увага приділяється обмеженню використання державами преференційних режимів, оскільки такі режими руйнують податкову базу інших держав. Для початку необхідно визначити, які режими підпадають під роботу Форуму. Робота в цій частині стосується доходів від географічної мобільності, такої як фінансова чи інша сервісна діяльність. Загалом ці режими розроблені спеціально, для залучення більшої кількості інвестицій, у такі сфери, як нерухомість і виробництво, тому увага приділяється оподаткуванню бізнеса. Для того, щоб такий режим вважався преференційним, він має надавати певну податкову преференцію (перевагу) у порівнянні з іншими податковими стандартами. Прикладами таких переваг є, зменшення податкової ставки, зменшення податкової бази або пільгові умови, щодо оплати або повернення податків. У *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance ACTION 5 Final Report*

³⁷ OECD (2014), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en>

(надалі – Звіт 5) додається, «що навіть невеликої переваги є достатньо для того, щоб режим вважався преференційним»³⁸. Таке уточнення на нашу думку, дає змогу зрозуміти важливість встановлення рівності серед усіх сфер, що дозволяло б розвивати більше сфер бізнесу. Для встановлення факту «шкідливого» для такого режиму, застосовуються чотири ключових фактори, які зазначались вище. У Рекомендаціях 5 вказано, що перший фактор є ключовим, і у разі його не встановлення, такий режим не буде вважатись «потенційно шкідливим». Якщо ж він буде встановлений, то потрібно застосувати три інших основних фактори і у разі задоволення, хоча б одного, такий режим буде вважатись «потенційно шкідливим»³⁹. Останнім пунктом є перенесення такого режиму з статусу «потенційно шкідливого», до статусу «реально шкідливого». Відбувається це через встановлення негативних економічних наслідків. Цей аналіз відбувається шляхом розгляду питання того, чи приводить такий режим до переміщення діяльності з однією держави у іншу де забезпечується такий режим, замість генерування нових видів діяльності. А також чи відповідає за обсягами діяльності в країні перебування до обсягів інвестицій чи доходів і чи являється преференційний режим ключовим мотивуючим фактором для переміщення такого виду діяльності. У тих випадках коли режим визнаний «реально шкідливим», державі надається можливість скасувати такий режим, або такі його складові, які створюють негативні наслідки. Що стосується прозорості та інших держав то у разі встановлення такого «потенційно шкідливого» режиму, податкові органи держав зобов'язані надавати цю інформацію податковим органам інших держав, незалежно від того чи був визнаний такий режим «реально шкідливим».

Другою важливою складовою є визначення «значної діяльності», і головною ціллю в цій частині є встановлення єдиного тлумачення до цього питання. Єдиний підхід до цього питання дасть змогу встановити чи

³⁸ OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>

³⁹ OECD (2014), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en>

використання шкідливого режиму пов'язане лише з податками, чи воно стосується реальної значної «діяльності». Форум вважає найкращим «зв'язаний підхід», який полягає в тому, що податкові пільги застосовуються лише в тій частині доходів від об'єктів інтелектуальної власності чи інших нематеріальних активів (надалі – ІВ), в якій платник податку поніс витрати на розвиток цього об'єкта. Тобто іншими словами кваліфіковані витрати, співвідносяться до загальних витрат, і розглядаються, як «значна діяльність» та використовуються для розрахунку податкової пільги. Такий підхід на нашу думку, є достатньо логічним і правильним, оскільки встановлює чіткі критерії застосування податкових пільг. KPMG також погоджується, з важливістю зв'язку кваліфікаційних витрат з активами від ІВ, і що також вони не повинні включати виплати відсотків, витрати на будівництво, витрати на придбання таких об'єктів та аутсорсинг⁴⁰.

Останньою складовою, щодо якої висунуто рекомендації, є підвищення прозорості. Відсутність прозорості, є ще одним основним фактором, який встановлює, що такий режим є шкідливим. В цій частині йдеться про надання інформації податковим органам одних держав іншим державам, щодо преференційно шкідливих режимів. У Рекомендаціях 5, було запропоновано застосовувати обов'язковий обмін інформацією, лише щодо преференційних режимів⁴¹. В той час, як фінальний звіт значно розширив свій підхід, і додав сюди шість критеріїв, і у разі коли такі платники податків попадають під один з критеріїв, до них також застосовується ця вимога. Сюди відносяться: рішення про преференційні режими; односторонні рішення щодо трансфертного ціноутворення; транскордонні рішення, що передбачають одностороннє зменшення оподаткованого прибутку; рішення щодо постійного представництва; рішення щодо зв'язаних сторін; а також, обов'язковий обмін інформацією стосуватиметься будь-яких інших рішень, яка у протилежному

⁴⁰ KPMG Special report on BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/tnf-beps-special-report.pdf>

⁴¹ OECD (2014), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en>

випадку викликатимуть занепокоєння щодо BEPS⁴². Останній пункт, є вкрай важливим оскільки дає змогу, значно розширювати поле дії у майбутньому.

2.7. Крок шостий. Протидія зловживанням податковим конвенціям (Prevention of tax treaty abuse)

Шостий крок, аналогічно до п'ятого входить до мінімального стандарту. Цей крок, є одним з центральних кроків, оскільки схема із застосуванням угод про уникнення подвійного оподаткування, є однією з найбільш застосовуваних і вона дозволяє на всі сто відсотків звільнитись від податкового обов'язку. У Плані BEPS у 2013 ОЕСР, щодо цього кроку зазначив про «необхідність розроблення типових договірних положень і рекомендацій, направлених на запобігання отримання податкових пільг на підставі договору у не відповідних обставинах»⁴³. А також обновили підхід щодо визначення постійного представництва, з метою запобігання зловживання договорами. Звідси випливає, що цілями цього кроку, є:

- Розроблення типових договірних положень і рекомендацій, для розробки державами внутрішніх норм, з метою запобігання надання договірних податкових пільг;
- Надати роз'яснення, що такі договори не призначені для подвійного неоподаткування;
- Встановлення податкової політики, для розгляду державами перед укладенням договорів.

Загалом у Public Discussion Draft BEPS ACTION 6: PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES (надалі – Рекомендації 6) було розглянуто два види випадків, у яких договори використовувались для уникнення оподаткування. Перший випадок, це коли

⁴² OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>

⁴³ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

організації пробує обійти обмеження передбачені самим договором, а друге це коли організація обходить обмеження внутрішнього законодавства шляхом застосування договорів⁴⁴. Такий підхід дає змогу максимально широко розглянути проблему використання договорів, і відповідно встановити належне регулювання і вирішення цієї проблеми. Не повністю погоджуючись з цим компанія Deloitte, зазначила, що підтримую позицію згідно якої застосування договорів не має застосовуватись з шкідливою метою, проте добавила, пропозиції надані в рекомендаціях є занадто широкими, і переходять необхідну межу⁴⁵.

У Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report (надалі – Звіт 6) було запропоновано два підходи до вирішення проблеми використання договорів. Перший підхід це Тест на основну ціль, і другий підхід Обмеження пільг. Тест на основну ціль полягає у тому, що якщо із головних цілей або домовленостей спрямована на отримання податкових пільг, то в її отриманні має бути відмовлено, окрім випадків коли буде встановлено, що надання цих пільг відповідатимуть об'єкту чи цілям договору. Що стосується другого підходу, то він передбачає обмеження в отриманні податкових пільг для компаній. Таке обмеження базуватиметься на юридичному характері, праві власності і загальній діяльності юридичної особи, направленні на забезпечення достатнього зв'язку між особою і державою де вона є резидентом.

У Звіті 6 встановлюється мінімальний стандарт, який зобов'язує держави запровадити у своїх договорах, один з таких підходів:

- Комбінований метод, що включає обидва підходи;
- Тест на основну ціль;

⁴⁴ Public Discussion Draft BEPS ACTION 6: PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>

⁴⁵ Deloitte comments on the Discussion Draft – 'Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances' [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/comments-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>

- Обмеження пільг, із доповненням в частині механізмів фінансування⁴⁶.

Надання таких трьох варіантів, на нашу думку дає цьому крокові додаткової гнучкості в запровадженні, що враховує особливості податкових систем кожної держави.

Що стосується другої цілі цього кроку то у Звіті 6 надається рекомендація, щодо внесення змін державами до своїх договорів, в яких безпосередньо зазначити, що даний договір не застосовується з метою уникнення оподаткування або подвійного неоподаткування⁴⁷. Така зміна на нашу думку полягає в тому, щоб зміни таких формулювань стали частиною тексту для тлумачення і застосування.

2.8. Крок Сьомий. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва (Permanent establishment status)

Передумовою запровадження цього кроку існувала проблема різного підходу до статусу постійного представництва, що дозволяло зловживати положенням Модельної конвенції ОЕСР по оподаткування, в якій і встановлювалось визначення цього поняття, яке в силу змін більше не могло повністю виконувати своє призначення. Саме тому у Плані BEPS ОЕСР, зазначило своїм завданням, «розробку змін у визначення постійного представництва, що запобігало б штучному уникненню статусу постійного представництва»⁴⁸. Загалом у Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS (надалі – Рекомендації 7), розглянула такі проблеми:

⁴⁶ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

⁴⁷ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

⁴⁸ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

- Штучне уникнення статусу постійного представництва через комісійні механізмів;
- Штучне уникнення за допомогою виключень для конкретних видів діяльності;
- Розділення договорів;
- Страхування;
- Перенесення прибутку до постійного представництва⁴⁹.

Вирішення цих питань повинно відбуватись шляхом внесення змін до Модельної конвенції ОЕСР по оподаткуванню, оскільки всі ці визначення і проблеми витікають з неї.

Тепер варто розглянути кожну з проблем детальніше. Комісійні угоди, це договори згідно з якими, материнська компанія продає свої товари, в державі де знаходиться дочірня компанія, через цю дочірню компанію. Тобто материнська компанія продає товари від свого імені, але в особі дочірньої компанії. Як результат в такому випадку, дочірня компанія не сплачує податок на прибуток з реалізації товару, оскільки вона не є власником цього товару, а отримує лише комісійну винагороду, відповідно до чого ця схема і називається з використанням комісійних угод.

