

Міністерство освіти і науки України
Національний університет
«Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»

Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права
Кафедра публічного управління, адміністрування та права

Дипломна кваліфікаційна робота
на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти

тема: «**ДЕРЖАВНА ПОЛІТИКА ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ
ЗЛОЧИНАМ**»

Виконала:

студентка групи 2мДС спеціальності 281
«Публічне управління та адміністрування»
ступеня вищої освіти магістр

_____ С.Я. Лактіонова

Науковий керівник:

професор кафедри публічного управління,
адміністрування та права,

д.ю.н.

_____ О. О. Єрмак

Бібліографічний опис та анотація дипломної кваліфікаційної роботи

Бібліографічний опис: Лактіонова Світлана Яківна. Державна політика протидії податковим злочинам. Спеціальність: 281 «Публічне управління та адміністрування». Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка». Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права. Кафедра публічного управління, адміністрування та права. Науковий керівник: доктор юридичних наук, Єрмак Олександр Олександрович. Полтава. 2022 рік.

Зміст роботи: робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

Анотація. У роботі розглянуті теоретико-концептуальні засади ухилення від оподаткування; визначено економічну природу та причини ухилення від оподаткування; розглянуто види і способи ухилення від оподаткування, їх характеристика; проаналізовано податковий контроль як важливий інструмент протидії ухиленню від сплати податків та обов'язкових платежів, аналіз діяльності податкових органів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування, а також аналіз тенденцій оптимізації оподаткування на прикладі підприємств ІТ-сфери; запропоновано напрямки оптимізації адміністрування податків в Україні та розроблено рекомендації щодо боротьби з розмиттям податкової бази на прикладі ІТ-підприємств.

Ключові слова: оподаткування, ухилення від оподаткування, причини ухилення від оподаткування, податковий контроль, протидія ухиленню від сплати податків, діяльність податкових органів, адміністрування податків, інструменти протидії, обов'язкові платежі, оптимізації оподаткування.

ЗАВДАННЯ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ ЗЛОЧИНАМ	7
1.1. Податкові злочини та їх вплив на стан публічних фінансів.....	7
1.2. Теоретико-організаційні підходи протидії злочинам у податковій сфері....	13
1.3. Міжнародні документи щодо протидії розмиттю податкової бази.....	19
Висновки до Розділу 1.....	28
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРОЦЕСІВ ЗАПОБІГАННЯ ПОДАТКОВИМ ЗЛОЧИНАМ В УКРАЇНІ.....	29
2.1. Формування інституціонального механізму протидії податковим злочинам	29
2.2. Аналіз динаміки зростання тінізації економіки	38
2.3. Аналіз тенденцій оптимізації оподаткування на прикладі підприємств ІТ-сфери.....	48
Висновки до Розділу 2.....	64
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПРОТИДІЇ ВЕРС НА ПРИКЛАДІ СЕКТОРУ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ	65
3.1. Протидія ухиленню від сплати податків: зарубіжний досвід та його використання в Україні.....	65
3.2. Напрямки оптимізації адміністрування податків в Україні	79
3.3. Наслідки політики боротьби з розмиттям податкової бази на прикладі ІТ-підприємств.....	88
Висновки до Розділу 3.....	94
ВИСНОВКИ.....	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	99

ДОДАТКИ.....	109
---------------------	------------

ВСТУП

Актуальність теми. Процеси глобалізації світової економіки та суттєвої монополізації ринків країн пострадянського простору, породжують тенденцію постійного зростання обсягів тіньової економіки, появи нових її форм та особливостей прояву в різних сектора економіки, зміни механізмів захисту від державних обмежень. У зв'язку з цим вивчення ухилення від сплати податків та визначення стратегічних напрямів боротьби з цим негативним явищем набувають все більшого значення та актуальності.

Ухилення від сплати податків – проблема, яка постійно перебуває під контролем відповідних державних органів, але протидія цьому явищу здебільшого характеризується вузьким підходом, тобто з погляду протидії скоєним протиправним діям. Тому вирішення проблеми ухилення від сплати податків потребує ширшого підходу, особливо з погляду вдосконалення законодавчого та інституційного регулювання економічної діяльності. Таким чином, відсутність комплексного підходу до оцінки явища під назвою «ухилення від сплати податків» не дозволяє вжити дієвих заходів щодо його усунення. Тіньова економіка в Україні досягла такого рівня, що ухилення від сплати податків стало не разовим, а масовим явищем, масштаби якого суттєво впливають на макроекономічні показники. Тому, можна сказати, що боротьба з ухиленням від сплати податків сьогодні є питанням захисту національної безпеки України. Провідними науковцями, які досліджували питання, що стосуються проблем ухилення від сплати податків, можемо назвати: В. Андрущенко, О. Іваницьку, Т. Кошук, В. Вишневського, А. Веткіна, З. Варналія, О. Десятнюк, В. Дубровського, А. Крисоватого, І. Мазур, В. Федосова, В. Черкашина, М. Чорного та інших.

Проте змушені констатувати, що необхідно провести ретельний аналіз передумов, способів та інструментів ухилення від оподаткування в сучасних умовах. А отже, тема роботи є надзвичайно актуальною та важливою в теперішніх умовах розвитку економічних відносин.

Мета дослідження. Метою дослідження є оцінка державної політики щодо запобігання податковим злочинам з точки зору можливих наслідків для бюджету України та обґрунтування рекомендацій щодо вдосконалення існуючих практик щодо боротьби з таким негативним явищем, як ухилення від сплати податків.

Відповідно до визначеної мети у роботі вирішено такі *завдання*:

- охарактеризувати податкові злочини та їх вплив на стан публічних фінансів;
- визначити теоретико-організаційні підходи протидії злочинам у податковій сфері;
- проаналізувати міжнародні документи з протидії розмиттю податкової бази;
- дослідити інституціональний механізм протидії податковим злочинам;
- здійснити аналіз динаміки зростання тінізації економіки;
- оцінити тенденції до розмиття податкової бази підприємствами ІТ-сфери;
- дослідити досвід зарубіжних країн з протидії ухиленню від сплати податків з визначенням можливостей його застосування в Україні;
- виокремити основні напрямки оптимізації адміністрування податків в Україні;
- розробити рекомендації щодо боротьби з розмиттям податкової бази на прикладі ІТ-підприємств.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері протидії та запобігання ухилення від сплати податків.

Предметом дослідження є державна політика протидії податковим злочинам.

Методи дослідження. Дослідження проводилося на основі сучасних методів наукового пізнання, зокрема: методу аналізу та узагальнення, методу емпіричного дослідження, історичного, формально-логічного методу, системно-структурного методу, статистичного методу. Таким чином, систематичний аналіз, логічний метод, методи порівняльного аналізу були використані при дослідженні ухилення від сплати податків як актуальної економічної та фіскальної проблеми в Україні та за кордоном; метод аналізу та синтезу - щодо основних способів ухилення від сплати податків і податкового контролю; Статистичний метод був використаний для порівняння показників поширення тіньової економіки та результатів контрольної-перевірочної діяльності державних фіскальних органів.

Інформаційну базу дослідження складають: Міжнародні угоди, документи ОЕСР, податкове законодавство, наукові публікації вітчизняних та зарубіжних авторів, монографії, статистичні звіти Державної податкової служби України, Державної служби статистики України.

Наукова новизна одержаних результатів – узагальнено основні форми та методи ухилення від сплати податків в Україні та визначення стратегічних векторів модернізації податкового контролю у контексті запобігання та мінімізації ухилення від сплати податків підприємствами у сучасній вітчизняній економіці.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні положення, викладені в роботі, можуть бути використані у діяльності органів ДПС України у контексті боротьби з ухиленням від сплати податків в сучасних умовах.

Структура роботи. Магістерська дисертація складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 107 найменувань на 10 сторінках. Робота викладена на 109 сторінках друкованого тексту, містить 17

рисунків і 4 таблиці. Основний зміст роботи викладено на 98 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ ЗЛОЧИНАМ

1.1. Податкові злочини та їх вплив на стан публічних фінансів

Зростання тіньового сектора економіки та криміналізація в фіскальній сфері завдають значної шкоди розвитку ринкових відносин в Україні, і ставлять під загрозу національні інтереси, національну безпеку держави, підривають довіру громадян до демократичних інститутів та цінностей, що викликають занепокоєння суспільства та породжують критичні оцінки міжнародних експертів.

Без належного державного адміністрування сплати податків неможливо реально забезпечити права та свободи людини, зовнішню та внутрішню безпеку, встановити довірливі кореспондуючі відносини між платниками податків та державою.

Наявні злочини у фіскальній сфері визначають характерні риси економічної злочинності в державі. За останні роки ухилення від сплати податків стало нормою для багатьох підприємств, оскільки даними діями вони отримують додаткове фінансування для ведення бізнесу та неформального вирішення нагальних проблем у специфічних умовах поширеної корупції в Україні.

Таке явище як ухилення від сплати податків розвивалося одночасно з оподаткуванням в такий спосіб, що вчені-фінансисти сформулювали так званий «закон збільшення податкового опору» [85]. Серед найважливіших причин цього негативного явища дослідники виділяють вагомий вплив податків на доходи та витрати платників податків за відсутності усвідомлення їх переваг від отримання суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів. Це означає,

що виток соціального явища слід шукати у соціальній природі податків, які по суті еквівалентні виплатам громадянам в обмін на суспільні блага, що надаються державою під час виконання своїх функцій (що ведуть до наукового розуміння природи податків). Таким чином, у суспільній свідомості податки прирівнюються до платежів, які вводяться без узгодження з більшістю платників податків і стягуються в обов'язковому порядку [85].

Насамперед необхідно зазначити, що в сучасній науці у сфері оподаткування та на практиці, в контексті нашого дослідження, найчастіше використовуються терміни «ухилення від сплати податків» та «уникнення оподаткування».

Наприклад, в Оксфордському глосарії уникнення від сплати податків – це наслідок мінімізації податкових зобов'язань на законних підставах за допомогою податкових лазівок. Навпаки, ухилення трактується як приховування податкової бази та надання податковим органам свідомо неправдивої інформації [91, с. 413-414].

Також окремими дослідниками ухилення від сплати податків визначається як застосування певних положень податкового законодавства, що дозволяють ухилятися від сплати, а під ухиленням від сплати податків – незаконне уникнення сплати податків [82, с. 703].

Економічна енциклопедія не дає визначення терміна «ухилення від сплати податків», але під ухиленням від сплати податків пропонує розуміти сукупність законних та незаконних способів приховування податкових надходжень [20, с. 778-779]. Отже, можна сказати, що у Економічній енциклопедії зазначені терміни не розділяються.

Теоретично та на практиці оподаткування існують такі поняття, як «ухилення від сплати податків», «уникнення від сплати податків», «оптимізація оподаткування» та інші.

Зарубіжна наука та практика ухилення від сплати податків сприймається як цілком легальна діяльність платників податків, спрямована на мінімізацію

податкових зобов'язань за рахунок використання законних методів, зокрема «податкових лазівок» у податковому праві, вибору найбільш вигідних організаційно-правових форм підприємницької діяльності та багато іншого. Іншими словами, діяльність суб'єктів господарювання, спрямована на мінімізацію податкових зобов'язань на законних підставах, називається «податковою оптимізацією».

Крім цих термінів, деякі вчені виділяють інші поняття, близькі за змістом до «ухилення» та «уникнення». Також, у міжнародній практиці досить поширений термін «податкове планування», і вітчизняні вчені також віддають перевагу цьому терміну [7,8, с. 52], і визначають податкове планування – як законний спосіб ухилення від сплати податків з використанням пільг та можливостей, передбачених законом для зменшення податкових зобов'язань, а ухилення – використання заборонених методів (податкове правопорушення). Отже, саме незаконність дозволяє розрізнити «податкове планування» та «ухилення».

Також слід зазначити, що нерідко можна зустріти (особливо серед вчених-правознавців) визначення терміна як «ухилення від сплати податків» як сукупності (систему) дій юридичних і фізичних осіб, як суб'єктів господарювання, дії яких направлені на навмисну несплату податків, зборів, заниження податкової бази шляхом порушення податкового законодавства.

Звертаючи увагу на теоретичні аспекти відмінності термінів щодо ухилення від сплати податків, слід зазначити, що на практиці легальні та незаконні методи зниження податкових зобов'язань тісно взаємопов'язані.

Слід наголосити, що ефективна протидія ухиленню від сплати податків неможлива без встановлення причин цього явища, які можна поділити на певні групи [3].

Таким чином, до причин організаційно-управлінського характеру можна зарахувати (рис. 1.1.):



Рис. 1.1 Причини організаційно-управлінського характеру ухилення від оподаткування

Примітка: розроблено за [3].

До причин нормативно-правового характеру можна зарахувати (рис. 1.2.)