Що стосується другої частини, то в Модельній конвенції, ці виключені були встановлені ще у 1920 році, і відповідно на сьогоднішній день, вони не здатні регулювати сучасні правовідносини належним чином. Тому у цій частині пропонується ряд змін, до Модельної конвенції.

Третє питання, яке полягає у розділенні договорів розуміє під собою, те що існують випадки коли великі компанії розбивають процеси виконання одного завдання на декілька договорів. Тобто наприклад на отримання товарів і виконання послуг, або виконання довготривалих робіт через короткотривалі договори.

⁴⁹ Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>

Відповідно до терміну постійне представництво, передбаченого в Модельній конвенції, страхова компанія однієї держави може оподатковуватись податком в іншій державі, якщо вона має постійне місце здійснення своєї діяльності, або якщо вона здійснює свою діяльність через представництво. І оскільки можливі ситуації, коли іноземні страхові компанії не відповідають цим критеріям, виникають ситуації, що компанії здійснюють свою діяльність і не оподатковуються згідно законодавства, де вони здійснюють свою діяльність.

Що стосується останнього пункту то він передбачає доповнення та зміни у визначенні постійного представництва. Ці зміни є необхідними для кращого охоплення сучасних реалій використання цього статусу, а також його уникнення.

ОЕСР у Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report (надалі – Звіт 7), пропонує внести зміни у визначенні поняття «постійне представництво», яке міститься в 5 Статті Модельної конвенції⁵⁰. В частині використання комісійних угод, йдеться про встановлення жорсткіших критеріїв і підходів до цього поняття, а саме замінити слова «пов'язані сторони», на «підприємства тісно пов'язані з материнським», а також запровадити п'ятдесяти відсотковий поріг власності для цього встановлення. Також пропонується використання Тесту на основну ціль, аналогічного до того, про який йдеться у шостому Кроці. Застосовувати його рекомендується в частині проблеми розділення договорів, з метою перевірки реальної потреби у диверсифікації договору у зв'язку з різними видами послуг чи через строки.

2.9. Крок восьмий, дев'ятий, десятий. Трансфертне ціноутворення (Transfer pricing)

Останніми роками в умовах глобалізації економіки, великого впливу і росту зазнала внутрігрупова торгівля. Правила трансфертного ціноутворення,

⁵⁰ OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

застосовуються до ТНК у податкових цілях і стосуються визначення різних умов, основною з яких є ціна. Здійснюється це, для операцій всередині групи, що призводять до розподілення прибутку між компаніями групи у різних державах. У зв'язку з цим, відповідно до принципу «витягнутої руки», угоди між зв'язаними компаніями, мають оцінюватись і відбуватись так, ніби ці компанії є незалежними одна від одної, тобто відповідно до реальних економічних обставин. У минулому цей принцип відіграв важливу у роль, у питанні запобіганню подвійного оподаткування. Проте через його договірну основу, відповідно до якої розподілялись функції, активи і ризики, застосування цього принципу призвело до маніпуляцій. Такі дії призводять до результатів, які не відповідають вартості, створеній в результаті реальної економічної діяльності серед членів ТНК. Тобто іншими словами, ці правила слугують, як рекомендації для визначення результатів трансфертного ціноутворення у відповідності з фактичною діяльністю сторін. Також важливо зазначити, що ці кроки реалізуються у формі внесення змін до OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration.

Через об'ємність питання трансфертного ціноутворення, це питання розділено на три кроки, а саме:

- Нематеріальні активи;
- Ризики і капітал;
- Інші операції, з високим ризиком.

Що стосується нематеріальних активів, то у Плані BEPS встановлено наступне: прийняття широкого і чіткого визначення нематеріальних активів; забезпечення належного розподілення прибутків пов'язаних з нематеріальними у відповідності з створенням вартості; розробка норм трансфертного ціноутворення для передачі нематеріальних активів, які важко оцінити; оновлення рекомендацій для механізмів внесення вкладів на покриття витрат⁵¹. Як ми бачимо крок восьмий направлений на встановлення контролю над

⁵¹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

операціями із нематеріальними активами, оскільки за замовчуванням ці активи, є мобільними і їх важко оцінити. Тому як результат, неналежне розподілення прибутків від нематеріальних активів призвело до розмитої податкової бази.

У відношенні ризиків і капіталів рекомендується розробка правил для запобігання перенесення ризиків і надмірного капіталу між учасниками групи. Йдеться про те, щоб неналежний прибуток, не отримувався компаніями, лише через прийняти на себе ризиків або надання капіталу⁵². Тобто, цей крок передбачає роботу в напрямку договірної розподілення ризиків, а також прибутків, котрі з цього випливають, які не відповідають реальній фактичній діяльності. А також питання співвідношення доходів від фінансування наданого однією компанією з груп, коли ці доходи не відповідають рівню діяльності.

У питанні інших операцій із високим ризиком, пропонується розроблення норм для запобігання розмиванню податкової бази, шляхом здійснення операцій між третіми сторонами. Згідно Плану BEPS, цей крок включає: встановлення обставин, при яких угоди можуть бути перекваліфіковані; роз'яснення застосування методів трансфертного ціноутворення при розподіленні прибутку, у контексті глобальних мереж нарахування вартості; забезпечення захист від таких способів розмивання податкової бази, як оплата за управлінські послуги⁵³. Таким чином ми розуміємо, що цей крок концентрується на вирішенні питань розподілення прибутку в результаті контрольованих операцій, які не є комерційно раціональними, і які не входять до двох попередніх пунктів, а розглядають інші потенційні проблеми.

ОЕСР у *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 Final Reports* (надалі – Звіт 8-10) віднесло до нематеріальних активів: ноу-хау, комерційну таємницю, торгову марку, найменування і бренд, права по контрактах та державним ліцензіям, а також ліцензії та інші обмежені права на

⁵² OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁵³ Там само

нематеріальні активи⁵⁴. Як ми бачимо ОЕСР, встановлює чіткі і конкретні рамки, до питання нематеріальних активів, що в перспективі дає можливість вирішення проблем пов'язаних з нематеріальними активами. Ще одним важливим питанням, яке отримало свої відповіді у Звіті, є зв'язок між діяльністю щодо таких активів і отриманим доходом від цих нематеріальних активів. Йдеться про те, що одного лише юридичного володіння таким активом не є достатньо для отримання доходів за рахунок використання нематеріальних активів, окрім тих, які передбачені лише за володіння правом власності на такий об'єкт⁵⁵. Таким чином ми бачимо, що законний власник не виконуючи жодних дій щодо цього об'єкту, не отримує можливості розраховувати на доходи від нематеріального активу.

У частині ризиків та капіталу, важливо визначити, які ризики приймаються та, які функції будуть виконуватись у зв'язку з прийняттям на себе ризиків. Причиною цього, є те, що у зв'язку з прийняттям на себе ризиків компанія, отримуватиме більший дохід, тому встановлення цих меж та термінів відіграє важливу роль для контролю. У Звіті 8-10 ОЕСР зазначається, що прийняття ризику, це «прийняття на себе ризиків з позитивним та негативним ефектом у результаті якого, сторона приймаючи ці ризики, несе фінансові та інші наслідки, якщо ризик матеріалізується»⁵⁶. Звіт надає нам достатньо зрозуміле та чітке визначення ризиків, що дає можливість застосування і запровадження цих норм, без складних адміністративних процедур.

Останньою частиною є питання інших операцій з високими ризиками. У фінальному звіті ця частина роботи була направлено на внутрішньо групові послуги з невеликою доданою вартістю, які і мають безпосередній зв'язок з цими операціями. Цей крок визначає баланс між розподіленням зборів за внутрішньо групові послуги у відповідності з принципом «вितягнутої руки», а також потребою захисту податкової бази в державі резидентом якої є отримувач послуг.

⁵⁴ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

⁵⁵ Там само

⁵⁶ Там само

Звіт 8-10 передбачає, що націнка на внутрішньо групові послуги має становити рівно п'ять відсотків, замість пропозиції від двох до п'яти, які були надані у Public Discussion Draft BEPS ACTION 10: PROPOSED MODIFICATIONS TO CHAPTER VII OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES RELATING TO LOW VALUE-ADDING INTRA-GROUP SERVICES (надалі – Рекомендації 10)⁵⁷⁵⁸. Такий підхід на нашу думку, дає цьому питанню конкретики та рівності, що відповідає загальним принципам і цілям BEPS. Своє доповнення також висловила компанія Osler, Hoskin & Harcourt LLP і зазначила, що такий підхід направлений на спрощення процедури дотримання вимог при визначенні ціни, а ще дозволить податковим органам ефективно здійснювати свої контролюючі обов'язки⁵⁹.

Як ми бачимо ОЕСР не йде шляхом радикальних змін правил, що регулюють міжнародне оподаткування, а націлене на внесення в них багатьох змін та доповнень, які можуть достатньо мірою вплинути на оподаткування ТНК.

2.10. Крок одинадцятий. Аналіз даних про BEPS (BEPS data analysis)

Цей крок направлений на розробку методології збору та аналізу інформації щодо BEPS і дій в напрямку їх усунення. Згідно досліджень ОЕСР в 2015 році розміри завданих збитків ТНК по сплаті податків коливались від 100 до 240 мільярдів доларів США, що дорівнює 4-10 відсоткам світових доходів від податку на прибуток⁶⁰. Як ми бачимо суми завданих збитків, є надзвичайно суттєвими, а також такі дії ТНК встановлюють суттєву нерівність для інших учасників ринку. У плані BEPS щодо цього кроку встановлено наступне:

⁵⁷ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

⁵⁸ Public Discussion Draft BEPS ACTION 10: PROPOSED MODIFICATIONS TO CHAPTER VII OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES RELATING TO LOW VALUE-ADDING INTRA-GROUP SERVICES [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>

⁵⁹ Osler, Hoskin & Harcourt LLP International Tax Reform 2015-BEPS Final Reports 06.10.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.osler.com/en/resources/regulations/2015/international-tax-reform-2015-beps-final-reports>

⁶⁰ OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

розробити рекомендації відносно показників масштабу і економічного впливу BEPS, забезпечити інструменти для моніторингу та оцінки ефективності і економічного впливу дій, які були прийняті для вирішення проблеми BEPS⁶¹. Цей крок важливий в частині прозорості дій, оскільки повна і актуальна система податкового планування часто є недоступною, що не дозволяє державі належно виконувати свої функції. Тому наявність своєчасної і повної інформації, має важливе значення, для того щоб податкові органи могли швидко виявляти та реагувати на можливі ризики. Важливо також зазначити, що якість доступних аналітичних інструментів має важливе значення для вимірювання впливу ухилення від сплати податків, а також ефективності запровадження BEPS і його дій. Тобто ми бачимо що цей крок відрізняється від інших, оскільки стосується вимірюванню дій BEPS, а не його вирішенню.

В Public Discussion Draft BEPS ACTION 11: IMPROVING THE ANALYSIS OF BEPS (надалі – Рекомендації 11) зазначається, що спочатку необхідно оцінити існуючі дані, які потенційно можна використати для розробки показників BEPS⁶². Це дає змогу спочатку проаналізувати наявні ресурси з ціллю, щоб не створювати додаткового навантаження на податкові органи і не повторювати вже наявні інструменти. В Рекомендаціях 11 надаються сім індикаторів, які можуть бути використанні для аналізу масштабів і економічного впливу розмивання податкової бази:

- Концентрація іноземних інвестицій до валового внутрішнього продукту;
- Відношення ставки прибутку у порівнянні з діючими ставками податку;
- Відношення норми прибутку між місцями з низькими податками і рештою світу за операціями ТНК;
- Відношення прибутку між внутрідержавними і зарубіжними підприємствами ТНК;

⁶¹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁶² Public Discussion Draft BEPS ACTION 11: IMPROVING THE ANALYSIS OF BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>

- Відношення ефективної податкової ставки між зв'язаними компаніями ТНК і аналогічними національними компаніями
- Концентрація високих рівнів отриманих роялті у відношенні до витрат на дослідницькі роботи та роботи з покращення
- Відношення процентних витрат до доходів зв'язаних компаній ТНК в регіонах з високим рівнем оподаткування⁶³.

Застосування цих критеріїв дає нам багато переваг, по-перше ці показники можна щороку змінювати у зв'язку з тим, що з плином часу дія BEPS може змінюватись. По-друге показники можуть оновлюватись щороку, що також дає їм більшої гнучкості і універсальності. По-третє показники можна змінювати як на основі сучасної інформації, так і у випадках коли вона оновлюватиметься. Четвертою перевагою, є те, що показники можуть розширюватись на основі нових досліджень, що зробить цей процес більш прозорим. І останньою перевагою на нашу думку є те, що застосування показників в комплексі, дозволить нам отримати загальнішу картину BEPS, що знову ж таки добавлятиме ефективності та якості в боротьбі з розмиванням податкової бази. Доступ до своєчасної інформації і детальних даних, в тому числі інформація щодо діяльності з зв'язаними організаціями, має ключове значення для ОЕСР в частині розробки інструментів для аналізу ситуацій ухилення від сплати податків. В Рекомендаціях 11, також йдеться про те, що обмеження зі сторони держави і перешкоди в отриманні достатньої інформації, створюють ще одну проблему для належної діяльності Плану⁶⁴. Звідси ми можемо зробити висновок, про вимогу і потребу спільної діяльності від усіх причетних сторін, задля належної боротьби з розмиванням податкової бази та виведенням грошей в офшори.

Важливу частину в проекті було присвячено питанню визначення підходів для аналізу наявної ситуації з BEPS. Загалом було розглянуто два підходи, перший базується на сукупній різниці в податкових ставках для виміру загального масштабу і економічного впливу BEPS, шляхом співставлення

⁶³ Public Discussion Draft BEPS ACTION 11: IMPROVING THE ANALYSIS OF BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>

⁶⁴ Там само

світової економіки з BEPS і без нього. Другий підхід пропонує аналіз даних на основі показників і даних отриманих з другого – десятого кроку Плану BEPS⁶⁵. Потреба і наявність другого підходу зумовлена тим, що попередні дані, котрі базуються на старих дослідженнях, не враховують тих проблем, котрі виявляються в результаті дії цих кроків. З цим також погоджується і компанія KPMG, що дані отриманні в результаті попередніх кроків, могли б дати краще розуміння масштабів і впливу BEPS⁶⁶. Ще одне доповнення було надано компанією PwC, стосовно збору інформації по діяльності ТНК, йдеться про те, що необхідно збирати інформацію з усіх можливих ТНК, а не лише тих, котрі є репрезентативними⁶⁷. Такий підхід дасть можливість зібрати, ще більше інформації, для кращого розуміння теперішнього стану ухилення від сплати податків.

У Measuring and Monitoring BEPS Action 11 Final Report (надалі –Звіт 11), кількість індикаторів зменшилась до шести з метою, кращої точності і реалізації. Цими індикаторами є:

- Рівень іноземних інвестицій і внутрішнього валового продукту;
- Порівняння показників прибутків філій ТНК в державах з низьким та високим оподаткуванням;
- Порівняння показників прибутків філій ТНК в державах з низьким оподаткуванням та показників учасників ТНК;
- Порівняння рівня оподаткування ТНК у відношенні до компаній, які працюють лише на внутрішньому ринку
- Відмежування нематеріальної власності від місця її виробництва;

⁶⁵ Public Discussion Draft BEPS ACTION 11: IMPROVING THE ANALYSIS OF BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>

⁶⁶ KPMG Special report on BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/tnf-beps-special-report.pdf>

⁶⁷ PwC comments on the OECD's Public Discussion Draft on Action 11: Improving the Analysis of BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/pwc-beps-action-11-analysis-may-2015.pdf>

- Концентрація заборгованості філій ТНК, розташованих в державах з вищими ставками податку⁶⁸.

Ці шість показників повинні слугувати маяками для урядів і податкових органів для того, щоб розуміти випадки необхідності надання інформації, і відповідно допомоги у боротьбі з ухиленням від сплати податків.

2.11. Крок дванадцятий. Запровадження обов'язкового розкриття інформації (Mandatory disclosure rules)

Для кожної держави важливо своєчасно отримувати інформацію про дотримання податкового законодавства, і ризиків пов'язаних з агресивним податковим плануванням. На момент запровадження Плану держави зустрілись з проблемою відсутності повної і актуальної інформації про стратегії податкового планування. Доступ до такої інформації на ранніх стадіях, дає можливість швидко реагувати на податкові ризики, шляхом внесення змін у законодавства або шляхом вдосконалення систем, які оцінюють ці ризики на предмет їхньої потенційної небезпеки. Тому виникла потреба в забезпеченні податкових органів такою інформацією.

У Плані завданням цього кроку було розробка рекомендацій щодо правил обов'язкового розкриття інформації про неправомірні угоди, домовленості чи структури, котрі призводять до розмивання податкових баз та виведенням прибутку⁶⁹. Тобто як ми можемо зрозуміти, ці дії направляються на збільшення інформації, для податкових органів, відповідальних за розробку податкової політики та адміністрування податків.

⁶⁸ OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

⁶⁹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

У Public Discussion Draft BEPS ACTION 12: MANDATORY DISCLOSURE RULES (надалі – Рекомендації 12) ОЕСР виділило три складові, які містяться в цьому кроці і котрі мають бути досягненні в результаті реалізації цього кроку:

- Розробка модульних правил обов'язкового розкриття інформації, в цілях надання гнучкості, з врахуванням особливостей кожної держави;
- Приділення уваги міжнародним податковим схемам, і розгляд широкого кола можливих визначень податкових пільг;
- Розробка і запровадження вдосконалених моделей обміну інформацією для міжнародних податкових систем⁷⁰.

На нашу думку, такий підхід до цього кроку є найкращим варіантом, оскільки він дає можливість зробити ці правила модульним тобто комплексними, що дозволить їм взаємодіяти з іншими кроками, а також будуть простими у застосуванні оскільки не буде окремих дій. Що стосується другої частини то такий метод, є логічним оскільки в цьому кроці йдеться про надання інформації на міждержавному рівні, а не внутрішньому, так як більшість схем ухилень використовують декілька держав. Третя складова є присутньою в цих цілях, в силу необхідності оновлення стандартів і норм, які вже не є достатніми для регулювання належної сплати податків. Узагальнити цілі цього кроку можна наступним чином: завчасне отримання інформації про схеми ухилення від сплати податків; виявлення цих схем; створення стримуючих дій в цілях зменшення масштабів використання схем по ухиленню.

Загалом у Рекомендаціях 12 в частині розкриття інформації, питання ставляться до наступного:

- Хто повинен надавати інформацію;
- Порогові умови;
- Сигнальні знаки;

⁷⁰ Public Discussion Draft BEPS ACTION 12: MANDATORY DISCLOSURE RULES 11 May 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>

- Строки надання інформації⁷¹.