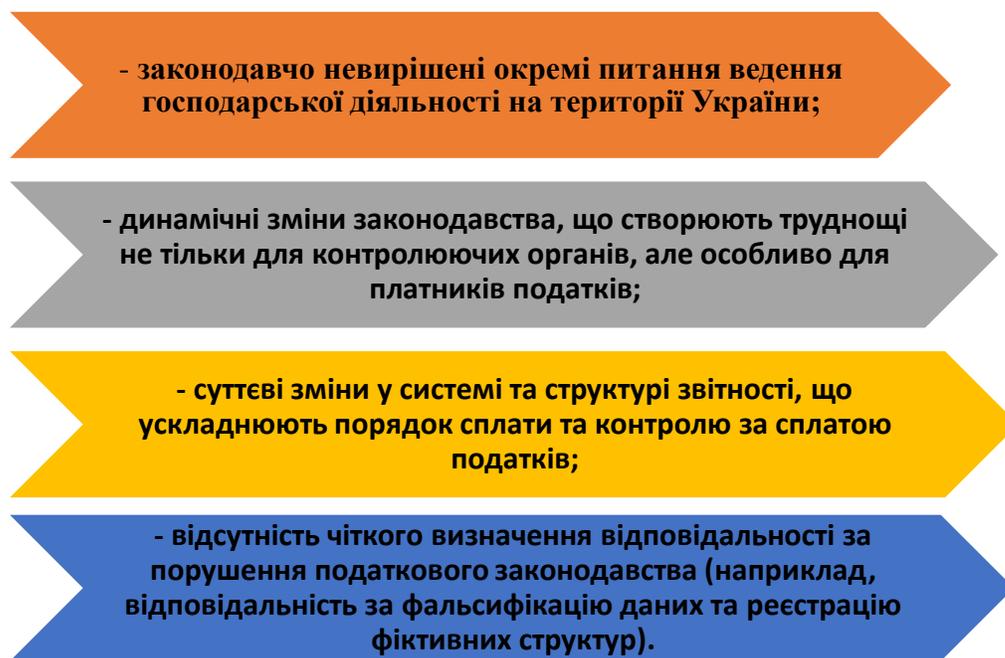


Рис. 1.2 Причини нормативно-правового характеру ухилення від оподаткування

Примітка: розроблено за [3].

Політичні чинники підштовхують платників податків до ухилення від сплати податків, коли податки не використовуються державою за прямим призначенням.

Технічні причини – складність податкової системи, яка знижує ефективність податкового контролю, внаслідок чого платник податків може ухилятися від сплати податків.

Моральні та психологічні принципи закріплені у податковому законодавстві. А постійні зміни податкової системи та зміни податкового законодавства зменшують рівень довіри у платників податків до фіскальних органів.

Слід зазначити, що якщо з уникненням від сплати податків можна боротися за рахунок скорочення податкових пільг та лазівок, то проблема ухилення від сплати податків є гострішою, оскільки є частиною системи податкових правопорушень і зокрема може бути кваліфікована у податковий злочин.



Рис. 1.3 Найбільш розповсюджені види ухилення від оподаткування
Примітка: за джерелом [18].

Держфінмоніторинг системно проводить аналіз підозрілих операцій з відмивання грошей та обігу знаних сум грошових коштів, що мають відношення до податкових злочинів. У зв'язку з цим було проведено низку масштабних фінансових розслідувань, за результатами яких було узагальнено матеріали та передано їх правоохоронним органам. Практика розслідувань показує, що «послуги» щодо ухилення від сплати податків, які надаються транзитно-конверсійними групами, досить затребувані українськими платниками податків.

Найчастіше використовувані способи (інструменти) ухилення від сплати податків представимо схематично на рис. 1.4:

- контрабанда;
- розкрадання податку на додану вартість;
- підробка;
- переведення прибутку на «податкові притулки» («офшори»);
- спотворення податкової бази (приховування обсягів продажу);
- зловживання податковими пільгами та преференціями;
- неформальне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації

Рис. 1.4. Способи (інструменти) ухилення від сплати податків

Примітка: розроблено за [18].

Водночас, для української економіки характерні певні нетипові явища, існування яких багато в чому пояснюється розбіжностями, які коротко описані вище. Нарешті, слід зазначити, що в обґрунтуванні заходів, здійснюваних для зменшення тінізації економіки, слід враховувати те що, процеси зменшення тіні мають бути насамперед стимулюючими, а не репресивними. Тому ми переконані, що сьогодні, поряд із заходами боротьби, необхідно приділяти увагу ще й профілактичним заходам щодо подолання цього суспільно небезпечного явища.

1.2. Теоретико-організаційні підходи протидії злочинам у податковій сфері

У науковій літературі висвітлено різноманітні підходи до організації профілактики правопорушень. Проте слід зазначити, що ефективність заходів щодо запобігання злочинам у фіскальній сфері буде максимальною лише у разі їх комплексного застосування.

У зв'язку з цим, метою даного пункту є визначення оптимальної моделі організації профілактики правопорушень у фіскальній сфері з урахуванням рівнів профілактики з даного виду правопорушень.

Під профілактикою злочинності розуміється система дій у боротьбі з антигромадськими явищами та їх детермінантами, що передбачає зниження злочинності та усунення криміногенних факторів. Профілактика – це діяльність із припинення злочинності та, можливо, зниження її рівня [45, с. 10].

Тому профілактику злочинів у фіскальній сфері слід розглядати як систему дій з даного виду злочинів та їх детермінант, яка спрямована на зниження її рівня та усунення криміногенних факторів. Фіскальна злочинність є складовою економічної злочинності. Їх профілактика повинна включати систему економічних, правових, організаційно-виробничих, виховних, технічних заходів, спрямованих на усунення або зниження потенціалу криміногенних факторів, що визначають скоєння злочинів, виправлення особистості злочинців і т. д. [65].

Профілактику злочинності, у тому числі у фіскальній сфері, можна визначити як систему, що зупиняє формування та функціонування криміногенних процесів у суспільстві; взаємозв'язок цих процесів та становлення особистості; взаємопов'язаність особи та ситуації злочину [87].

Головним завданням вчених у цій сфері визначають досягнення значного прогресу щодо попередження злочинності. На цьому заснована позиція правоохоронних органів, які в процесі систематизації даних щодо окремих видів

(груп) злочинів, що використовуються для їх запобігання, наголошують, що збір інформації про криміногенні фактори є лише відправною точкою для оптимізації розвитку та здійснення заходів щодо попередження злочинності. це безпосередньо розробка та реалізація запобіжних заходів [63, с. 147].

Попередження фіскальних злочинів має бути спрямоване, перш за все, на досягнення та підтримання тенденції до зменшення та позитивних перетворень у її характері та структурі. За словами Л.Г. Давтяна, для досягнення цієї мети необхідно вирішити низку завдань, ключовим з яких є забезпечення захисту фінансових інтересів держави та суспільства, що зрештою передбачає: виявлення, дослідження та усунення причин та умов, що сприяють податковим злочинам; запобігання чи припинення податкових злочинів; відшкодування збитків, заподіяних податковими злочинами, тобто. надходження до бюджету належних податків, штрафів та пені у повному обсязі; виявлення осіб, схильних до скоєння податкових злочинів, їхнє виправлення [8, с. 43].

Таким чином, аналіз судових справ показує, що причинами порушень у фіскальній сфері слід визнати: відсутність та неправильне оформлення документів від укладення договору для відображення результатів договірної діяльності у податковій та фінансовій звітності, неподання податкової звітності чи її спотворення; порушення при здійсненні угод, що звільнені від ПДВ або не є господарською діяльністю, завищення витрат при обчисленні податку на прибуток, надання незаконних пільг з ПДФО, незаконні операції платниками єдиного податку (не передбачені у довідці платника єдиного податку); умисне заниження об'єкта оподаткування без використання цих механізмів; несплата або невчасна сплата податків до бюджету та ін [93, с. 31]. Виникає необхідність вжиття запобіжних заходів «... як комплексу системних та структурних заходів, спрямованих на зниження злочинності та ступеня її соціальної небезпеки, знищення чи нейтралізацію злочинності» [93, с. 34].

Профілактика злочинів у податковій сфері є найефективнішою при здійсненні у заходів, які вживаються на загальносуспільному, спеціальному та індивідуальному рівнях. Розглянемо їх докладніше.

На загальному соціальному рівні найяскравішим проявом є багатогранний, комплексний характер запобігання злочинності. Причому, сильною стороною загальної соціальної профілактики є взаємозв'язок різних заходів, і навіть здатність з урахуванням взаємного впливу не підсумовувати ефект антикриміногенного впливу, а надавати йому нової, вищої ефективності [79, с. 236].

Під загальною соціальною профілактикою слід розуміти комплекс перспективних соціально-економічних та культурно-просвітницьких заходів, спрямованих на подальший розвиток та вдосконалення суспільних відносин та одночасне усунення причин та умов негативних явищ як таких та злочинності зокрема [79, с. 237].

Загальна соціальна профілактика – це позитивний ефект виваженої соціальної політики, спрямованої насамперед на вирішення загальноекономічних та соціальних завдань держави. Його реалізація знижує безробіття, підвищує рівень життя, створює необхідні умови для легального доходу, забезпечує міцну основу для нормального функціонування всіх соціальних сфер, виховання дітей та молоді, покращення морального клімату у суспільстві, запровадження високих моральних цінностей, демократичні принципи та ін [81, с. 135].

За словами О.М. Джужі, загальний соціальний рівень не передбачає профілактики злочинності. Його основне завдання – підняти духовний та матеріальний рівень суспільства, що, зрештою, позитивно позначається на зниженні злочинності. В даний час загальний соціальний рівень значно ослаблений через наявність різних негативних соціально-економічних та політичних процесів, що ускладнюють життєдіяльність суспільства [94, с. 189]. На думку В.В. Пивоварова, зниженню криміногенності економічних відносин

певною мірою сприятимуть не адміністративно-обмежувальні заходи, а заходи економічної та ліберальної спрямованості. Вони підходять для забезпечення стабільної економічної політики держави, визначення її стратегічних напрямів та тактичних заходів [94, с. 190]. Податковим правопорушникам за наявності умов (підстав), зазначених у законі, доцільніше застосувати інститути альтернативного (відновного) правосуддя, у тому числі звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо вони сплатили ці зобов'язання, а також відшкодувати збитки, заподіяні державі внаслідок їх несвочасної виплати [93, с. 35-36]. При цьому до цих осіб слід вживати індивідуальних заходів профілактики.

Серед заходів загальної профілактики економічних злочинів на державному рівні слід виділити вдосконалення фінансового та податкового законодавства, проведення економічно обґрунтованої податкової політики, удосконалення всієї фіскальної системи, щоб її діяльність сприяла підвищенню ефективності суспільного провадження тощо [94, с. 191]. Заходи загальної соціальної профілактики злочинності у фіскальній сфері включають зміцнення та стабілізацію національної валюти та фінансової системи держави в цілому, уповільнення та зниження інфляції, обережну податкову політику, нормотворчість, стимулююче підприємництво, зниження податкового тиску на бізнес, чесна торгівля належне регулювання розподільних відносин, виховання належної правової грамотності платників податків, забезпечення витрат на дослідження з фіскальних злочинів та розроблення заходів щодо боротьби з ними, забезпечення кримінологічної експертизи нормативних правових актів у сфері підприємництва, підвищення добробуту громадян загалом.

У разі соціальної профілактики злочинності варто відзначити важливу роль прийняття та реалізації різних, зазвичай розрахованих на тривалий термін, соціальних програм та комплексних заходів. Як слушно зазначає В.В. Голін,

заходи загальносоціальної профілактики реалізуються через державні плани економічного та соціального розвитку та найчастіше розраховані на тривалий період [94, с. 192].

Особливість цих програм у тому, що вони мають найширший спектр, спрямовані суспільство загалом, охоплюють його органи й інститути, втілені у регіональних і місцевих програм розвитку. Основними цілями та завданнями цих програм є: розробка державної стратегії формування середнього класу; створення механізму підтримки пропорцій між рівнями доходів різних верств населення; досягнення значного підвищення матеріального добробуту та житлових умов людей; забезпечення конституційних прав громадян на працю, соціальний захист, освіту, охорону здоров'я, культуру, житло; забезпечення стабілізації рівня життя; державна підтримка соціально уразливих груп; забезпечення повної продуктивної зайнятості населення, запобігання масовому безробіттю, переорієнтація соціальної політики на сім'ю, забезпечення прав та соціальних гарантій сім'ї, підвищення духовно-моральних цінностей сім'ї; поліпшення умов розвитку та виховання дітей та неповнолітніх шляхом формування гармонійно розвиненої особистості та громадянина; просування творчого потенціалу молоді на користь його формування та самореалізації, формування морально-правової культури у молодіжному середовищі, створення сприятливих умов для повноцінної соціалізації та активного залучення молоді до соціально-економічного, політичного та культурного життя, викорінення соціально-політичної апатії; реформування найважливіших напрямів соціальної політики; відновлення економіки, що поєднує політику фінансової стабілізації та економічного зростання із соціальною політикою. Успішна реалізація передбачених програмами заходів та досягнення певних цілей є запорукою значного зниження злочинності, скорочення окремих видів (груп) злочинів, у тому числі злочинів у податковій сфері.

На жаль, практика показує, що сьогодні ці програми реалізуються лише частково, у деяких уже минув термін дії, а нові не прийняті. Концепція реалізації державної політики у сфері профілактики правопорушень на період до 2015 року, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 р. № 1209-р, що складається з розділів: «Проблеми, які потребують вирішення», «Мета та терміни реалізації Концепції», «Шляхи та засоби вирішення проблем», «Очікувані результати», «Обсяг фінансових, матеріально-технічних, трудових ресурсів». У зв'язку з цим ми пропонуємо: не допускати фіскальних правопорушень на національному та транснаціональному рівнях для вдосконалення законодавства, ратифікації відповідних міжнародних угод; розроблення та прийняття нової державної програми профілактики правопорушень, яка передбачає відповідні заходи щодо злочинів у податковій сфері.

Наступний рівень профілактики правопорушень – кримінологічний чи спеціальний. Спеціальна кримінологічна профілактика – це комплекс заходів щодо боротьби зі злочинністю, змістом яких є різноманітна робота державних органів, громадських організацій, соціальних груп та громадян, спрямована на усунення причин та умов, що породжують та сприяють злочинності. як профілактика злочинів різних стадіях скоєння злочину. поведінка [94, с. 1935].