Що стосується питання хто повинен надавати інформацію, то у Рекомендаціях 12 вказується, що такий обов'язок завжди повинні нести засновники⁷². Така рекомендація надається на підставі того, що ці особи першочергово зацікавлені в зменшенні свого податкового обов'язку, а також в силу своїх можливостей і повноважень вони володіють цією інформацією, і відповідно повинні її надавати. В питанні порогових умов рекомендується застосувати схеми визначення чи отриманні податкові переваги, є основною перевагою тої чи іншої схеми⁷³. Тобто як ми розуміємо потрібно визначити чи існує у компанії інша ціль, яка реально була основною у момент застосування конкретної системи оподаткування. Також варто додати, що такий критерій на нашу думку дасть змогу, тримати контроль лише стосовно тих ситуацій, котрі дійсно спрямовані на ухилення від сплати податків, і це також дасть змогу отримувати інформацію на контрольованому для податкових органів рівні. В частині знаків відмінності, їхня необхідність обумовлена тим, щоб дати сигнал податковим органам, щодо необхідності отримання такої інформації, тобто вони є певними маяками для спрощення процедури реагування. У Рекомендаціях 12 порадою, є встановлення як загальних так і конкретних знаків, потреба у останніх виникає через особливість податкового законодавства кожної держави⁷⁴. Загальними знаками можуть бути до прикладу випадку коли суб'єкт вимагає конфіденційності щодо схем його податкового планування, а конкретним може бути, як варіант угоди з контрагентами, що розташовані в державах з низьким оподаткуванням. І в частині строків надання то у Рекомендаціях 12 на момент їхнього виходу, йшлося про те, щоб інформація надавалась тоді коли вона «буде доступною для використання»⁷⁵. На нашу думку, тут йдеться про найшвидші строки, проте таке формулювання є недостатнім і потребує конкретики. Своє доповнення з цього приводу висловили у Ernst&Young, зазначивши, що кращим варіантом для

⁷¹ Public Discussion Draft BEPS ACTION 12: MANDATORY DISCLOSURE RULES 11 May 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>

⁷² Там само

⁷³ Там само

⁷⁴ Там само

⁷⁵ Там само

надання інформації буде той коли між сторонами вже досягнуто згоди про співпрацю⁷⁶. Варто також зазначити, що в Рекомендаціях 12 розглядались наявні в державах системи і способи надання інформації, і попри те, що всі вони відрізнялись своєї індивідуальністю, їх поєднували спільні принципи, а саме:

- Чіткість і зрозумілість;
- Врівноваження додаткових витрат, для суб'єктів котрі отримують податкові пільги;
- Отримана інформація повинна бути ефективною для досягнення цілей і точною щодо визначення схем;
- Інформація повинна використовуватись ефективно⁷⁷.

Як ми бачимо з принципів, основною потребою у цьому кроці є увага до деталей, а також ефективне використання наданої інформації. Обумовлено це тим, що в деталях і повноті картини можуть бути сховані способи ухилення, а у разі не ефективного використання інформації, досягнення цілей BEPS, буде неможливим.

Другою частиною цього кроку, є міжнародні податкові схеми, потреба у вирішенні цього питання базується на тому, що у випадках транскордонних угод державі А не завжди точно відомо чи виникає пільга в державі Б. Для усунення цієї проблеми у Рекомендаціях 12 пропонується запровадити такі ж сигнальні знаки, як і у випадках простої надання інформації, тільки скоригувати їх у відношенні до міжнародних угод⁷⁸. Тобто йдеться про ситуації коли компанії отримує податкові вигоди у двох юрисдикціях. І хоча ці дії частково попадатимуть під дію 2, 6, 7 кроків Плану, цей крок націлений допомогти і закрити ті прогалини, котрі не вирішуються шляхом згаданих вище кроків. Ця частина на нашу думку, є важливішою ніж попередня, оскільки схеми ухилення від сплати податків в більшості стосуються саме транскордонної діяльності.

⁷⁶ Ernst&Young Comments on OECD Discussion Draft on BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>

⁷⁷ Public Discussion Draft BEPS ACTION 12: MANDATORY DISCLOSURE RULES 11 May 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>

⁷⁸ Там само

У 2015 році ОЕСР видало Mandatory Disclosure Rules, Action 12 Final Report (надалі – Звіт 12), який був доповнений рекомендаціями щодо процедури надання інформації, а також потенційного надання інформації і ще одним важливим доповненням є те, що держави залишають за собою право вибору прийняття цього кроку⁷⁹. На нашу думку надання державам права вибору дозволить зберегти їм свою податкову індивідуальність, проте важливо також врівноважити її з загальними потребами міжнародного податкового регулюванню. Ще однією важливою зміною Звіту 12 є встановлення рекомендації, що у випадках порушення компаніями своїх обов'язків щодо надання інформації, останні повинні нести фінансові санкції у вигляді штрафів або інших негрошових покарань⁸⁰. Такі заходи впливу, хоч і є радикальними, проте на нашу думку вони є і достатньо дієвими, чого потребують загальні цілі Плану.

2.12. Крок тринадцятий. Запровадження міждержавної звітності (Country-by-Country reporting)

Відсутність належної інформації в частині корпоративного оподаткування є основною проблемою при оцінці податкових і економічних наслідків ухилення від сплати податків. Це в свою чергу призводить до ускладнення проведення оцінки трансфертного ціноутворення податковими органами у діяльності зв'язаних компаній, а також не дає можливості проводити перевірки в цій частині. Важливо додати що цей крок є ще одним, котрий входить у мінімальний стандарт. У Плані цей крок описаний наступним чином, «розробити правила для трансфертного ціноутворення, з метою прозорості податкового адміністрування»⁸¹. Тобто як ми бачимо ціллю є створення нових норм для належного документування трансфертного ціноутворення. Також

⁷⁹ OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

⁸⁰ Там само

⁸¹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

ззначається, що нові норми повинні передбачати, щоб ТНК надавали органам всю необхідну інформацію, а саме: глобальне розподілення доходів; розподілення економічної діяльності; і податків, котрі сплачуються за загальним шаблоном всіма членами ТНК⁸². Таке уточнення і такі вимоги на нашу думку дають можливість бізнесу діяти більш визначено та передбачувано. На нашу думку цей крок є найбільш важливим в частині впливу на ТНК, оскільки може призвести до змін в практиці трансфертного ціноутворення і також на формування бізнес-моделей ТНК в умовах росту трансфертного ціноутворення. Тому важливим на нашу думку буде досягнення загального консенсусу між бізнесом та державними органами, щодо нових норм особливо в частині питання врегулювання спорів у випадках порушення цього кроку, тому що жодна з сторін не є зацікавленою у створенні довготривалих чи складних процесів вирішення спорів.

У DISCUSSION DRAFT ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND CbC REPORTING (надалі – Рекомендації 13) ОЕСР визначило такі завдання цього кроку:

- Надання податковим органам необхідної інформації для оцінки ризику в частині трансфертного ціноутворення;
- Забезпечення належного дотримання і виконання норм у відношенні трансфертного ціноутворення при встановленні цін, а також відображення доходів у діяльності компаній членів ТНК;
- Забезпечення податкових органів інформацією необхідною для перевірки дотримання норм трансфертного ціноутворення.⁸³

Досягнення цих цілей на нашу думку дозволить податковим органам належно виконувати свої обов'язки, і що важливіше своєчасно, що також важливо в частині надання звітності і строків. Для цього також необхідно щоб ТНК

⁸² OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁸³ Public Consultation DISCUSSION DRAFT ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND CbC REPORTING 30 January 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>

ретельно оцінювали відповідність поданих декларацій та звітів чинним нормам трансфертного ціноутворення. Тому для досягнення цих цілей у Рекомендаціях 13 пропонується застосовувати дворівневу структуру, котра складається із:

- а) Материнський звіт, що включає інформацію по всіх членах ТНК;
- б) Локальний звіт, котрий стосується однієї компанії.

Такий підхід до документування трансфертного ціноутворення забезпечить податкові органи актуальною та достовірною інформацією для проведення ефективного аналізу оцінки ризиків. Також він забезпечить платформу на котрій може бути розроблена необхідна для аудиту інформація, що в свою чергу надає бізнесу стимул та інструмент для дотримання принципу «вितягнутої руки».

У *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* (надалі – Вказівки 13) структура була змінена на трирівневу, а саме вивівши міждержавні звіти окремо з частини материнського звіту⁸⁴. Такі дії на нашу думку обумовлені створенням більшої ефективності і точності, а також спрощенні дотримання вимог цього кроку. У PwC з цього приводу зазначили, що перший запропонований варіант виходить за рамки необхідного і актуального в контексті материнського звіту⁸⁵.

Материнський звіт згідно до Вказівок 13 повинен містити:

- Схема організаційної структури;
- Описання діяльності ТНК;
- Перелік нематеріальних активів і угод між компаніями щодо цих активів;
- Структура фінансування ТНК і механізмів внутрішнього фінансування;
- Консолідовану фінансову звітність;

⁸⁴ OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>

⁸⁵ PwC Comments on the Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting February 23, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/transfer-pricing-documentation-february-2014.pdf>

- Перелік наявних податкових угод щодо ціноутворення (у відношенні розподілення доходів між державами)⁸⁶.

Цей звіт, вимагає від ТНК великої кількості інформації, котра стосується багатьох сфер її роботи, що свідчить про те, що податкові органи не могли жодним чином вирішувати проблему ухилення від сплати податків. Локальний звіт ж у свою чергу вимагає наявності детальної інформації щодо діяльності місцевих філій та зв'язаних компаній в інших державах⁸⁷. Другий звіт є свого роду доповненням до першого, котрий надає більше конкретики, уточнення та деталізації конкретних операцій, які мають суттєве значення в контексті місцевої податкової системи певної держави.

Що ж до останньої частини, міждержавного звіту, то згідно з Вказівками 13 він розподіляється на три частини, важливо зазначити, що інформація ділитиметься по державах. Перша частина включає в себе:

- Дохід, як зв'язаних так і не пов'язаних сторін, включаючи послуги, роялті та дохід з процентів;
- Прибуток до оподаткування;
- Податок на прибуток;
- Капітал;
- Накопичений прибуток;
- Кількість працівників;
- Матеріальні активи (окрім грошей)

Друга таблиця включає в себе перелік членів ТНК по кожній юрисдикції, з зазначенням їх основних видів діяльності. Третя ж дає можливість, на власний розсуд надати будь-яку додаткову інформацію, що стосується перших двох таблиць⁸⁸. Як ми бачимо цей звіт закликає ТНК надавати агреговану інформацію, що стосується розподілення доходів, податків і також деяких показників

⁸⁶ OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>

⁸⁷ Там само

⁸⁸ Там само

економічної діяльності між юрисдикціями, в яких вони здійснюють свою діяльність з метою надання допомоги податковим органам в сфері трансфертного ціноутворення. У Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report (надалі – Звіт 13), було встановлено ще одне уточнення і доповнення, що встановлювало мінімальний поріг консолідованого доходу ТНК для міждержавного звіту, який становив сімсот п'ятдесят мільйонів євро⁸⁹. Такий поріг на нашу думку дозволить зацентрувати увагу і направити свої дії лише на великі ТНК, що також позбавить податкові органи зайвих адміністративних тягарів.

2.13. Крок чотирнадцятий. Процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure)

Оскільки транскордонний бізнес та міжнародна мобільність робочої сили продовжують залишатись звичним явищем в глобальній економіці двадцять першого століття, виникнення спорів про те в яких юрисдикціях та які види доходів можна оподатковувати, залишається неминучим. В багатьох податкових угодах між державами містяться положення про взаємне узгодження, які передбачають процес вирішення таких спорів. Так Стаття 25 Модельної конвенції ОЕСР по оподаткуванню, передбачає механізм, незалежний від звичайних засобів правового захисту, які містяться у внутрішньому законодавстві держав, за допомогою якого податкові органи держав котрі є учасниками конкретної ситуації, врегульовують неузгодженості, які пов'язані з використанням договорів або Конвенції, на взаємно-узгодженій основі⁹⁰. На нашу думку цей механізм, взаємної домовленості, має основне значення для належного застосування і тлумачення податкових договорів, особливо в частині

⁸⁹ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

⁹⁰ OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full version), OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

забезпечення того, щоб компанії які мають право на податкову пільгу, не оподатковувались у обох державах, що суперечить цілям BEPS.

Цей крок також є частиною мінімального стандарту і є обов'язковим до прийняття. Він направлений на покращення процедури вирішення спорів між державами, які пов'язані з оподаткуванням. У Плані завданням цього кроку є розробка рішень для усунення перешкод, котрі заважають державам вирішувати спори пов'язані з використанням договорів в рамках взаємного узгодження⁹¹. На нашу думку цей крок є одним з найважливішим, оскільки План не був б повним і належно укомплектованим без наявності елементу вирішення спорів. Також він є логічним через те, що через виникнення нових проблем пов'язаних з міжнародним оподаткуванням, а також нових способів боротьби з розмиванням податкової бази у вигляді тринадцяти попередніх кроків, стає очевидною необхідність наявності ефективних процесів врегулювання спорів.

В Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE (надалі – Рекомендації 14) викладена пропозиція запровадження трьохвекторного підходу для вдосконалення процесу врегулювання спорів в частині взаємних узгоджень:

- Політичні зобов'язання для забезпечення того, щоб податок сплачувався у відповідності до договорів і ефективно ослабити подвійне оподаткування;
- Нові засоби покращення доступу до процедур взаємного узгодження і їх вдосконалення;
- Моніторинговий механізм перевірки правильності реалізації⁹².

На нашу думку такий підхід буде достатньо ефективним для вирішення питання врегулювання спорів, оскільки вносить зміни до трьох різних стадій, передумов, у вигляді політичних зобов'язань, самого процесу у вигляді нових засобів

⁹¹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁹² Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE 18 December 2014 – 16 January 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

доступу і також вдосконалення процедур, так і контролю, перевірки належності і достатності реалізації нових приписів.

Цей крок також містить розгляд чотирьох принципів відповідно до яких існують перешкоди для належної процедури вирішення спорів в частині політичних зобов'язань і на їх основі встановлюється мінімальний стандарт, який державі зобов'язуватимуться дотримуватись. Відповідно до рекомендацій сюди входять

- Забезпечення повного і добросовісного виконання договірних зобов'язань пов'язаних з процедурою взаємного узгодження;
- Забезпечення підтримання запобігання та врегулювання адміністративними процесами спорів пов'язаних з договорами;
- Забезпечення компаніям доступу до процедури взаємного узгодження, у випадках наявності такого права;
- Забезпечення вирішення справ у момент надходження в процедуру взаємного узгодження⁹³.

Таке регулювання на нашу думку дозволить досягти ефективного регулювання спорів котрі виникають із подвійного оподаткування, оскільки воно заповнює ті прогалини котрі були виявлені у попередній редакції Конвенції.

Варто зазначити, що під процедурою взаємного узгодження, мається на увазі обов'язкове включення арбітражу, як механізму вирішення спорів. На нашу думку основним вкладом арбітражу, є те, що він скеровує сторони до врегулювання спорів до їх моменту в арбітраж, де справа вже вирішуватиметься по суті незалежним арбітром, рішення якого буде обов'язковим до виконання. Арбітраж в цьому випадку являється «золотою серединою», оскільки він за своєю природою усуває такі недоліки, як: відсутність незалежності; відсутність принципового підходу; відсутність співпраці. І хоча є держави де існують юридичні перешкоди для його реалізації, завдяки своїм позитивним

⁹³ Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE 18 December 2014 – 16 January 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

властивостям його слід розглядати як найкраще рішення. З цією думкою також погоджуються в KPMG, зазначаючи, що використання арбітражу забезпечила б більшу визначеність, а також зменшила б побоювання⁹⁴. В Рекомендаціях 14 розглядаються два можливих варіанти вирішення спорів в рамках арбітражу:

- Незалежне рішення;
- Кінцева пропозиція⁹⁵.

Незалежне рішення означає, що рішення приймається на основі поданих доказів і завершується у формі письмового заключення арбітра. В той час, як кінцева пропозиція, розуміє під собою подачу компетентними органами кожної з сторін свою власну пропозицію, щодо вирішення спору із зазначенням мотивів такого рішення, і завданням арбітра відповідно є вибір одного з двох варіантів. Варіант з кінцевою пропозицією на нашу думку є ефективнішим та простішим у застосуванні зі сторони арбітра, оскільки звільняє його від повного розгляду, що робить такий підхід оперативнішим.

У 2015 ОЕСР видало Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective ACTION 14 Final Report (надалі – Звіт 14) в якому встановило мінімальний стандарт, що зобов'язує держави повно і добросовісно виконувати договірні зобов'язання, які виникають з процедури взаємного узгодження, забезпечення доступу до цієї процедури і також своєчасно врегульовувати їх у термін двадцяти чотирьох місяців⁹⁶. Як ми бачимо мінімальний стандарт затверджує пропозиції, які були надані у Рекомендаціях 14. Ще одним доповненням Звіту 14 було покладення обов'язку на 20 держав, щодо включення у всі свої договори про уникнення подвійного оподаткування арбітражу в рамках процедури взаємного

⁹⁴ KPMG Special report on BEPS Final OECD recommendations on the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan and what they mean for you October / November 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/tnf-beps-special-report.pdf>

⁹⁵ Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE 18 December 2014 – 16 January 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

⁹⁶ OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>

узгодження⁹⁷. Ми вважаємо що таке запровадження може призвести до великої кількості нових спорів, оскільки до цих держав входять США, Канада, Велика Британії та інші, на долю яких припадає велика кількість таких договорів. Проте з іншої сторони це дасть змогу краще відпрацювати та зрозуміти, запропоновані зміни.

2.14. Крок п'ятнадцятий. Багатостороння конвенція (Multilateral Instrument – MLI)

Судячи з попередніх чотирнадцяти кроків ми бачимо, що багато з них торкаються договорів про уникнення подвійного оподаткування, і відповідно виникало питання і проблема внесення змін у кожен з них. Саме тому ОЕСР розробило Багатосторонню Конвенцію (надалі – MLI), яка направлена на внесення змін чи доповнень одразу у всі договори підписані державами. Відповідно до Плану завданням цього кроку є забезпечення інноваційного підходу до податкових питань, які виникають у швидкоплинній світовій економіці⁹⁸.

У Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties ACTION 15 Final Report (надалі – Звіт 15) зазначається, існує понад три тисячі двосторонніх податкових угод, які відрізняються своїми деталями та особливостями⁹⁹. Розуміючи цю складну бюрократичну і довготривалу процедуру, було запропоновано створення ініціативної групи, котра взяла на себе зобов'язання щодо розробки і створення MLI. На нашу думку перевагами такого методу вирішення завдань поставлених перед цим кроком є:

- Вирішення завдань BEPS на договірній основі;

⁹⁷ OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>

⁹⁸ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁹⁹ OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

- Забезпечення гнучкості;
- Цільова сфера застосування;
- Швидкість втілення.

Перший пункт розуміє, під собою відсутність будь-яких односторонніх дій, а лише взаємна узгодженість двох держав. Гнучкості надає державам право вибору, на які договори розповсюдити дію MLI, та які норми і стандарти MLI, втілити у їхні відносини, а від яких відмовитись. Також своє доповнення щодо гнучкості висловити у Deloitte, зазначивши, що гнучкість дозволить збільшити кількість угод на які розповсюджуватиметься MLI, і відповідно також зменшить адміністративні процеси для податкових органів та бізнесу¹⁰⁰. Конкретизація, дає змогу направити дію договору лише в ту сферу, яку держава вважає за потрібне змінити. Тобто, поправки будуть вноситись лише в ті статті договорів та в ті договори, які були прийняті та ратифіковані державами, іншими словами має відбутись співпадіння.

Цілю MLI, на нашу думку є внесення змін щодо тих норм договорів, котрі є спільними для більшості угод. Важливо також зазначити, що Багатостороння конвенція, не створюється для заміни Модельної Конвенції ОЕСР по оподаткуванню. Згідно Public Discussion Draft BEPS Action 15 Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures (надалі – Проект 15), зміни вноситимуться лише в ті норми, які пов'язані з іншими кроками BEPS:

- Другим кроком;
- Шостим кроком;
- Сьомим кроком;
- Чотирнадцятим кроком¹⁰¹.