Серед суб'єктів, які займаються профілактикою злочинів у фіскальній сфері в Україні, слід виділити такі державні органи: Державна фіскальна служба та її структурні підрозділи, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Національний банк України, Антимонопольний комітет України. Серед правоохоронних органів України – Національна поліція України, Державна аудиторська служба України, СБУ, прокуратура та ін.

Чіткий механізм взаємодії правоохоронних органів, контролюючих органів та інших інститутів економічної системи держави важливий для злагодженої

роботи суб'єктів, які займаються профілактикою злочинів у фіскальній сфері. Така співпраця допоможе забезпечити ефективний контроль за дотриманням законодавства у комерційній діяльності щодо сплати податків з моменту реєстрації суб'єктів підприємництва, дотримання їх статутної діяльності, отримання ліцензій на конкретну діяльність до суворого контролю правильності оподаткування.

1.3. Міжнародні документи щодо протидії розмиттю податкової бази

Формування комплексу ефективних механізмів протидії мінімізації податкових платежів – один із стратегічних напрямів трансформації цілісної системи розмежованих податкових юрисдикцій. Основною причиною мінімізації податкових платежів став процес глобалізації, який поширився в середині минулого століття і сьогодні значно впливає на національні економіки. Глобалізація сприяє інтенсифікації зовнішньої торгівлі, залучення іноземних інвестицій, тим самим підвищуючи ефективність міжнародного економічного співробітництва та розвиток економіки окремих країн. Крім того, на сучасну міжнародну діяльність впливає низка факторів – вільний рух капіталу та трудових ресурсів, усунення торгових бар'єрів, швидкий розвиток інформаційних систем та технологій, комунікацій, а разом з тим – підвищення важливості управління ризиками, створення та захист систем інтелектуальної власності та ін.

Враховуючи динамічний розвиток міжнародного податкового середовища, низка держав стурбована не ефективністю міжнародних стандартів, що лежать в основі двосторонніх міжнародних угод, які розподіляють податкові права між країною походження доходу та державою-резидентом. Відповідно, BEPS – це глобальна проблема, яка потребує вирішення на міждержавному рівні. Ось чому міністри фінансів G-20 попросили ОЕСР розробити План дій для узгодженого та всеосяжного рішення щодо мінімізації ухилення податків та формування доходів.

План дій BEPS має на меті наступне:

- визначити заходи, необхідні для розгляду проблем BEPS;
- встановити терміни реалізації таких заходів;
- визначити необхідні ресурси й методику реалізації заходів.

План дій BEPS спрямований на визначення заходів, необхідних для вирішення проблем BEPS, встановлення термінів реалізації таких заходів, визначення необхідних ресурсів та методів реалізації заходів. У зв'язку з цим уперше в історії міжнародного податкового співробітництва країни-члени ОЕСР та G-20 спільно розробили План дій BEPS. Крім цих країн, у цій роботі взяли участь понад 80 країн, що не входять до ОЕСР та G-20, включаючи Україну [68].

План дій BEPS є інструментом оновлення та встановлення загальносвітових стандартів у сфері оподаткування. Реалізація заходів, передбачених Звітом від 12.02.2013 р. «Про розмиття податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування» (Base Erosion and Profit Shifting, далі — BEPS), Планом дій BEPS та пакетом рекомендацій (звітів) від 01.10.2015 р. щодо виконання цього Плану, схваленими Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) та міністрами фінансів країн «Великої двадцятки», спрямована на подальшу імплементацію заходів у частині трансфертного ціноутворення (далі – ТЦ) до Настанов ОЕСР для транснаціональних корпорацій та податкових служб (далі – Настанови ОЕСР).

Представляючи пакет, Генеральний секретар ОЕСР Анхель Гурріа зазначив, що він може суттєво переглянути міжнародне податкове законодавство, чого не було протягом останніх 100 років. Можна припустити, що після приєднання до Плану дій BEPS, таке оновлення не обійде внутрішньодержавне законодавство [39].

В останні роки світ досяг значного прогресу в реалізації цього Плану, і Україна приєдналася до його реалізації як декларативно, так і за допомогою практичних заходів.

Таким чином, метою плану дій BEPS є ефективне запобігання міжнародному ухиленню від сплати податків. Встановлюючи міжнародні податкові правила, BEPS прагне утруднити (запобігти) впливу корпоративного прибутку з країн їх реальної економічної діяльності, країн – джерел їх створення.

ОЕСР оцінює загальні щорічні втрати світової економіки через розмивання податкової бази та вилучення податкових надходжень від 100 до 240 мільярдів доларів. США, що становить від 4 до 10% світових податкових надходжень [39].

Робота над Планом дій BEPS побудована на трьох базових принципах:

- забезпечення узгодженості місцевого регулювання з погляду його впливу на транскордонну (зовнішньоекономічну) діяльність;
- посилення вимог існуючих міжнародних стандартів для приведення оподаткування у відповідність до місця економічної діяльності та створення вартості;
- підвищення прозорості та впевненості для бізнесу та держави [39].

Пакет рекомендацій (звітів), представлений ОЕСР 5 жовтня 2015 року в рамках BEPS, є результатом узгодження після прозорого та інтенсивного дворічного процесу консультацій між ОЕСР, G-20, країнами, що розвиваються, зацікавленими представниками бізнесу, науки та громадських організацій. Ці рекомендації пропонують урядам країн низку заходів щодо боротьби з проблемою BEPS, які мають бути реалізовані за допомогою внутрішніх змін у законодавстві.

Таким чином, податкові стандарти, встановлені в рамках Плану дій BEPS, по суті мають стати світовими стандартами в галузі оподаткування та визначать подальший шлях розвитку в цій сфері як мінімум на найближчі десятиліття.

Дії Плану дій BEPS можна умовно поділити на три категорії:

- послідовність та повнота національних податкових правил, що впливають на міжнародну діяльність компаній;

- I **Дія 1.** Податкові виклики цифрової економіки
(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 BEPS — 2015 Final Report)
- II **Дія 2.** Нейтралізація ефектів гібридних невідповідностей у домовленостях
(Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 BEPS — 2015 Final Report)
- III **Дія 3.** Розроблення ефективних правил для контрольованих іноземних компаній
(Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 BEPS — 2015 Final Report)
- IV **Дія 4.** Обмеження ерозії (розмиття) податкової бази шляхом відрахування відсоткових витрат, а також витрат за іншими інструментами фінансування
(Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 BEPS — 2015 Final Report)
- V **Дія 5.** Більш ефективна протидія пагубним податковим практикам (податковим зловживанням), зокрема обмін інформацією та вимоги щодо фактичної присутності
(Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 BEPS — 2015 Final Report)
- VI **Дія 6.** Запобігання наданню договірних переваг у неприйнятних обставинах
(Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 BEPS — 2015 Final Report)
- VII **Дія 7.** Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва
(Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 BEPS — 2015 Final Report)
- VIII **Дії 8 — 10.** Узгодження результатів ТЦ з утворенням вартості
(Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 — 10 BEPS — 2015 Final Reports)
- IX **Дія 11.** Вимірювання та моніторинг BEPS
(Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 BEPS — 2015 Final Report)
- X **Дія 12.** Обов'язкові правила розкриття інформації
(Mandatory Disclosure Rules, Action 12 BEPS — 2015 Final Report)
- XI **Дія 13.** Керівництво по документації з ТЦ та звіту в розрізі кожної країни (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 BEPS — 2015 Final Report)
- XII **Дія 14.** Підвищення ефективності механізмів вирішення суперечок
(Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 BEPS — 2015 Final Report)
- XIII **Дія 15.** Розроблення багатостороннього інструменту для зміни двосторонніх податкових угод
(Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 BEPS — 2015 Final Report)

Рис. 1.5 – Пакет заходів з Плану дій BEPS

Примітка: розроблено за [99].

- орієнтація на вимоги до характеру договорів (угод);
- підвищити прозорість та визначеність.

Брошура ОЕСР «Податкова діяльність ОЕСР у 2016–2017 роках» від 26 жовтня 2016 року встановлює мінімальний стандарт боротьби з BEPS, відповідальність за який входить до обов'язків країн, що приєднуються, що складається з чотирьох етапів:

- закінчення нормотворчої роботи відповідно до Плану дій BEPS;

- огляд виконання чотирьох мінімальних стандартів BEPS за допомогою їхньої експертної оцінки;
- моніторинг нових подій, пов'язаних з діяльністю BEPS, та оцінка впливу цієї діяльності;
- підтримка країн у впровадженні BEPS шляхом спільної розробки додаткових рекомендацій та практичних інструментів, спрямованих на вирішення пріоритетних питань BEPS, особливо для країн, що розвиваються [105].

23 листопада 2016 року Генеральний секретар ОЕСР Анхель Гурріа отримав офіційний лист про приєднання України до Розширеної програми співпраці ОЕСР з 1 січня 2017 року та про зобов'язання дотримуватися мінімального стандарту Плану дій BEPS.

Це приєднання означає, що Україна загалом погодилася на рекомендації щодо реалізації заходів, передбачених у Плані дій BEPS, і у зв'язку з цим особлива увага приділятиметься дотриманню нашою державою мінімального стандарту та основним напрямкам реалізації цього плану.

На основі брошури ОЕСР та пакету рекомендацій (звітів) щодо реалізації Плану дій BEPS Міністерством фінансів України розроблено Дорожню карту з реалізації цього Плану - Рекомендації з реалізації Плану дій BEPS (мінімальні стандарти), який було представлено 28.04.2017, доступний у відкритому доступі на урядовому порталі.



Рис. 1.6 Мінімальний стандарт Плану дій BEPS

Примітка: розроблено за [105].

Багатосторонній правовий інструмент BEPS (BEPS MLI) визнано ОЕСР як багатосторонній правовий інструмент (BEPS MLI) для забезпечення виконання податкових угод, пов'язаних із застосуванням таких заходів. BEPS MLI – це інструмент, який дозволяє країнам швидко оновлювати свої мережі податкових угод відповідно до угод, узгоджених у проєкті BEPS. Для 99 країн, що беруть участь у цьому проєкті та мають понад 2000 двосторонніх податкових угод, цей інструмент було відкрито для підписання наприкінці 2016 року.

Текст Багатосторонньої угоди щодо запровадження угоди про уникнення подвійного оподаткування заходів з уникнення розмиття (ерозії) податкової бази та виведення прибутку (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (далі – MLI)), оприлюднено ОЕСР 24.11.2016 р [101].

MLI розроблено для реалізації положень Плану дій BEPS щодо дотримання мінімальних стандартів реалізації цього Плану, що пропонує поправки до існуючих угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – MLI) шляхом підписання одного документа без зміни кожної з існуючих угод. За умови, що положення Плану дій BEPS переважно дотримуються та успішно реалізуються країнами BEPS, замість процесу двосторонніх переговорів та довгострокового укладання угод, MLI дозволить заходам BEPS набути чинності протягом кількох місяців.

Передбачається, що MLI діятиме спільно із УУПО, змінюючи застосування таких угод для реалізації Плану дій BEPS, і охоплюватиме такі елементи цього Плану:

- гібридні інструменти (крок 2);
- протидія зловживанню УУПО (дія 6);
- штучне ухилення від статусу постійного представництва (дія 7);
- вирішення спорів шляхом покращення процедури примирення, передбаченої УУПО (Дія 14).

Розгляньмо кроки 8–10 Плану дій BEPS. Так, дія 8. Розподіл прибутку за договорами (угодами) з нематеріальними активами. Зміни спрямовані на протидію розподілу прибутку від нематеріальних активів, невідповідному вкладу сторін у формування вартості нематеріальних активів, зокрема:

- правовий статус власника сам не є підставою для отримання всіх доходів від діяльності з нематеріальними активами (наприклад, роялті), але є відправною точкою для аналізу торгового центру;

- пов'язані сторони, які виконують функції, важливі для цінності нематеріальних активів (розробка, підтримка, розвиток, захист та використання) повинні отримувати відповідну винагороду, а не тільки компенсацію здійснених витрат (наприклад, для просування бренду на нових ринках);
- винагорода пов'язаним сторонам повинна також включати елемент розподілу доходів, а не лише надбавку на витрати на виконання цих функцій;
- пов'язані сторони, які фінансують проект з нематеріальними активами та беруть на себе відповідні фінансові ризики, але не виконують інших функцій для створення вартості нематеріальних активів, мають право очікувати не більш ніж винагороду у вигляді премії за ризик неповернення;
- розширити перелік методів оцінки вартості нематеріальних активів (доходу від них) за принципом «протягнутої руки» за рахунок використання оціночних методик, а також так званих доходних методів (наприклад, метод дисконтованого грошового потоку).

Дія 9. Розподіл прибутку залежно від ризиків, що приймаються сторонами договору (угоди). Це означає, що при аналізі трансферного ціноутворення необхідно враховувати, що умови договорів (угод) не завжди відповідають реальним ризикам і функціям (діям), що приймаються сторонами договору (угод). На думку експертів ОЕСР, для цілей трансферного ціноутворення за наявності обставин, що вказують на комерційну нерозумність, контролюючі органи мають право не враховувати такі угоди.

Ризик вважається прийнятим пов'язаною стороною, якщо така особа контролює такий ризик, тобто має повноваження та компетенцію для прийняття рішень з управління ризиками та фінансову здатність нести ризик.

Дія 10. Інші високоризикові договори (угоди). Приділено увагу різним областям підвищеного ризику трансферного ціноутворення, а саме: питання перекваліфікації договорів (угод) між пов'язаними сторонами, які можуть бути комерційно необґрунтованими, окремі види договорів (угод) між пов'язаними

сторонами, які спрямовані на розмиття податкової бази (наприклад, маніпулювання цінами на управлінські послуги, заниження цін за зовнішньоторговельними угодами з товарами, а також особливості способів здійснення покупок за такими договорами (операціями).

Для забезпечення сумісності договорів (угод) та цінових пропозицій необхідно внести розумні коригування, які повинні враховувати предмет договору, комерційні умови (кількість, дату (період) відвантаження, умови постачання, транспортування, страховки та ін.).

Нова версія Настанов ОЕСР (далі – Настанови 2017 року), ухвалена замість попередньої версії від 22.07.2010, була опублікована 10.07.2017. Оновлення та доповнення цих Настанов було здійснено у зв'язку з реалізацією чотирьох дій щодо ТЦ (5, 6, 13 та 14) та окремих моментів інших дій Плану дій BEPS. В результаті цих змін список додатків до Настанов ОЕСР-2017 був доповнений шістьма додатками щодо операцій з ТЦ.

У передмові до Настанов 2017 року також йдеться, що вони будуть доповнені додатковими правилами у відповідь на поточні проблеми торговельного центру та періодично переглядатимуться та виправлятимуться на постійній основі, а подальша робота щодо їх покращення буде зосереджена на методі поділу прибутку. Крім того, Комітет ОЕСР планує проводити регулярний аналіз досвіду застосування принципу простягнутої руки, щоб визначити галузі, в яких може знадобитися подальша робота. Важливий акцент у документі зроблено на незаконній податковій практиці.

Слід зазначити, що План дій BEPS – не єдиний міжнародний інструмент боротьби з несумлінною податковою практикою. Наприклад, крім Плану дій BEPS, аналогічні та пов'язані розробки ведуться паралельно, зокрема, з точки зору розробки та впровадження:

Уряд США – поправки до двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, посилення механізмів реалізації Закону США про дотримання

податкових вимог щодо іноземних рахунків (FATCA) щодо контролю зовнішніх рахунків США в іноземних фінансових організаціях;

Європейська комісія – рекомендації щодо застосування так званої загальної норми від ухилення у європейському законодавстві.

Слід очікувати, що застосування комплексу міжнародно-правових інструментів у сфері протидії несумлінній податковій практиці дасть синергетичний ефект у цій сфері.

Реалізація заходів, визначених у Плані дій BEPS, є ключовим фактором у подальшому просуванні проекту BEPS. Тому значну увагу ОЕСР та інших міжнародних організацій буде зосереджено на створенні спільної основи для моніторингу та підтримки BEPS (Дія 11 Плану дій BEPS «Вимірювання та моніторинг BEPS»).

Висновки до Розділу 1.

1. Ухилення від сплати податків, яке є звичайним явищем у більшості країн, неминуче веде до розвитку тінізації економіки країни.

2. Ефективність заходів щодо запобігання злочинам у фіскальній сфері буде максимальною лише у разі їх комплексного застосування. BEPS – глобальна проблема, що потребує вирішення на міждержавному рівні. Саме тому було розроблено План дій щодо скоординованого та комплексного вирішення питань мінімізації податків та отримання доходів.

3. Виконання мінімального стандарту є обов'язковою вимогою для всіх країн, що беруть участь у розширеній програмі співробітництва. Цей крок дозволить ефективно протидіяти агресивному податковому плануванню, розмиванню податкової бази та вилученню прибутку з-під оподаткування.

Мінімальний стандарт – це обов'язкові 4 із 15 кроків, які має виконати кожна країна-учасниця. І таку відповідальність Україна за виконання мінімального плану дій BEPS на себе також взяла.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРОЦЕСІВ ЗАПОБІГАННЯ ПОДАТКОВИМ ЗЛОЧИНАМ В УКРАЇНІ

2.1. Формування інституціонального механізму протидії податковим злочинам

Україна сьогодні стикається із проблемами, спричиненими новими моделями ведення бізнесу. Глобалізація справила значний вплив зміну структури власних операцій ТНК, створивши нові проблеми для країни. Підвищення мобільності капіталу та робочої сили, а також швидке впровадження технологій для покращення комунікацій призвели до такої реструктуризації моделей бізнес-процесів та операцій ТНК. Ці зміни часто ґрунтуються на централізації функцій на регіональному або міжнародному рівні, а не на операціях усередині ТНК.

Усі країни запрошуються до участі у реалізації Плану дій BEPS на рівних умовах. Україна має скористатися цією можливістю, щоб посилити рівень захисту своїх економічних інтересів на міждержавному рівні. Проте необхідно чітко розуміння того, що належна реалізація заходів, викладених у Плані дій BEPS, потребує значних зусиль для реалізації повноважень.

Реалізація Плану дій BEPS в Україні, безумовно, вимагає ухвалення низки нових законів, без яких передбачені ним заходи не зможуть бути належним чином реалізовані, тому Україна була залучена до міжнародних ініціатив ОЕСР, зокрема автоматичних обмінів податковою інформацією.

Впровадження механізму автоматичного обміну податковою інформацією забезпечить доступ податкових органів до значного переліку податкової та фінансової інформації. У свою чергу, за певних обставин така інформація стане основою для дослідження питань усередині торгового центру, застосування

правил щодо контрольованих іноземних компаній, розробки та реалізації заходів боротьби з агресивним плануванням та інших заходів.

Нагадаємо, що 29 березня 2017 року Кабінет Міністрів України затвердив Концепцію реформування ДФС, розроблену Міністерством фінансів України з урахуванням рекомендацій МВФ, Митно-Прикордонної служби США, Казначейства США та Європейської комісії. При розробці використовувалися консолідовані митні та податкові стандарти ЄС (митні та податкові креслення).

Ця Концепція передбачає розробку комплексного документа із довгостроковим баченням розвитку ДФС України. Зокрема, у сфері податкових справ у напрямку протидії розмиванню податкової бази передбачено:

- реалізація плану BEPS;
- підписання договору про автоматичний обмін фінансовою інформацією;
- посилення контрольної функції торгового центру за рахунок збільшення кількості та компетентності відповідного персоналу.

Робота з удосконалення положень законодавства у ТЦ характерна не лише для України, а й для країн із розвиненою економікою. Результати такого покращення вимагатимуть відповідного перегляду та розвитку положень про торгові центри у внутрішньому законодавстві та нормативних актах, а також тіснішої співпраці України в галузі торгових центрів з ОЕСР та іншими країнами.

Першим кроком антиBEPS в Україні стало ухвалення 28 лютого 2019 року Верховною Радою України Закону України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [65]. Закон підписано Президентом України 19 березня 2019 року. Згідно з листом Міністерства закордонних справ України №72/14 612/1 2056 від 14 серпня 2019 року, MLI набирає чинності з 1 грудня 2019 року. Щодо дат, з яких положення Конвенції MLI будуть застосовуватися до конкретних

податкових угод України з іншими державами, то вони залежать від дати набуття чинності цією Конвенцією окремо в кожній із цих країн.

Юридична цінність та зручність моделі MLI полягає в тому, що її ратифікація дозволяє Україні одночасно вносити необхідні зміни до всіх чинних міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування та впроваджувати Крок 14 антиBEPS. Пропонована ОЕСР модель MLI усуває потребу у двосторонніх переговорах для перегляду кожної такої угоди, так як автори прямо зазначили це у преамбулі.

Конвенція MLI містить положення, які є обов'язковими для кожної держави, що підписала, а також список додаткових правил, застосування яких до кожної окремої угоди залежатиме від рішення кожної держави.

Країни, що розвиваються, страждають від непрямой передачі активів. Слід зазначити, що це питання є особливо актуальним для країн, де доходи від видобувної галузі значні.

Проблема полягає в оподаткуванні прибутку, отриманого власником активу під час продажу останнього (наприклад, при продажу ліцензії на надрокористування). У деяких випадках країна, яка володіє таким активом, має право (відповідно до внутрішнього законодавства та міжнародних податкових угод) оподатковувати такий дохід. Однак, згідно зі звітом МВФ, власники таких активів часто уникають оподаткування (за допомогою податкового планування, включаючи непряму передачу активів, яка по суті є продажем частки, що належить власнику, а не продажу самого активу). Це також продаж акцій іншої компанії, якій належать певні активи першої компанії. Хоча у багатьох країнах, що розвиваються, діють правила, що дозволяють оподатковувати прибуток від таких непрямих переказів, проблеми виникають як на етапі ідентифікації всієї операції, так і на етапі збору податків з іноземної компанії, яка продає частину активів.

Тому заходи щодо реалізації механізмів протидії ухилянню від сплати податків у цьому випадку для України будуть такими:

1) запровадження ефективних правил оподаткування приросту капіталу при використанні непрямой передачі активів та забезпечення достатньої інформації для ідентифікації непрямой передачі (напрямок 13 Плану дій BEPS);

2) запровадження ефективних податкових правил для іноземних компаній, які «визнали» приріст капіталу (наприклад, через членство у Багатосторонній конвенції ОЕСР/ЄС про взаємну адміністративну допомогу в галузі оподаткування).

Фіскальні органи можуть захистити цілісність податкової системи від схем ухилення від сплати податків у різний спосіб, включаючи спрощення податкової системи в цілому, зміну податкової політики та співпрацю з іншими юрисдикціями для узгодження податкових систем на міжнародному рівні.

У цих країнах загально визнані такі принципи податкового адміністрування, які зазвичай застосовуються фіскальними органами при реалізації заходів боротьби з АПП [97]:

- прогнозування та простота застосування податкових правил;
- ефективність (прозорість) правил розкриття інформації платниками податків та їх консультантами;
- справедливість у рамках правил запобігання ухилення, включаючи дотримання та забезпечення дотримання.

Податкова система країни може бути спрощена або вжито заходів щодо скорочення можливостей ухилення від сплати податків. Вони також можуть зробити ці можливості менш привабливими з фінансової точки зору, зокрема, частково перенісши податковий тягар із податку на прибуток на податок на споживання. Підтримуючи податкову систему, фіскальні органи можуть використовувати інструменти для компенсації збитків внаслідок ухилення від

сплати податків або збільшення ризиків використання схем ухилення від сплати податків для платників податків та податкових консультантів.

У деяких випадках платники податків можуть відповідати за штрафи за заниження. Передбачається, що штраф має створити фінансовий бар'єр для платників податків та консультантів для участі у схемах АПП. У той же час практика розвинених країн показує, що платники податків та консультанти утримуватимуться від участі в агресивному податковому плануванні лише тією мірою, якою фіскальні органи мають інструменти для ефективного виявлення цих механізмів та застосування штрафних санкцій.

Податковий контроль як один із інструментів запобігання та протидії ухиленню від сплати податків – це система моніторингу фінансово-господарської діяльності платників податків з метою її оптимізації за якістю податкових зобов'язань.

Податковий кодекс України визначає податковий контроль як «систему заходів, що вживаються регулюючими органами для контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та зборів, а також дотримання законодавства про розрахунково-касові операції, патентування, ліцензування, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [61].

Відповідно до Податкового кодексу контролюючими органами є державна податкова служба – центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування єдиної державної податкової політики у сфері адміністрування податків та зборів та реалізує державну податкову політику, забезпечує формування та реалізацію державної податкової політики, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та реалізацію державної політики у сфері протидії правопорушенням при застосуванні податкового законодавства [61].

Серед суб'єктів, які займаються профілактикою злочинів у фіскальній сфері в Україні, слід виділити такі державні органи: Державна фіскальна служба та її структурні підрозділи, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Національний банк України, Антимонопольний комітет України. Серед правоохоронних органів України – Національна поліція України, Державна аудиторська служба України, СБУ, Прокуратура та ін.

Чіткий механізм взаємодії правоохоронних органів, контролюючих органів та інших інститутів економічної системи держави важливий для злагодженої роботи суб'єктів, які займаються профілактикою злочинів у фіскальній сфері. Така співпраця допоможе забезпечити ефективний контроль за дотриманням законодавства у комерційній діяльності щодо сплати податків з моменту реєстрації суб'єктів підприємництва, дотримання їх статутної діяльності, отримання ліцензій на конкретну діяльність до суворого контролю правильності оподаткування.

До основних функцій податкового контролю дослідники відносять: облік, інформацію, мобілізацію та профілактику (рис. 2.1).

Слід наголосити, що в сучасних умовах євроінтеграційного вектора податкової політики України важливо розглядати податковий контроль не лише як засіб забезпечення збору податків із платників податків, а й як систему відносин між платниками податків та податковими органами, засновану на партнерстві. Такі відносини важливі у процесі податкового контролю.

Податковий контроль може здійснюватися у кілька способів, а саме: шляхом здійснення обліку платників податків, за допомогою інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, шляхом

здійснення перевірок та звірок щодо дотримання податкового законодавства (рис 2.2).



Рис. 2.1 Функції податкового контролю як інструмент протидії податковим правопорушенням

Примітка: розроблено за [14]

здійснення перевірок та звірок щодо дотримання податкового законодавства (рис 2.2).

Насамперед зазначимо, що актуальною проблемою сьогодні є підвищення ефективності податкових перевірок, зниження кількості помилок під час їх проведення та прийняття аргументованих рішень щодо їх результатів.