¹⁰⁰ Deloitte UK comment on the 'Development of a Multilateral Instrument to implement the tax treaty related BEPS measures: Public Discussion Draft' published on 31 May 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-received-discussion-draft-Development-of-MLI-to-Implement-Tax-Treaty-related-BEPS-Measures.pdf>

¹⁰¹ Public Discussion Draft BEPS Action 15 Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures 31May – 30 June 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-Discussion-draft-Multilateral-Instrument.pdf>

В даному випадку ми знову отримуємо цільове направлення ресурсів на конкретні джерела проблеми, що ще раз підтверджує серйозність проблеми і налаштованість ОЕСР на зміну податкової політики загалом. Також у Звіті 15 рекомендується супроводжувати MLI пояснювальним матеріалом¹⁰². Він на нашу думку вкотре підвищить загальне розуміння та тлумачення норм, що містяться в MLI. Важливе доповнення було надано компанією Ernst&Young, в якому зазначалось, що попри те, що переговори по двосторонніх угодах є конфіденційними, використання MLI є безпрецедентним та торкнеться всіх держав світу, тому рекомендується зробити її всеосяжною, а також надати можливість компаніям, практикуючим юристам та науковцям давати свої коментарі та роз'яснення¹⁰³. На нашу думку така позиція є неоднозначною, оскільки це в перспективі може призвести до уніфікованого підходу і застосування MLI, що не повністю відповідає гнучкості імплементації, а також нівелює індивідуальність держав у сфері податкового регулювання.

Розділ III.

Імплементація BEPS в Україні.

Процедура прийняття BEPS в Україні розпочалась 1 січня 2017 року, шляхом приєднання до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР, взявши на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану. Програма розширеного співробітництва до якої увійшла Україна являє собою площадку для обміну державами напрацюваннями, а розширеною вона є, тому що дозволяє долучитись до процедури впровадження Плану тим державам, котрі

¹⁰² OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>

¹⁰³ EY comments to the OECD on its request for input on the BEPS Action 15: Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures (Discussion Draft) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-received-discussion-draft-Development-of-MLI-to-Implement-Tax-Treaty-related-BEPS-Measures.pdf>

не входять до ОЕСР¹⁰⁴. Мінімальний стандарт передбачає втілення чотирьох з п'ятнадцяти кроків, які мають бути запровадженні державами учасницями, це: 5 Крок (Боротьба зі шкідливими податковими практиками (Harmful tax practices)); 6 Крок (Протидія зловживанням податковим конвенціям (Prevention of tax treaty abuse)); 13 Крок (Запровадження міждержавної звітності (Country-by-Country reporting)); та 14 Крок (Процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure)). Ці кроки є мінімальними, тому що вони є основою BEPS, оскільки відсутність цих дій веде до негативних наслідків у інших юрисдикціях, що на нашу думку є важливим, бо саме така міждержавна неузгодженість і створює можливість для ухилення від сплати податків.

Першими діями в Україні була презентація Міністерством фінансів України та Національним банком України «Дорожньої карти реалізації Плану BEPS» (надалі – Карта). У ній містяться рекомендації, щодо імплементації кожного кроку в Україні. Власне у цій Дорожній карті, присутні ті ж настанови, що і у фінальних звітах описаних вище, по відповідних кроках. Важливо зазначити, що на основі цієї Карти, було розроблено перший законопроект, який стосувався BEPS. Він був зареєстрованим під №1185 від 29.08.2019 і називався Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України, щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон» (надалі – Закон 1185). Проект Закону 1185 спрямований на вісім кроків, а не чотири, як передбачає Мінімальний стандарт, а саме: третій; четвертий; шостий; сьомий; восьмий-десятий; тринадцятий¹⁰⁵. Таке розширення на нашу думку дозволяє ефективніше врегулювати податкову сферу відповідно до Плану, що в перспективі дозволить забезпечити фінансову стабільність в Україні. Окрім того запровадження цього проекту Закону 1185 дає можливість Україні не входити до переліку держав, що не співпрацюють у питаннях оподаткування. А також це

¹⁰⁴ Приєднання України до Плану BEPS. Вісник офіційно про податки. 2017. Випуск № 941 (45). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006198-priyednannya-ukrayini-do-planu-beps>

¹⁰⁵ Проект ЗАКОНУ УКРАЇНИ Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування №1185 від 29.08.2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.mof.gov.ua/storage/files/zakonoprojektBEPS.pdf>

дозволило б збільшити можливості для українського бізнесу, оскільки дає більші шанси для повноцінної діяльності на зовнішніх ринках, через усунення упередженого ставлення від іноземних контрагентів та інвесторів. І відбувалось це б завдяки тому, що підвищивши прозорість, український бізнес став б рівноправним учасником міжнародного бізнесу. На сьогоднішній день Закон 1185 досі не є прийнятим, проте включений до порядку денного: 828-IX від 01.09.2020¹⁰⁶. Такий його стан пояснюється тим, що він не має пріоритетного статусу, а також пов'язаний з колишніми політичними силами.

Першим запровадженим в Україні і втіленим кроком є прийняття та ратифікація MLI. Здійснено це було у наступному порядку:

- 23.07.2018 – підписання Конвенції MLI у Лондоні;
- 28.02.2019 – ВРУ схвалила поданий Міністерством Фінансів Закон «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з під оподаткування» (надалі – Закон 2692) № 2692-VIII, що набрав чинності 02.04.2019 року, чим ратифікувала MLI¹⁰⁷;
- 08.08.2019 – подача Україною офіційної позиції щодо MLI, депозитарію ОЕСР, для зберігання ратифікаційної грамоти¹⁰⁸;
- 01.12.2019 – набрання чинності MLI в Україні.

Відповідно до Закону 2692, Україна планує запровадити зміни до всіх підписаних нею двосторонніх угод¹⁰⁹. Такий хід є цілком логічним та правильним, оскільки у цілях BEPS задля усунення проблеми уникнення обов'язку сплати податків, рішення повинно бути комплексне. Як передбачалось

¹⁰⁶ Постанова Верховної Ради України «Про порядок денний четвертої сесії Верховної Ради України дев'ятого скликання» від 01.09.2020 №828-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/828-IX#Text>

¹⁰⁷ Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з під оподаткування» № 2692-VIII від 02.04.2019 Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 12, ст.64

¹⁰⁸ UKRAINE Status of List of Reservations and Notifications upon Deposit of the Instrument of Ratification [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-ukraine-instrument-deposit.pdf>

¹⁰⁹ Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з під оподаткування» № 2692-VIII від 02.04.2019 Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 12, ст.64

вище, що державам надається право вибору пунктів MLI та обсягу їх застосування. Україна обрала наступні статті:

- Преамбула;
- Запобігання незаконному застосуванню MLI;
- Доходи від продажу акцій або прав суб'єктів підприємництва, вартість яких одержується з нерухомості;
- Протидія зловживанню постійним представництвам у третіх державах;
- Штучне уникнення статусу постійного представництва через агентські схеми, звільнення від оподаткування вибіркової сфери і розділення контрактів;
- Визнання осіб пов'язаних з підприємством;
- Процедура взаємного узгодження.

Загалом основними двома нововведеннями є тест основної мети в момент перерахування роялті чи відсотків, але не дивідендів нерезиденту і введення критеріїв щодо тривалості діяльності в Україні для визнання бізнесу нерезидента постійним представництвом. Тест на основну мету розуміє під собою пояснення того, що основною ціллю такої операції, йдеться про конкретний правочин або створення такої компанії-нерезидента, яка отримує дохід за таким правочином) є застосування податкової пільги. Тест передбачає загальний комплексний аналіз правочину, його економічної необхідності, реальності та управлінської самостійності одержувача доходів. У випадку, якщо в результаті такого аналізу, буде очевидно, що операція здійснена лише з метою виведення процентів до вигідної держави. Тобто для податкової така операція не матиме економічного сенсу, і як результат відповідно до Закону 2692 підприємство отримає повідомлення-рішення про донарахування п'ятнадцяти відсотків податку на репатріацію¹¹⁰. На нашу думку ця норма є досить суб'єктивною, оскільки дає податковим органам великий вплив, на їх запит компанії зобов'язані будуть надавати підтвердження, що операція не мала за мету лише отримати податкову пільгу. Іншими словами операція буде кваліфікуватись не за сутністю, яку їй

¹¹⁰ Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з під оподаткування» № 2692-VIII від 02.04.2019 Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 12, ст.64

надали учасники операції, а за її реальною сутністю. Проте лише з часом можна буде зрозуміти, як працюватиме ця норма. Ще одним важливим нововведенням є правила визнання постійними представництвами такі бізнеси, котрі офіційно не зареєстровані, як такі для отримання податкових пільг за договорами. Тому відповідно до Закону 2692 запроваджуються критерії для оцінювання систематичності, тобто кількості угод реалізованих через підконтрольні підприємства, а також тривалості діяльності такого нерезидента, і тому роботи, що триватимуть понад тридцять днів вважатимуться постійним представництвом¹¹¹.

Другою втіленою Україною дією, є прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» №466 від 23.05.2020 (надалі – Закон 466)¹¹². Отже першим головним нововведенням є правила для КІК, які набирають чинності з 01.01.2021, відповідно до яких запроваджується оподаткування фізичних та юридичних українських контролюючих осіб у відношенні до прибутку їх контрольованих іноземних компаній. Згідно з Законом 466 правила КІК поширюватимуться на фізичних та юридичних осіб, котрим належить частка у іноземних юридичних особах в наступних розмірах:

- Більше 50%;
- Більше ніж 10% (25% - для 2021 та 2022 років), за умови, що декілька фізичних та/або юридичних осіб спільно володіють 50% і більше такої іноземної юридичної особи;
- Здійснюють фактичний контроль над іноземною компанією¹¹³.