Водночас останніми роками ми спостерігаємо тенденцію до скорочення кількості контрольно-перевірочних заходів, що проводяться податковими органами України (таблиця 2.1). Це пов'язано з тим, що зараз робота податкових органів спрямована на зниження адміністративного тиску на чесних платників податків та підвищення ефективності заходів контролю та перевірки ризикованих суб'єктів господарювання.

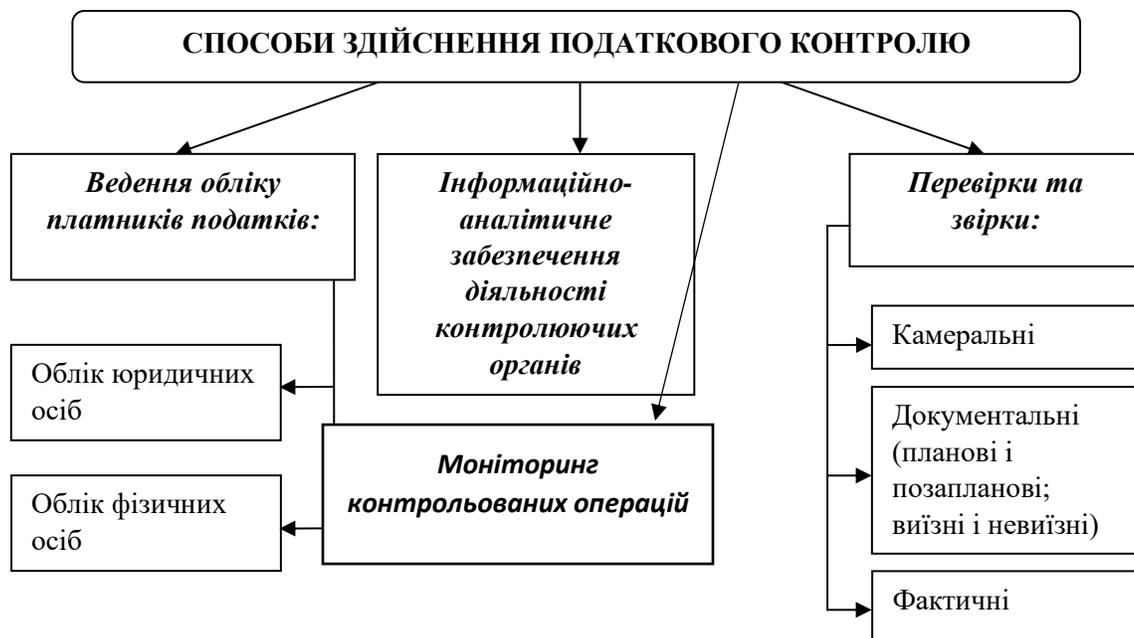


Рис. 2.2 – Способи здійснення податкового контролю

Примітка: розроблено за [56]

Причому відбір платників податків для проведення перевірок здійснюється за принципом високого ступеня ймовірності ухилення від сплати податків і використання схем їх мінімізації.



Рис. 2.3 Динаміка перевірочних заходів податковими органами України у 2020-2021р.

Примітка: розроблено за [30-32].

Судячи з даних, наведених на рис. 2.3, існує тенденція до збільшення кількості перевірок за останні роки. Таким чином, у 2021 році за рахунок скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» (далі – Постанова № 89) скорочено строк дії обмежень, встановлених пунктом 522 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, дозволивши проведення деяких видів перевірок юридичних осіб, зокрема тимчасово зупинених документальних та фактичних перевірок, що були розпочаті до 18 березня 2020 року та не були завершеними; також із переліку ризикових платників податків, визначених у межах роботи Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат дохідної частини Державного бюджету України, утвореної відповідно до Постанови Верховної Ради України від 24 квітня 2020 р. № 568-IX) (далі – ТСК); документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями.

Часткове зняття обмежень позитивно вплинуло на кількість контрольно-перевірочних заходів, донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань.

У 2021 році щодо юридичних та фізичних осіб проведено 3092 планові перевірки, що більше ніж у 2020 році на 59 відс., або майже у 1,6 раза (1940) та 41 950 позапланових документальних перевірок, що на 76 відс., або у 1,8 раза більше рівня минулого року (23 885). Кількість проведених фактичних перевірок 26 096, за якими по ППР термін сплати настав, порівняно з показником минулого року (16 565) також зросла на 58 відс., або у 1,6 раза. Крім цього, у 2021 році

проведено 2 474 зустрічних звірок юридичних осіб, що на 12 відс. більше ніж у 2020 році (2 206).

Звичайно, якщо покращити податковий контроль при плануванні перевірок та виборі платників податків для цієї мети, можна буде ефективніше реагувати на податкові ризики у сфері ухилення від сплати податків. В результаті справи про податкові злочини виявлятимуться швидше. Більше того, використання певних методів та прийомів податковими органами має бути творчим, щоб максимально використати можливості конкретних методів для об'єктивної оцінки стану податків та обов'язкових платежів та визначення резервів для збільшення доходів бюджету.

Одним із пріоритетних завдань органів ДФС є беззастережне забезпечення виконання показників наповнення бюджету, оскільки подальше фінансування видатків консолідованого бюджету залежить від ефективності адміністрування податкових доходів. Наприклад, завдяки роботі податкових органів до консолідованого бюджету України надходить найбільша частка доходів – близько 85%.

Таким чином, заходи щодо впровадження механізмів протидії ухилення від сплати податків в Україні полягають у наступному:

1) розробка ефективних та простих у реалізації правил протидії відмивання бази оподаткування через виплату наднормативних відсотків, у тому числі надмірної заборгованості (надмірної заборгованості) (напрямок 4 Плану дій BEPS);

2) розробка ефективних та простих у реалізації правил трансфертного ціноутворення (напрямок 8 Плану дій BEPS);

3) розробка ефективних, простих у реалізації і, при необхідності, спрощених правил трансфертного ціноутворення, що дозволяють країнам протидіяти надмірним платежам ТНК у своїх країнах своїм зарубіжним філіям за

управлінські послуги, технологічний консалтинг і т. д. (Напрямок 10 BEPS План Дій) [54].

2.2. Аналіз динаміки зростання тінізації економіки в Україні

Тіньова економіка України у структурі дещо нетипова порівняно із зарубіжними країнами. Зокрема, в Україні лєвова частка податкових надходжень губиться не в малому бізнесі, не через діяльність повністю неофіційних (незарєєстрованих) суб'єктів господарювання. Найбільша кількість ринково адаптованих інструментів ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування широко використовуються великими підприємствами та монополізованим бізнесом, які завдяки своїм неформальним зв'язкам на різних управлінських рівнях в сфері державної служби, мають значні можливості ухилятися від сплати податків.

Насамперед зазначимо, що структура тіньової економіки включає три компоненти: неформальну економіку, приховану економіку та тіньову (або кримінальну) економіку (рис. 2.4). Причому у кожній із наведених складових існує таке поняття як комунікаційна тінь – економічна діяльність, зумовлена новітніми технологічними досягненнями, яка не лише не підпадає під дію чинного законодавства та обліку офіційною статистикою, і не може бути оцінена за певним механізмом ціноутворення, а відтак і податкові надходження від такої діяльності сьогодні досить складно визначити. Сказане підтверджується процесом поширення інтелектуалізації праці, зокрема у сфері інформатизації, що проявляється у формі незаконного використання програмного забезпечення, а також купівлі-продажу через Інтернет.



Рис. 2.4 Загальна схема тіньової економіки

Примітка: розроблено за [21, 22].

Таким чином, можна константувати, що тіньова економіка – досить складна соціально-економічна парадигма, яка включає в себе сукупність неконтрольованих і нерегульованих як незаконних, так і законних (але, безумовно, аморальних) економічних відносин між суб'єктами господарювання, спрямованих на отримання надприбутків шляхом приховування доходів та ухилення від податків.

Неформальна економіка – це сегмент тіньової економіки, який проявляється у дозволений, але не офіційно зареєстрованій формі, і тому не входить у статистичну звітність про економічну діяльність [21]. До цієї категорії зазвичай входять легальні, але незареєстровані робочі місця у будь-якій галузі чи секторі економіки. Ця частина тіньової економіки у трансформаційних суспільствах у деяких випадках може бути позитивною, оскільки часто допомагає населенню вижити у скрутні часи.

Прихована економіка – це легальна економічна діяльність, результати якої частково або зовсім не фіксуються у статистичній звітності. Підпільна (кримінальна) економіка – це виробництво психотропних та наркотичних засобів, торгівля наркотиками, торгівля людьми тощо. Тобто ця частина тіньової економіки сформована навмисно і спрямована на збагачення, має

антисоціальний, кримінальний, а тому винятково деструктивний характер і перебуває у компетенції правоохоронних органів.

Класифікація тіньової економіки на основі відповідних класифікаційних ознак наведена у таблиці. 2.1.

Безперечно, до Консолідованого бюджету України не надходять величезні суми грошей через таке явище, як ухилення від сплати податків. Так, згідно з дослідженням Міжнародної асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів (АССА), тіньова економіка в Україні сягає 46% офіційного ВВП країни. Чиновники стверджують, що частка тіньового сектора в Україні дещо скромніша і становить близько 35% офіційного ВВП [18].

Таблиця 2.1

Класифікація тіньової економіки за характером діяльності її суб'єктів

Примітка: розроблено за [18].

Класифікаційні ознаки	Види тіньової економічної діяльності		
Характер діяльності	Неформальна економічна діяльність	Прихована економічна діяльність	Підпільна (кримінальна) економічна діяльність
Мета	Іноді пов'язана з виживанням	Виживання і розвиток власного бізнесу	Спрямована на збагачення
Мотив	За бажанням	Вимушена	Навмисна
Наслідки	Безпечна для суспільства	Позалегальна, аморальна, але не є значною загрозою для суспільства	Антисоціальна, має злочинний характер, є небезпечною для суспільства

Вітчизняний дослідник тіньової економіки В. Дубровський склав рейтинг схем, якими бюджет країни щорічно втрачає від 100 до 150 млрд. грн. На думку експерта, найбільші втрати бюджету зазнають офшорних схем (50-65 млрд грн), «сірий» імпорт та контрабанда (25-70 млрд грн) та діяльність конверсійних центрів (12-15 млрд грн) [17] (Таблиця 2.2).

Таблиця 2.2
Характеристика найбільш поширених тіньових схем в Україні

Примітка: розроблено за [17]

Схема	Обіг (млрд. грн. / на рік)	Умовні втрати доходів бюджету (млрд. грн. / на рік)
офшорні схеми	260-320	50-65
конвертаційні центри	40-50	12-15
виведення прибутку через псевдопідприємство, фізичних осіб-підприємців	15-16	до 2,5
фізичі особи-підприємці замість найму	10	2,5-5
заниження оборотів	18	1- 1,5
«скрутки»	50-60	10-12
«сірий імпорт», контрабанда	80-230	25-70
контрафакт	-	10

За даними табл. 2.3, перше місце у цьому «рейтингу» посідають тіньові офшорні схеми, які є вкрай небезпечними для України. Тому не дивно, що нещодавно обрані парламентарі України обіцяють покласти край офшорним компаніям (які вже стали «раком» не лише вітчизняної, а й світової економіки), [34]. Зокрема парламентарі пропонують заборонити повернення ПДВ для офшорного бізнесу.

Зазначимо, що в антирейтингу, який визначає розмір активів, що виводяться, Україна вже піднялася з 78 на 14 місце (серед 150 країн). При цьому показники нелегального відтоку капіталу (на душу населення) виглядають ще більш вражаючими (рис. 2.5), оскільки Україна перебуває на «почесному» третьому місці у світі, випереджаючи Китай та Індію. Загалом за останнє десятиліття глобальний нелегальний витік капіталів у світі зріс з 470 млрд. дол. США до 1 трлн. дол. США [34].

Існування тіньового сектора економіки притаманно для усіх країн світу і відрізняється лише масштабом прояву. Інтенсифікація тіньових процесів економічної діяльності в Україні призвела до формування такої тіні, яка конкурує з офіційною економічною діяльністю національної економіки та викликає її ослаблення, знижує ефективність державної політики, корупції, гальмує економічний розвиток України.



Рис. 2.5 *Обсяги незаконного витоку капіталів (у розрахунку на душу населення) вибраних країн світу*

Примітка: розроблено за [34].

Основними факторами виникнення та поширення тіньової діяльності та тіньових процесів в Україні є:

- 1) наявність найгіршого ринкового середовища;
- 2) недоліки у діяльності судової влади;
- 3) недосконалість фіскальної політики та непередбачуваність змін податкового законодавства;
- 4) недосконалість державного регулювання;
- 5) посилення корупції та значний її розмір;
- 6) незбалансованість структури зайнятості;
- 7) недостатній захист прав на рухоме та нерухоме майно та ін.

Держфінмоніторинг з початку 2020 року направив до правоохоронних органів 60 узагальнених матеріалів, пов'язаних зі злочинами у податковій сфері які використовували механізми «транзиту», «скруток» та «зустрічних потоків». Сума коштів, пов'язаних з відмиванням доходів, одержаних злочинними діями, у цих матеріалах становить 29,9 млрд грн. Ці матеріали надіслано на адресу наступних інституцій:

- Служба безпеки України – 34 матеріали на суму 16,3 млрд. грн.;
- Державна фіскальна служба – 21 матеріал на суму 7,3 млрд. грн.;
- Генеральної прокуратури – 2 матеріали на суму 6,0 млрд. грн.;
- Державне бюро розслідувань – 1 матеріал вартістю 0,2 млрд.;
- НАБУ – 1 справа на суму 0,04 млрд. грн.;
- Національна поліція України – 1 матеріал. на суму 0,04 млрд. грн.

Зокрема, протягом поточного року, за результатами розслідувань діяльності за участю близько 4 тис. суб'єктів господарювання, до правоохоронних органів було передано 31 узагальнений матеріал з підозрами у формуванні безпідставного податкового кредиту, та подальшої легалізації злочинних коштів на загальну суму 13,6 млрд грн. В ході обробки цих узагальнених матеріалів заблоковано кошти на суму 28,2 млн грн.

Окремо було опрацьовано підозрілі операції з обготівковування коштів (в яких задіяно близько 4,5 тис. підприємств). Держфінмоніторинг передав з початку 2020 р. до правоохоронних органів 28 узагальнених матеріалів з підозрою щодо легалізації коштів, які одержані злочинним шляхом, на суму 13,5 млрд грн. Також за результатами фінансових розслідувань підготовлений узагальнений матеріал про ухилення від сплати податків шляхом організації схеми нелегального експорту зерна та неповернення в Україну валютної виручки на загальну суму 2,8 млрд грн. та переданий в правоохоронні органи.

Так, у січні-травні 2020 року до правоохоронних органів було надіслано 60 матеріалів із підозрами у податковій сфері на загальну суму 29,9 млрд грн. [88].

При цьому у 2019 році ДКФМ передав правоохоронним органам 893 матеріали, у яких сума фінансових операцій, пов'язаних із злочинними доходами та їх відмиванням, становить 92,2 млрд грн, з них 137 матеріалів на суму 26,9 млрд грн відносяться до податкових злочинів [90].

ДКФМ продовжує тісно співпрацювати з правоохоронними органами у виявленні схем податкового шахрайства та ухилення від сплати податків. При цьому слід наголосити, що набір способів ухилення від сплати податків в Україні суттєво не відрізняється від інших країн.

У 2020 році рівень тіньової економіки становив 30% офіційного ВВП. Незначне зниження рівня тіньової економіки відбулося на тлі адаптації суб'єктів господарювання до постійних умов карантинних обмежень, які тривали більше року. Про це свідчить покращення у звітному періоді (порівняно з січнем-березнем 2020 року) фінансових показників підприємств та діловий оптимізм у очікуванні ділової активності у відповідь на сприятливі зовнішні умови та зростання внутрішнього попиту (рис. 2.6.).

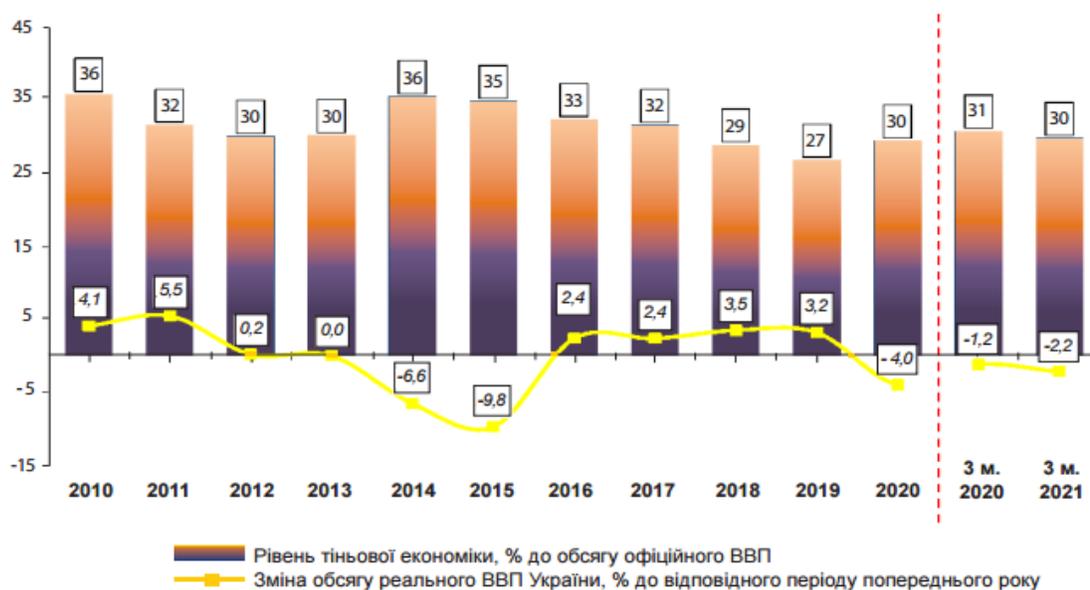


Рис. 2.6. Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні (у % від обсягу офіційного ВВП) і темпи приросту/зниження рівня реального ВВП (у % до попереднього року)

Примітка: за даними джерела [90]

У той же час слід зазначити, що поки що тенденція до зниження рівня тіні слабка через природне прагнення бізнесу знизити ризик втрати обмежених ресурсів при надзвичайних проявах коронарної кризи, які наразі залишаються непередбачуваними. Висока ймовірність того, що наслідками загальної активності, пригніченої під час пандемії та реалізації введених карантинних протиепідемічних заходів стали обмеження не лише діяльності суб'єктів легального сектору економіки, а й можливості розширення тіньових операцій. У той самий час існує гіпотеза у тому, що звуження можливостей використання традиційних каналів стеження призвело до появи нових, які частково перекриваються існуючими методами оцінки рівня тіньової економіки.

Спад тіньової економіки у січні-березні 2021 року насамперед пов'язаний з адаптацією суб'єктів господарювання до постійних умов карантинних обмежень, а також частковою зміною моделей поведінки споживачів у період коронарної кризи.

Результатом комбінованої дії специфічних факторів коронарної кризи стали, зокрема:

- зниження інтенсивності тіньового копіювання доходів і натомість придушення загальної активності економічних агентів з неекономічних причин;
 - поява нових каналів затінювання із звуженням традиційних каналів, які нині в повному обсязі покриваються деякими існуючими методами розрахунку.
- Ці процеси свідчать про постійну зміну проявів тінізації, отже, необхідне постійне вдосконалення як методів управління, так і методів виявлення і подолання цього явища [34].

У той самий час слід зазначити, що тенденція посилення тіньової економіки формується, передусім, через несприятливий інвестиційний і діловий клімат країни. Натомість позитивні очікування щодо умов ділової активності, а також результатів реформ, що проводяться Урядом, спонукають населення та бізнес

розширюватись у юридичному секторі. Водночас, сприятливі умови та належне інституційне середовище не можуть бути створені доти, доки не будуть подолані системні фактори, що перешкоджають процесам виходу з тіні в економіці в Україні.

Основні з них:

- низький рівень захисту прав власності. Так, експерти Індексу економічної свободи 2021 року, сформованого Фондом спадщини, вважали рівень захисту прав власності в Україні неефективним, оцінивши його у 48,5 бала (зі 100 можливих) з невідомим покращенням – 1,0 бала порівняно з попереднім рейтингом;
- недостатній рівень захисту інтелектуальної власності. Згідно з Міжнародним індексом прав власності 2020, незважаючи на відносно високий рівень патентного захисту в Україні (40-те місце у світі), сприйняття захисту інтелектуальної власності (107-е місце) та піратства (89-е місце) незадовільне;
- низький рівень ліквідності фондового ринку, захист прав інвесторів за недостатньої здатності регулятора протидіяти зловживанням на ринку.

Таким чином, загальний обсяг зареєстрованих НЦПФР випусків емісійних цінних паперів у січні-березні 2021 року становив 12,73 млрд грн, що на 5,19 млн грн менше, порівняно з відповідним періодом 2020 року (17,92 млрд. грн.). Найбільший обсяг торгів фінансовими інструментами з організаторами торгівлі за цей період зафіксовано з IGLB – 115,98 млрд грн. (99,13% загального обсягу біржових контрактів з організаторами торгівлі за січень-березень поточного року). На фондовому ринку в січні-березні 2021 року відбулася консолідація торгів цінними паперами на двох біржах "Перспектива" та "ПФТС", на які припало 99% вартості біржових контрактів. Фондовий індекс ПФТС України у березні знизився на 0,8% до 517,11 пункту на 31 березня 2021 року. Активність інвесторів на фондовому ринку залишалася незначною, про що свідчить

виконання ними індивідуальних угод з акціями, що індексують. З початку 2021 року індекс ПФТС становило 3,5%.

- недосконалість судової системи країни (основними недоліками якої експерти називають недостатню ефективність гілок судової системи), як наслідок, низький рівень довіри до неї громадськості та інвесторів. Згідно з Індексом економічної свободи до 2021 року, експерти дійшли висновку, що судову систему необхідно реформувати для підвищення її ефективності, та оцінили її поточний стан на 41,1 бала (зі 100 можливих), при цьому становище України погіршилося на 1,1 бала, порівняно з попереднім рейтингом;

- високий рівень корупції у країні. Так, експерти Індексу сприйняття корупції 2021 року оцінили рівень корупції в Україні на 32 бали, що на 1 бал більше, ніж у рейтингу 2020 року (за шкалою від 0 до 100, де 0 означає найвищий рівень корупції на думку респондентів, а 100 – найнижчий), що відповідає 122-му місцю серед 180 країн, включених до рейтингу (117 місце серед 180 країн у рейтингу в 2020 році).

На думку експертів рейтингу, реалізація повноцінної судової реформи в Україні сповільнюється. Як зазначають в "Transparency International Україна", індекс України у 2021 році погіршився, зокрема, через рішення Конституційного Суду від 27 жовтня 2020 року, яким він звільнив від відповідальності за недостовірне декларування топпосадовців, чиновників і суддів.

Також серед негативних факторів - зміни до антимонопольного законодавства, втручання у роботу Вищого антикорупційного суду (ВАКС), загальне зростання тиску на антикорупційну екосистему, у тому числі через тривалу відсутність постійних керівників в інституціях. Ще одним фактором пониження у рейтингу стала затримка з імплементацією судової реформи.

- наявність у країні непідконтрольних територій, що виникли під час збройного конфлікту, і, як наслідок, зростання «потенціалу» для використання контрабандних схем.

2.3. Аналіз тенденцій до розмиття податкової бази підприємствами ІТ-сфери

У сучасному електронному світі особливого значення набуває інформаційний продукт, роль якого заснована на активному використанні передових інформаційних технологій (далі – ІТ) (рис. 2.7.).

ІТ поступово впроваджуються у всіх сферах світової економіки, збільшуються економічні та соціальні показники, а розуміння їх важливості та значущості веде до збільшення попиту на ці технології. Інформаційний продукт розглядається як продукт (послуга) інформаційного суспільства, стрімкий розвиток якого забезпечує високий рівень комп'ютеризації всіх виробництв, є наслідком зміни способу життя, а національні кордони є перепорою для інформації, товарів, послуг, та багато іншого. Наслідком цього є вдосконалення внутрішньої податкової політики у частині уніфікації та її адаптації до вимог міжнародних стандартів та відповідно до умов, що склалися у розвитку інформаційного суспільства.

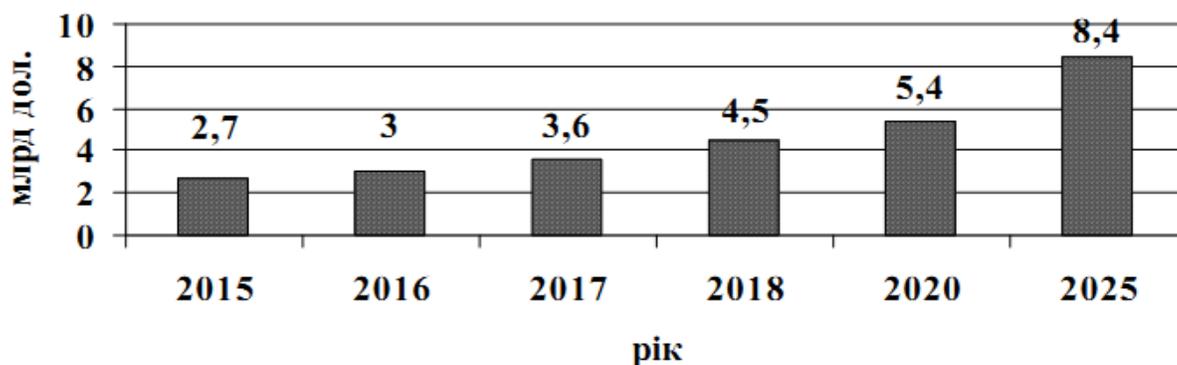


Рис. 2.7. Фактичні та прогнозні обсяги експортної ІТ-індустрії, млрд дол

Примітка: розроблено за [85].

На думку авторів деяких досліджень, інформаційні технології – це сукупність використовуваних процесів та методів накопичення, обробки та передачі первинної інформації для отримання нової якісної інформації про стан об'єкта, процесу чи явища [52]. Тому ми розглядаємо інформаційні технології як сукупність заходів щодо збирання, перетворення, зберігання та передачі користувальницької інформації за допомогою їх реалізації на основі сучасних засобів, які разом становлять інтегровані технологічні системи, засновані на таких властивостях, як: здійсненність, доступність компонентів та структур, взаємодія із зовнішнім середовищем, цілісність, розвиток у часі, тощо.

Таким чином, діяльність сфери ІТ визначається як вид інформаційної діяльності, що здійснюється у сфері виробництва ІТ, надання програмних послуг (супроводу) іншої діяльності спеціальними суб'єктами з метою отримання прибутку та інших соціально-економічних ефектів [85].