¹¹¹ Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з під оподаткування» № 2692-VIII від 02.04.2019 Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 12, ст.64

¹¹² Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» №466 від 16.01.2020 Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2020, № 32, ст.227

¹¹³ Там само

Наступним елементом розгляду є розмір відсотків, які повинна платити такі особи. Для фізичних осіб, які контролюють КІК:

- не розподіляти дивіденди КІК і сплачувати ПДФО за ставкою 18% + 1,5% військовий збір;
- розподіляти дивіденди КІК і сплачувати ПДФО за ставкою 9% + 1,5% військовий збір;
- володіти КІК через українську юридичну особу та сплачувати ПДФО з розподілених українською юридичною особою дивідендів за ставкою 5% + 1,5% військовий збір.

Для юридичних осіб, що контролюють КІК, 18% податку на прибуток, за вирахуванням сплачених в іноземних юрисдикціях податків, при цьому дивіденди підлягають виключенню з оподаткованого прибутку української юридичної особи, яка контролює КІК¹¹⁴. Таке введення, на нашу думку вирівнює осіб, компанії котрих зареєстровані в Україні та тих в кого компанії зареєстровані у інших державах, тим самим реалізуючи ціль Плану BEPS, що полягає в усуненні бажання реєстрації компанії не в Україні, оскільки не виникатиме тієї вигоди, яка була до імплементації Плану. І останнім законодавчим внесенням є встановлення мінімального порогу прибутку всіх КІК однієї особи для оподаткування в Україні, у розмірі двох мільйонів євро¹¹⁵. Такий поріг на нашу думку позбавляє податкові органи зайвої адміністративної роботи, і дозволить зацентрувати увагу на суттєвіших суб'єктах.

Наступними змінами відповідно до прийнятих Україною зобов'язань реалізації Плану, є правила трансфертного ціноутворення. Згідно з Законом 466, основними трьома змінами є:

- Контроль за розподілом функцій, нематеріальних активів та ризиків всередині групи компаній;

¹¹⁴ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» №466 від 16.01.2020 Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2020, № 32, ст.227

¹¹⁵ Там само

- Внесення правил для операцій з сировинними товарами через усунення обмеження на застосування лише біржових котирувань конкретних бірж і створення можливості застосовувати котирувальні ціни на дану групу товарів;
- Впровадження трирівневої структури документації для міжнародних груп компаній, що містить в собі документацію з трансфертного ціноутворення (Local file), глобальну документацію (Master file) і звіт у розрізі держав (country-by-country-reporting)¹¹⁶.

У питанні контролю за розподілом йдеться, про те, що повинна існувати ділова мета, конкретної операції, для встановлення, що ціллю не є створення податкової вигоди. Тобто ми бачимо тут ситуацію схожу на MLI, де відбувається тест реальної мети операції, проте в цьому випадку він направлений на ситуації, котрі виникають не з двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, а з операції всередині міжнародних груп компаній. Також тепер господарські операції платників єдиного податку четвертої групи з нерезидентами, вважатимуться контрольованими і відповідно до них застосовуватимуться правила трансфертного ціноутворення.

Що стосується нової структури документації, то до появи Закону 466, українські компанії подавали звіти з поясненням відповідності цін з пов'язаними нерезидентами лише local file відповідно до принципу «витягнутої руки». У наступні роки, до цього звіту для виконання вимог Кроку 13 Плану BEPS, добавляються ще два, а саме в 2021 запроваджується country-by-country-reporting, а в 2022 master file. Що стосується способів подання і наповнення цих двох звітів, то у Законі 466¹¹⁷ вони повністю відповідають наданим ОЕСР у Звіті 13 вказівкам та рекомендаціям¹¹⁸. Ці зміни на нашу думку сильно вплинуть на ТНК, оскільки вимагатимуть залучення додаткових професійних ресурсів, для

¹¹⁶ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» №466 від 16.01.2020 Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2020, № 32, ст.227

¹¹⁷ Там само

¹¹⁸ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

дотримання даних правил. На даний момент, ми не можемо зробити жодних висновків, щодо ефективності та реалізації даних змін, проте зрозуміло, що з їх внесенням податкові органи отримуватимуть глибшу і ширшу інформацію, щодо діяльності таких груп, і у разі належного виконання податковими органами своїх обов'язків, ухилятися від податків цими методами стане важче.

Ще одним новим впровадженням є додаткове регулювання поняття постійного представництва, окрім того, що передбачене в MLI. А саме у Законі 466 додатково встановлено, що до постійних представництв нерезидентів з цілю оподаткування тепер прирівнюється посередник-резидент, котрий діє лише або майже виключно в інтересах, на користь і за рахунок декількох або одного нерезидента¹¹⁹. Цей підхід не дозволить уникати іноземним компаніям обов'язку по сплаті податків шляхом здійснення своєї діяльності в Україні, опосередковано через посередників.

Останнім нововведенням є оподаткування доходу від операцій нерезидента із продажу нерезиденту корпоративних прав. Відповідно до Закону 466 оподаткування підлягатимуть доходи отримані від продажу корпоративних прав у компаніях-нерезидентах, якщо їхня вартість на 50 і більше процентів складається з нерухомого майна, що розташоване в Україні, такий нерезидент-покупець, зобов'язується стати на облік в контролюючому податковому органі і сплатити податок у розмірі 15% від інвестиційного прибутку¹²⁰. Тобто прибуток як ми можемо зрозуміти, в цілях оподаткування для покупця, це прибуток який був отриманий продавцем. І ще однією важливою деталлю є те, що продавець має передати покупцеві документи, що підтверджували б його витрати на покупку¹²¹. Досі в Україні не існувало такого механізму котрий оподаткував б таку діяльність. Також Закон 466, встановлює санкцію, за невиконання передбачених вище обов'язків, а саме накладення арешту на майно

¹¹⁹ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» №466 від 16.01.2020 Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2020, № 32, ст.227

¹²⁰ Там само

¹²¹ Там само

нерезидента¹²². На нашу думку, така санкція, є достатньо суворою і можливо неспіврозмірною, оскільки накладення арешту є досить радикальним методом.

Підсумовуючи можна зазначити, що Україна зобов'язана була прийняти на себе обов'язок по імплементації Плану BEPS. Обумовлено це було тим, що у випадку не прийняття наша держава суттєво б поступалась іншим учасникам міжнародного ринку в частині бізнесу. Окрім цього прийняття плану покращує становище України для іноземних інвесторів, які з прийняттям Плану вважатимуть Україну надійною, і не відносити її до списку ризикових для інвестицій країн. Ще однією важливою деталлю, є той факт, що згідно висновків ОЕСР п'ятий Крок Плану в Україні вже є виконаним, оскільки не існує жодного шкідливого податкового режиму в нашому законодавстві¹²³. Це на нашу думку вже є серйозною заявою України про готовність до боротьби з ухиленням від сплати податків. Також про серйозність говорять і прийняття МЛІ та Закону 466, які в результаті дають нам реалізацію дванадцять кроків, а саме: 2 Крок; 3 Крок; 4 Крок; 5 Крок; 6 Крок; 7 Крок; 8-10 Кроки; 13 Крок; 14 Крок; 15 Крок. Проте робити висновки наразі рано, оскільки важливішим є ефективність і повнота виконання вищевказаних норм. Проте існують і інші думки. Так до прикладу керуючий партнер «ЮК АМБЕР» Семен Ханін у своїй статті для видання «Юридична Газета» не зовсім підтримує таку активну імплементацію плану, зазначаючи, що реальні проблеми це нелегальні ухилення, а не легальні з якими бориться BEPS, і що цими діями ми позбавляєм бізнес від інтересу і переваги його знаходження в Україні¹²⁴. Це нам дозволяє зрозуміти, що не існує однозначно позитивних або негативних речей, що кожен об'єкт має протилежності, оскільки що добре для одних не завжди добре для інших. На нашу ж думку, шлях до деофшоризації, є важливим аргументом, що стверджує

¹²² Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» №466 від 16.01.2020 Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2020, № 32, ст.227

¹²³ OECD Compare your country Tax Co-operation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/627/default> [Електронний ресурс].

¹²⁴ «Юридична Газета» Семен Ханін Імплементація Плану BEPS в Україні — попереду всієї планети від 14.07.2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://jur-gazeta.com/dumka-eksperta/implementaciya-planu-beps-v-ukrayini--poperedu-vsieyi-planeti.html>

рух України до верховенства права. І цей рух є важливим на шляху, до розвитку нашої держави, оскільки на нашу думку прозора, якісна та ефективна податкова сфера, що відповідає загальноприйнятим міжнародним цінностям є ознакою високорозвиненої держави.

ВИСНОВКИ

На сьогоднішній день міжнародна спільнота в обличчі Організації Економічного Співробітництва та Розвитку продовжує активно протидіяти та боротись з розмиванням податкової бази та виведенням грошей в офшори. Україна також виявила таке бажання і прийняли запропоновані кроки до усунення проблеми не сплати податків. І на підставі проведеного нами дослідження з питання Імплементції Плану BEPS в Україні ми можемо зробити наступні висновки.

Дослідження мотивів та передумов прийняття відповідного плану дало нам зрозуміти важливість належної сплати податків. Окрім того ми зрозуміли, що будь-які нормативні акти з плином часу втрачають свою актуальність у випадках коли вони регулюють відносини, які є залежними від розвитку технологій, створення нових видів діяльності та від розвитку суспільства загалом. В питанні національних передумов то Україна побачивши приклад інших держав, оцінивши власні втрати і недосконалість чинних норм вирішила приєднатись до міжнародної у боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Питання аналізу та діагностики кожного кроку Плану BEPS, було найважливішим в цій роботі. Пов'язане це з великими і комплексними проблемами, які відповідно потребували таких ж рішень. Кожен з кроків направлений на вирішення конкретних сфер і проблем, проте самі по собі, самотійно, вони не є настільки дієвими як цього вимагають цілі Плану BEPS. В частині методів та рекомендації, досліджений матеріал дає нам можливість зробити висновки про те, що хоч ці рекомендації є конкретними, зрозумілими та достатньо детальними, через особливість природу Плану BEPS, яка говорить нам те, що план не є нормативно-правовим актом, а є лише рекомендаціями, він дозволяє та рекомендує державам обирати необхідні кроки, а також імплементувати їх в такі способи, щоб кожна держава не втратила особливість та індивідуальність свого податкового законодавства. Такий спосіб є досить суперечливим, оскільки саме ці особливості податкового регулювання кожної держави і створюють ці можливості для ухилення від належної сплати податків у місці де дохід реально створювався.