До програмних продуктів відповідно до норм Податкового кодексу України (розділ XX Положення перехідного періоду, підпункт 2, пункт 26) відносяться [61]:

- результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, програми, розважальної та/або освітньої комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді Інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів та доступу до них;

- копії програм для ЕОМ, їх частин, компонентів у матеріальному та/або електронному вигляді, у тому числі у вигляді коду (кодів) та/або посилань для скачування програм для ЕОМ та/або їх частин, компонентів у вигляді коду (кодів) для активації програми для ЕОМ чи іншому вигляді;

- будь-які зміни, оновлення, доповнення, доповнення та/або розширення функціональних можливостей комп'ютерних програм, право на отримання таких оновлень, змін, доповнень, доповнень протягом певного періоду часу;

- криптографічні способи захисту [61].

Враховуючи активний розвиток ІТ у світі (про що свідчить зростання кількості користувачів Інтернету в Україні в останні роки (рис. 2.8.)) та процеси глобалізації, однією з актуальних проблем є податкове регулювання ІТ-суб'єктів, трансформація систем оподаткування, приведення їх та адаптація до єдиного податкового законодавства відповідно до міжнародних норм та відповідно до вимог, що диктуються інформаційною економікою.

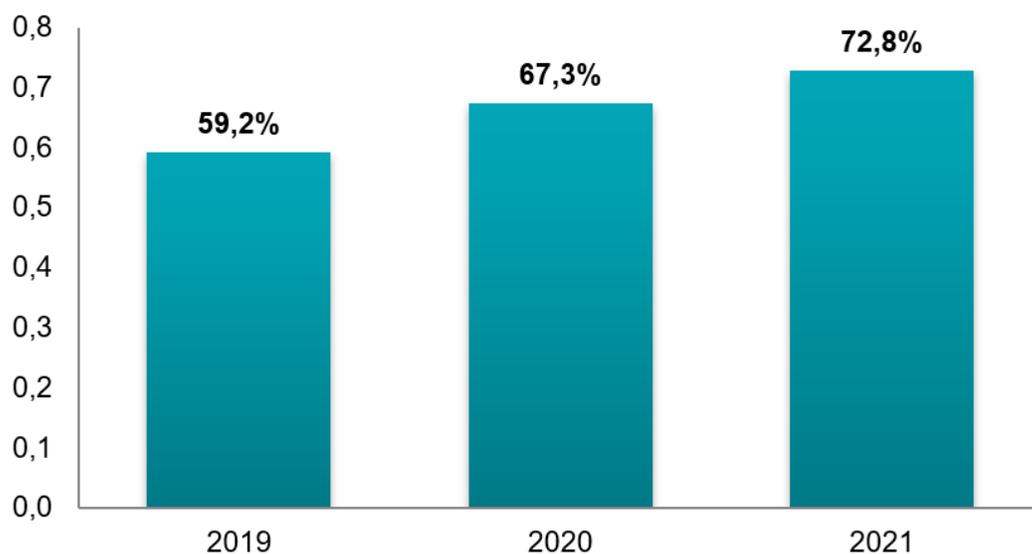


Рис.2.8. Рівень використання мережі інтернет в Україні у 2019-2021 рр. %

Примітка: за даними джерела [69].

Кількість користувачів Інтернету в Україні у 2021 році представлено на рисунку вище. За даними компанії Gemius, станом на кінець 2019 року в Україні було зареєстровано 24,8 млн користувачів мережі Інтернет, що складає 59% населення України. У 2020 році, за даними компанії GlobalLogic, під час пандемії COVID-19 кількість користувачів мережі Інтернет збільшилася більш, ніж на 3 млн осіб, і складала 28 млн користувачів, що на 13% більше, ніж у 2019 році. З 2020 року по 2021 рік кількість користувачів мережі Інтернет збільшилася на 2 млн осіб і складала 30 млн користувачів, що становить 72% населення України. [69].

Таким чином, виходячи з наведених вище даних, слід зазначити, що кількість користувачів Інтернету в Україні продовжує стрімко зростати з кожним роком. Проте за проникненням Інтернету Україна перебуває на рівні Близького Сходу, поступаючись Північній Америці, Європі, Австралії та Латинській Америці. Таким чином, це підтвердження необхідності податкового регулювання системи оподаткування ІТ в Україні та її уніфікації з погляду податкового законодавства відповідно до міжнародних стандартів. При цьому насамперед варто звернути увагу на завдання та принципи, на яких будується система оподаткування ІТ-послуг.

Отже, серед завдань податкового регулювання ІТ-суб'єктів доцільно, на нашу думку, виділити основні:

- накопичення фінансових ресурсів у централізованих бюджетних та позабюджетних фондах за рахунок мобілізації податкових надходжень від ІТ-суб'єктів;
- підготовка програм податкових надходжень від ІТ-суб'єктів на короткострокову перспективу з урахуванням поточної соціально-економічної ситуації та перспектив її зміни;
- формування принципів та бази оподаткування ІТ-послуг;
- контроль за обсягом та структурою податкових надходжень від своєї діяльності, вдосконалення та спрощення адміністративної процедури;
- розробка пропозицій щодо оптимізації оподаткування ІТ-послуг та зниження ризиків для наповнення бюджету країни та розвитку підприємницької активності у цій сфері бізнесу [107].

Поруч із загальними основами податкової системи (наукова обґрунтованість, узгодженість інтересів, система, складність, пріоритетність, раціональне поєднання стратегічних і тактичних підходів, законодавство, адаптація, наступність, ефективність тощо) вчені виділяють специфічні чинники оподаткування ІТ послуг, у тому числі:

1. Встановлення податкової юрисдикції.

Зважаючи на екстериторіальність ІТ-послуг, фіскальна політика повинна ґрунтуватися на принципі чітких взаємин ІТ-суб'єкта з податковою юрисдикцією (право держави стягувати податки, інші аналогічні збори) на своїй території та збирати податки в межах своєї території (територіальна юрисдикція), а також від платників-резидентів, які отримують дохід за межами її території, на умовах територіальності (оподатковуваним є весь прибуток юридичної особи, що виникає в цій юрисдикції, незалежно від національності та місця проживання юридичної особи або постійного представництва (діяльність знаходиться в одній країні – податкової юрисдикції), а матеріальні активи використовуються для отримання прибутку – в іншій робота ведеться через Інтернет за допомогою інтернет-провайдерів, розташування сервера визначає місцезнаходження ІТ-об'єкта, що спрощує порядок ведення суб'єкта надання ІТ послуг з податкової юрисдикції [62].

2. Визначення об'єкта податкового регулювання.

ІТ-технології надаються в Інтернеті, перетинаючи будь-які межі, що створює певні проблеми з їх оподаткуванням. При цьому незрозуміло, де та в якому напрямку було надано такі послуги. Тому з огляду на те, що об'єкти податкового регулювання ІТ-послуг відрізняються один від одного, доцільно визначити єдиний об'єкт для всього світу.

3. Усунення подвійного оподаткування.

Через різні юрисдикції в державах, та різне податкове законодавство та елементи податкового механізму, дохід від надання ІТ-послуг може кілька разів обкладатися податком у різних країнах. Саме тому, удосконалюючи систему оподаткування ІТ-послуг, необхідно усунення подвійного оподаткування, розробка податкових правил, які б не суперечили фіскальній політиці держав та їхнім інтересам.

4. Формування світового податкового простору.

Джерело доходу від продажу ІТ-послуг може мати походження з різних країн, що створює підстави для уникнення для сплати податків. Отже, суб'єкт таких послуг має бути зареєстрований як платник податків у конкретній країні [62].

Варто зазначити, що ІТ-індустрія – один із найбільших платників податків країни. Це наслідок збільшення експорту ІТ-послуг, високих курсів валют, співпраці ІТ-компаній із індивідуальними підприємцями, які сплачують єдиний податок. Крім того, слід зазначити, що згідно з податковим законодавством України податкове навантаження для таких фізичних осіб є невисоким порівняно з іншими країнами. Загалом ІТ-компанії, що працюють в Україні, сплатили податків у 2017 р. на 16,7 млрд грн, а внесок ІТ-галузі у ВВП у вигляді податкових надходжень становить 3,34% (за прогнозними даними у 2025 р. сума податків до сплаті Галузь ІТ становитиме 46,1 млрд грн, а податкові надходження від галузі ІТ до ВВП досягнуть 4,65%).

Понад 52 000 фахівців працюють у двадцяти найбільших українських ІТ-компаніях України. Офіційний сукупний дохід цих юридичних осіб у 2020 році перевищив 33 млрд. грн. При цьому експорт ІТ-послуг із України склав 5 мільярдів доларів [85].

Велика різниця між доходом компаній та обсягом експорту ІТ-послуг пояснюється тим, що більшість валютної виручки, минаючи юридичних осіб ІТ-компаній, відразу розподіляється між співробітниками, які працюють з компаніями як індивідуальні підприємці. За рахунок реєстрації працівників через приватних осіб компанії оптимізують сплату податків.

Найчастіше ІТ-компанії використовують третю групу для «прийому працювати» своїх співробітників, рідше – другу.

У третій групі ІТ-компанія виплачує 5% доходу та 22% ПДФ від мінімальної заробітної плати (1320 грн. з 6000 грн. у 2021 році). У разі трудового договору ІТ-фахівець має сплачувати 18% ПДФО, 1,5% військового податку, а

роботодавець – платити 22% ЄСВ за співробітника, але не від мінімальної заробітної плати, а від повної зарплати.

За даними дослідження профільного порталу DOU, станом на квітень 2021 року в Україні у сфері ІТ працювало 212587 ФОП. За рік кількість спеціалістів ФОП збільшилась на 16%. У 2018-2020 роках кількість ФОПів в українських ІТ щорічно збільшувалася на 20-22% [55].

У 2020 році BusinessCensor опублікував дослідження ІТ-ринку України за 2019 рік. Воно показало, що з 2017 до 2019 року сума податків, що сплачуються ІТ-фахівцями фізичним особам, збільшилась вдвічі. З того часу ця цифра збільшилась вдвічі. За перші шість місяців 2021 року юридичні особи та індивідуальні підприємці, які працюють за КВЕДами діяльності ІТ, сплатили до бюджету 6,5 млрд. грн. податків [55].

За даними Асоціації "IT Ukraine", сфера ІТ за період з початку 2022 року до грудня 2022 року продемонструвала зростання на 13%. За вказаний період підприємства сфери ІТ сплатили 48 млрд грн податків. Понад пів мільярда доларів спрямовано на підтримку ЗСУ та гуманітарної сфери.

Також порівняно з попереднім 2021 р. експорт комп'ютерних послуг зріс на 23%. Українськими ІТ-компаніями залучено \$350 млн інвестицій, тобто навіть в умовах воєнного часу понад 80% компаній зберегли майже 100% своїх контрактів. У регіональному розрізі у 2021 р. велика частка податків від сектора високих технологій надійшла до бюджетів Києва та Київської області та склала 51%, при цьому близько 15% цієї суми – платежі з центральних офісів ІТ-компаній. Традиційно великими платниками податків є ІТhabs, які об'єднують представників галузі у таких регіонах: Харків – 11% усіх податкових платежів галузі інформаційних технологій, Львів – 8% податкових зборів, Одеса та Дніпропетровськ – 4,4%, Запорізька та Вінницька області - 2% відповідно [85].

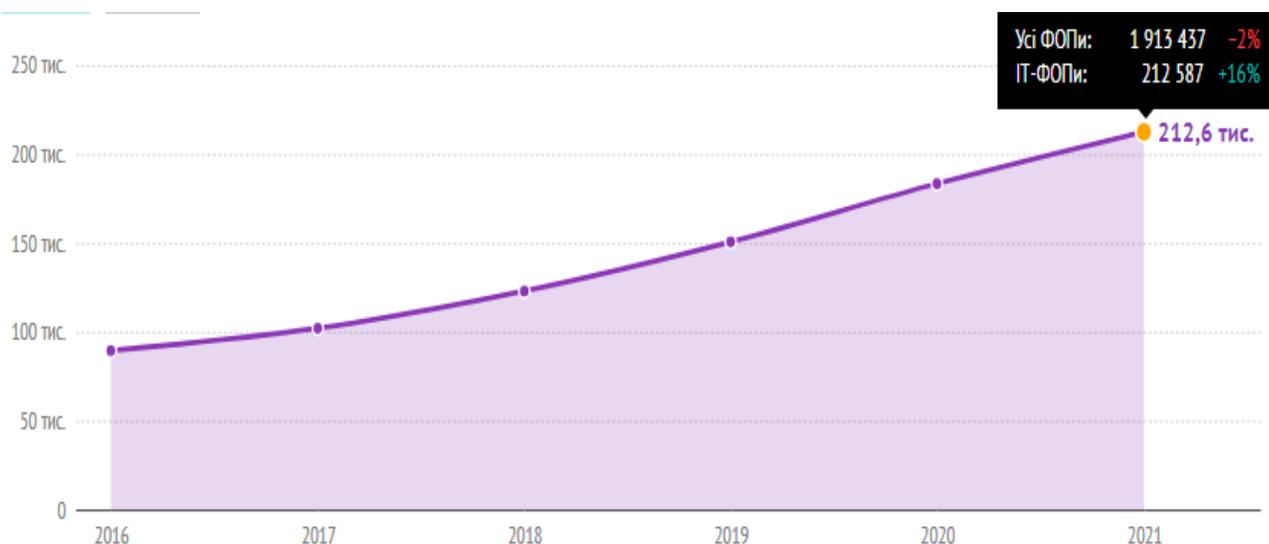


Рис.2.9 Динаміка загальної кількості ФОПів, які працюють у сфері ІТ

Примітка: розроблено за [55].