Аналіз та дослідження думок, коментарів та доповнень провідних юридичних та аудиторських компаній таких, як KPMG, Deloitte, PwC та Ernst&Young дозволив нам зрозуміти неоднозначність та проблематику кожного запропонованого Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку кроку. По-перше кожен крок на своїх перших стадіях потребував уточнень та вдосконалення. Пов'язане це було з тим, що на думку згаданих вище компаній деякі кроки були перенасиченими накладеними на них завданнями. Тобто іншими словами були заширокими, що потенційно могло б призвести до ускладнення процедури імплементації. З іншої ж сторони неодноразово було висловлене захоплення та погодження з рекомендаціями і повна їхня підтримка. Думка і коментарі цих компаній є вкрай важливою і доречною, оскільки вони найбільш дотичні з цими нормами, і є свого роду експертами, також вони першими після законодавців мають справу з цими нормами під час обслуговування своїх клієнтів. Ще одним висновком під час аналізу коментарів до Плану BEPS, є стурбованість та важливість цієї проблеми, що пояснюється наявністю надзвичайно великої кількості коментарів різного рівня інституцій, починаючи від згаданих вище компаній завершуючи національними інститутами, що займаються дослідженнями оподаткування та об'єднаннями самостійних юристів працюючих у сфері податків.

Процедура імплементації плану в Україні створює позитивні надії та сподівання через швидкість та об'єми. Україна перевершила запропоновані, як учаснику програми розширеного співробітництва мінімальні стандарти і тим самим взяла швидкий та рішучий рух до деофшоризації українського бізнесу. Проте така активність та швидкість завжди створюють третє питання – якість. Якість прийнятих заходів та імплементованих норм, ми зможемо оцінити лише після того, як вони стануть активно використовуватись податковими органами та бізнесом, і ми отримуємо перші позитивні результати. Проте загалом рух до деофшоризації та прийняття Плану BEPS, вселяють оптимізм та сподівання на ріст надходжень до державного бюджету.

Загалом ж План BEPS, викликає багато питань і є неоднозначним. Також його можна вважати і частково утопічним, як і саме бажання Організації Економічного Співробітництва та Розвитку, щодо усунення такого явища, як ухилення від сплати податків. І пояснюється це тим, що людська природа скеровує і схиляє людину в більшості випадків до так званої «оптимізації», і захисту своїх грошей для власної вигоди, оскільки на думку людини, так вони будуть краще використані і доцільніше. Тому на кінець, можна сказати, що лише з часом ми зможемо оцінити реальний вплив Плану BEPS та його користь і зрозуміти, що важливіше людині власна вигода чи загальне благо і процвітання держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. «Вісник. Офіційно про податки», Трансфертне ціноутворення та План дій BEPS від 18.04.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6995?issue=165>
2. «Юридична Газета» Семен Ханін Імплементация Плану BEPS в Україні — попереду всієї планети від 14.07.2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/implementaciya-planu-beps-v-ukrayini--poperedu-vsieyi-planeti.html>
3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» №466 від 16.01.2020. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2020, № 32, ст.227
4. Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування» № 2692-VIII від 02.04.2019. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 12, ст.64
5. Постанова Верховної Ради України «Про порядок денний четвертої сесії Верховної Ради України дев'ятого скликання» від 01.09.2020 №828-IX [Електронний ресурс]. Редакція від 18.12.2020 – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/828-IX#Text>
6. Приєднання України до Плану BEPS. Вісник офіційно про податки. 2017. Випуск № 941 (45). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006198-priyednannya-ukrayini-do-planu-beps>
7. Проект ЗАКОНУ УКРАЇНИ Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементации Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування №1185 від

- 29.08.2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.mof.gov.ua/storage/files/zakonoproektBEPS.pdf>
8. Радіо Свобода, Офшорний Рибалка (розслідування) 06.10.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.radiosvoboda.org/a/28036312.html>
9. Украинская Правда, "Кіпріот" Леонідас Черновецький та його офшорна тінь від 20.02.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pravda.com.ua/rus/articles/2009/02/20/4468982/>
10. Шевчук, Ж. А. *Історія податків як історія цивілізацій (нарис з історії економіки)* // Вісник КПНУ імені Івана Огієнка. Економічні науки, 2008, 1: 48-50.
11. BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>
12. BEPS Action 2: Neutralise the effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Treaty Issues) Response by the Chartered Institute of Taxation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/comments-action-2-hybrid-mismatch-arrangements.pdf>
13. Брама group, «Применение агентской схемы в международном налоговом планировании» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bramagroup.com.ua/primenenie-agentskoj-shemy-v-mezhdunarodnom-nalogovom-planirovanii>
14. Deloitte comments on the Discussion Draft – ‘Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances’ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/comments-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>
15. Deloitte comments on the Discussion Draft April 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>
16. Deloitte UK comment on the ‘Development of a Multilateral Instrument to implement the tax treaty related BEPS measures: Public Discussion Draft’

published on 31 May 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-received-discussion-draft-Development-of-MLI-to-Implement-Tax-Treaty-related-BEPS-Measures.pdf>

17. Ernst&Young Comments on OECD Discussion Draft on BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>

18. EY comments to the OECD on its request for input on the BEPS Action 15: Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures (Discussion Draft) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-received-discussion-draft-Development-of-MLI-to-Implement-Tax-Treaty-related-BEPS-Measures.pdf>

19. HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>

20. IFRS 10 — Consolidated Financial Statements (Консолідована фінансова звітність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements/>

21. Irish Tax Institute Response to OECD Discussion Draft: Interest Deductions and other Financial Payments [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://taxinstitute.ie/wp-content/uploads/2019/06/Irish-Tax-Institute-submission-on-BEPS-Action-4-Interest-Deductions-FINAL.pdf>

22. KPMG BEPS alert Briefings on Base Erosion and Profit Shifting February 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/02/beps-alert-1502-02-BEPS-Action-4.pdf>

23. KPMG Comments on OECD CFC Discussion Draft [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/taxwatch/pdfs/archive/4-30-15-kpmgi-oecd-comment%20letter.pdf>

24. KPMG Comments on the OECD Discussion Draft on the Tax Challenges of the Digital Economy April 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/06/digital-economy-discussion.pdf>

25. KPMG Special report on BEPS [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/tnf-beps-special-report.pdf>

26. KPMG Special report on BEPS [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/tnf-beps-special-report.pdf>

27. KPMG Special report on BEPS Final OECD recommendations on the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan and what they mean for you October / November 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/tnf-beps-special-report.pdf>

28. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

29. OECD (2014), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en>

30. OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>

31. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

32. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
33. OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>
34. OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>
35. OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>
36. OECD (2015), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>
37. OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>
38. OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>
39. OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing,

- Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>
40. OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>
41. OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>
42. OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>
43. OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>
44. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
45. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full version), OECD Publishing. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
46. OECD Compare your country Tax Co-operation [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/627/default>
47. Osler, Hoskin & Harcourt LLP Interenational Tax Reform 2015-BEPS Final Reports 06.10.2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

<https://www.osler.com/en/resources/regulations/2015/international-tax-reform-2015-beps-final-reports>

48. Public Consultation DISCUSSION DRAFT ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND CbC REPORTING 30 January 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>

49. Public Discussion Draft BEPS ACTION 10: PROPOSED MODIFICATIONS TO CHAPTER VII OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES RELATING TO LOW VALUE-ADDING INTRA-GROUP SERVICES [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>

50. Public Discussion Draft BEPS ACTION 11: IMPROVING THE ANALYSIS OF BEPS [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>

51. Public Discussion Draft BEPS ACTION 12: MANDATORY DISCLOSURE RULES 11 May 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>

52. Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE 18 December 2014 – 16 January 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

53. Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE 18 December 2014 – 16 January 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

54. Public Discussion Draft BEPS Action 15 Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures 31 May – 30 June 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-Discussion-draft-Multilateral-Instrument.pdf>
55. Public Discussion Draft BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules 12 May 2015, [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>
56. Public Discussion Draft BEPS Action 4: Interest deductions and other financial payments 18 December 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>
57. Public Discussion Draft BEPS ACTION 6: PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>
58. Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>
59. PwC comments on BEPS Discussion Draft: Interest deductions and other financial payments [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/beps-interest-deductibility.pdf>
60. PwC Comments on the Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting February 23, 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/transfer-pricing-documentation-february-2014.pdf>
61. PwC comments on the OECD's Public Discussion Draft on Action 11: Improving the Analysis of BEPS [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

<https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/pwc-beps-action-11-analysis-may-2015.pdf>

62. PwC response on BEPS Discussion Draft: Action 3: Strengthening CFC rules [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/pwc-beps-action-3-cfc-pwc-response-may-2015.pdf>

63. PwC Tax policy Bulletin on the Discussion Draft April 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/digital-economy-april-2014.pdf>

64. PwC's comments on Action 2 May 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/hybrids-mismatches-may-2014.pdf>

65. REUTERS “Google accounts show 11 billion euros moved via low tax 'Dutch sandwich' in 2014” [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.reuters.com/article/us-google-tax-idUSKCN0VS1GP>

66. Rödl & Partner Yuri Nikolaychuk «Ukraine: Current status of transfer pricing enforcement» 28.12.2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.roedl.com/insights/transfer-pricing/ukraine-enforcement-status-transfer-pricing>

67. The International Underwriting Association of London (IUA) comments on BEPS Action 4: Discussion Draft on interest deductions and other financial payments [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/public-comments-action-4-interest-deductions-other-financial-payments-part2.pdf>

68. UKRAINE Status of List of Reservations and Notifications upon Deposit of the Instrument of Ratification [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-ukraine-instrument-deposit.pdf>