Враховуючи вище зазначені статистичні дані, варто вказати, що показники ефективності від надання послуг у сфері ІТ-технологій мають тенденцію до покращення, що впливає на соціальноекономічний рівень розвитку країни.

Таким чином, сума прямих податків та зборів, одержаних від ІТ-індустрії, збільшилася майже на 90% за останні 3 роки. Як правило, витрати на заробітну плату є найзначнішою статтею видатків українських ІТ-компаній (до 50% від загальних витрат компанії). Податок на заробітну плату складається з одноразового внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, яке з 1 січня 2016 року становить 22% (зазвичай нараховується на суму чистої заробітної плати) та прибуткового податку з населення, який встановлено у розмірі 18%.

Також було тимчасово запроваджено загальнонаціональний військовий податок у розмірі 1,5%, яким оподатковуються усі виплати заробітної плати. Військовий збір застосовується до загальної суми, на яку не встановлено верхню межу [52]. Прагнучи зменшити ці витрати, багато компаній наймають фрілансерів замість штатних співробітників. Таким чином можна знизити податкове навантаження на заробітну плату приблизно до 3,5-5,5% (залежно від

розміру єдиного соціального внеску фрілансеру). Проте таке структурування потребує ретельного податкового та юридичного аналізу.

У зв'язку з тим, що переважна більшість податкових відрахувань ІТ-компаній пов'язана з оплатою фахівців, сектор дуже чутливий до податкових умов. Так, якщо компанії сировинних виробництв витрачають такі податки трохи більше 3% свого прибутку, то ІТ-компанії - 19%. Таким чином, спрощена модель оподаткування не лише дає змогу оптимізувати податкове навантаження на бізнес, а й є фактором, який дає українському ІТ-підприємству конкурентну перевагу на світових ринках.

Оподаткування ІТ-послуг має певні особливості: за умови, що ІТ-послуги отримують безпосередньо у юридичної особи, розташованої в Україні, а клієнт є юридичною особою-нерезидентом, ІТ-послуги зазвичай не обкладаються ПДВ. Це пов'язано з тим, що згідно з українським законодавством, місцем надання послуг є не територія України, а місцезнаходження клієнта. Зокрема, це стосується послуг у галузі досліджень та розробок, тестування програмного забезпечення, обробки даних, консультування з питань інформатизації та пов'язаних із ними функцій.

ІТ-послуги купуються у незалежних підрядників (фрілансерів), які перебувають в Україні та також не оподатковуються ПДВ. Українські фрілансери, як правило, є платниками єдиного податку і, таким чином, відповідають за сплату єдиного податку, ставка якого з 1 січня 2016 року становить 3-5% від їх заробітку. Проте іноземних замовників можуть виникнути проблеми з неможливістю сплачувати податки з допомогою глобальних електронних платіжних систем, тобто відсутній доступ для роботи з такими серверами, як PayPal, Google Play та Apple Store. Наприклад, досі не можна використовувати платіжну систему PayPal для переказу грошей резиденту України [52].

Компанії, створені в Україні у формі дочірніх компаній іноземних компаній-розробників програмного забезпечення, відповідають за сплату податків в Україні.

Більшість послуг, що надаються дочірньою компанією материнської компанії, не оподатковуються ПДВ в Україні, оскільки місце надання таких послуг знаходиться за межами України [61].

Крім того, послуги з розробки програмного забезпечення на території України, як зазначено вище, звільнено від ПДВ. Ця тимчасова спеціальна допомога діє з 1 січня 2013 року по 1 січня 2023 року [61]. Таким чином, компанії користуються сприятливою ставкою ПДВ при наданні більшості своїх послуг. ПДВ оподатковуються операції, які пов'язані з наданням ІТ-послуг, як оренда офісу, тощо.

Ставка податку на прибуток становить 18%. Зазвичай ці види бізнесу працюють методом «витрати плюс», тому різниця, отримана ІТ-компаніями, оподатковується за ставкою 18% [62].

Існують різні способи покращення оподаткування ІТ-послуг, що допомагають знизити податкове навантаження. Один із таких способів – передати оподаткування на аутсорсинг. Варто зазначити, що Британська глобальна асоціація постачальників послуг (GSA) назвала Україну найкращою країною 2017 для надання аутсорсингових послуг. Заявку на номінацію України у цій категорії подала компанія NiX. Останні шість років Україна входить до 30 партнерів з аутсорсингу в рейтингу провідної дослідницької та консалтингової компанії Gartner. Перевага аутсорсингу полягає в тому, що замовник може включити послуги у вартість та до податкового кредиту з ПДВ. Відповідно, за рахунок різниці в оподаткуванні сторін (аутсорсера (виконавця) та замовника) досягається ефект оптимізації.

Для оптимізації оподаткування у сфері ІТ зазвичай застосовуються аутсорсери, що застосовують спрощену систему оподаткування з єдиним

податком. Визначимо договірні особливості аутсорсингу. Аутсорсинг означає угоду, за якою замовник доручає підряднику виконувати певні завдання, зокрема частину виробничого процесу або весь виробничий процес, надання послуг з підбору персоналу, допоміжні функції (розділ 4 Класифікатора).

Насправді аутсорсинг означає передачу частини своїх завдань чи процесів стороннім підрядникам. Є кілька видів послуг ІТ-аутсорсингу. Зокрема можуть бути надані певні «людські» ресурси, обладнання та інфраструктура, управління інформаційною системою.

Цивільний Кодекс України (ЦКУ) не виділяє договори про аутсорсинг. Як правило, такі контракти є сервісними контрактами і укладаються відповідно до глави 63 ЦКУ. Таким чином, згідно із ч. 1 ст. 901 ЦКУ за договором надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується від імені іншої сторони (замовника) надати послугу, що споживається в ході певної дії або діяльності, а замовник зобов'язується сплатити підряднику цю послугу, якщо інше не встановлено договором.

При цьому відповідно до частини 1, 2. Ст 6 ЦКУ сторони мають право:

- укладати договір, що не передбачений актами цивільного права, але відповідає загальним принципам цивільного права;
- врегулювати у договорі, передбаченому актами цивільного законодавства, відносини, які не врегульовані цими актами.

Законність укладання договорів про аутсорсинг підтверджується також ч. 1 ст. 627 ЦКУ, який говорить, що сторони мають право укладати угоду, вибрати підрядника та визначати умови угоди з урахуванням вимог ЦКУ, іншого цивільного законодавства, ділової практики, розумності та справедливості.

Угоди про аутсорсинг також визнаються офіційними органами, зокрема, податковими органами, зазначаючи у листі ДПА від 01.02.2011, що такі послуги включають надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем знаходження покупця. Таким чином, послуги з надання персоналу, який виконує

певні функції, що спеціалізуються у відповідній сфері, незалежно від виду діяльності такого персоналу, оподатковуються на додану вартість за ставкою 20%, якщо отримувач таких послуг зареєстрований (проживає). України [43].

Оптимізація оподаткування за допомогою аутсорсингу полягає в тому, що замовник може включити послуги у витрати до податкового кредиту з ПДВ. Відповідно, за рахунок різниці в оподаткуванні сторін (аутсорсера (виконавця) та замовника) досягається ефект оптимізації.

Схема надання аутсорсингових послуг загалом може бути представлена таким чином:

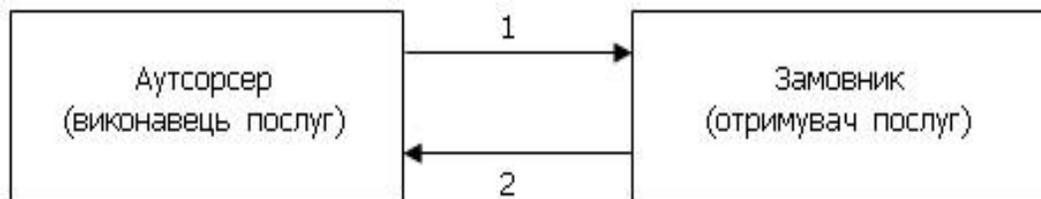


Схема аутсорсингових послуг

1 – надання аутсорсингових послуг;

2 – оплата послуг аутсорсингу.

Для оптимізації оподаткування у сфері ІТ зазвичай застосовуються аутсорсери, що застосовують спрощену систему оподаткування з єдиним податком.

Оптимізація оподаткування для замовника полягає в тому, що послуги ІТ-аутсорсингу можуть бути включені до його вартості та до податкового кредиту з ПДВ (пункти 198.1 – 198.3 ПКУ) [61].

За умови, що річний дохід від надання ІТ-послуг (або будь-якої іншої компанії) не перевищує 5 млн грн, компанія може бути зареєстрована як платник єдиного податку. У разі використання афілійованої особи за спрощеною системою єдиного податку економія від використання схеми аутсорсингу залежить від ставки єдиного податку, що сплачується аутсорсером (ставка ПДВ 3% або ставка 5%, включаючи ПДВ). Тобто замість податку на прибуток

платники податків сплачують єдиний податок у розмірі 3% або 5% (залежно від режиму ПДВ). Варіант використання аутсорсера – платника єдиного податку за ставкою 3%, з погляду податкової економії, є більш вигідним. Проте слід враховувати, що більшість ІТ-послуг звільнено від ПДВ. Тому практично частіше використовується варіант використання аутсорсера – платника єдиного податку за ставкою 5% [62].

Таким чином, пріоритетними напрямками вдосконалення та оптимізації галузі ІТ-технологій, які допоможуть покращити економічне становище країни та забезпечити відповідний рівень конкурентоспроможності на міжнародному ринку ІТ-послуг, є:

- ІТ-аутсорсинг, тобто передача компанії частини функцій управління та обслуговування власних інформаційних ресурсів зовнішньої ІТ-компанії. Існує кілька видів послуг ІТ-аутсорсингу: можуть бути надані певні «людські» ресурси, обладнання та об'єкти інфраструктури, послуги управління інформаційними системами;

- наявність дослідницьких центрів, які повинні створюватися на основі державно-приватного партнерства;

- використання електронної комерції;

- стартапи, які, на думку аналітиків, складають важливий сектор ІТ-ринку;

- ІТ у державному секторі – модернізація системи автоматизації, від митного контролю до впровадження електронного уряду, потребує значних інвестицій, але у довгостроковій перспективі ці витрати виправдані;

- розширення надання телекомунікаційних послуг та підвищення їх якості та ін. [62].

Поряд із цим, ще одним заходом фіскальної політики щодо інтенсифікації розвитку ІТ-технологій в Україні з точки зору вдосконалення їхньої системи оподаткування є спрощення реєстрації індивідуальних підприємців для іноземців. Такі заходи дозволяють ІТ-індустрії вільно співпрацювати з

іноземцями на договірній основі, що сприятиме обміну досвідом у цій сфері, розвитку та навчанню вітчизняних фахівців, і у сукупності створить додаткові умови для розширення використання інформаційних технологій в Україні. Тобто для реєстрації фізичної особи-підприємця іноземцями спростити умови проживання в Україні, і надати можливість підтвердити адресу місця знаходження іншими документами (наприклад договором оренди: квартири, іншої нерухомості, що знаходиться в Україні).

Одним із основних факторів, що сприяють розвитку індустрії інформаційних технологій та ІТ-бізнесу в Україні, є можливість використання спрощеної системи оподаткування, так званої «третьої групи», яка нині аналогічна галузевим системам стимулювання в інших країнах. Ще одним фактором, що позитивно впливає не лише на ІТ-галузь, а й на інші галузі, є умови для вільного пересування професіоналів між країнами та чіткий механізм відкриття легального бізнесу для іноземців в Україні. Досі в нашій країні діяли обмеження [61], які суттєво ускладнювали співпрацю українських компаній із іноземцями як індивідуальними підприємцями.

Також слід зазначити, що ІТ-компанії в Україні відповідають за дотримання нормативних вимог, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, а саме за валютний контроль (75% операцій з іноземною валютою необхідно конвертувати в українські гривні) та правил трансфертного ціноутворення, якщо діяльність компанії підлягає для трансфертного контролю ціноутворення (компанія повинна підготувати звіт про контрольовані угоди та надати відповідну документацію на запит податкових органів).

У ході дослідження вважаємо за доцільне розглянути податкові пільги, що застосовуються при оподаткуванні ІТ-послуг у зарубіжних країнах, та узагальнити інформацію про пільгове оподаткування таких послуг в Україні. Таким чином, досвід світових лідерів ІТ-сфери показує, що вони давно усвідомили перспективи інноваційних продуктів, які може створити індустрія

програмного забезпечення, і що головною причиною успішного розвитку є введення податкового регулювання, а саме державної підтримки.

Таким чином, у США існує кілька особливих економічних зон та податкових режимів для ІТ-суб'єктів. У Каліфорнії 36 таких зон, у кожній з яких є можливість ретроспективно отримувати пільги. У 2009 році було прийнято закон, який зобов'язує всіх розробників програмного забезпечення, які створили нові робочі місця за останні п'ять років, отримати 40 000 доларів у рахунок погашення позичок та відшкодування сплаченого прибуткового податку з населення. Крім того, на федеральному рівні в США існують так звані податкові пільги для розробників програмного забезпечення [85], які передбачають зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток на 20% від суми коштів, що виділяються на розробки та дослідження.

Китай також надає значні податкові пільги: знижена ставка ПДВ (0% для певних програмних послуг), пільгова ставка податку на прибуток (15% для компаній-розробників програмного забезпечення при базовій ставці 25%) та звільнення від мита під час імпорту інноваційного обладнання. Держава також відшкодовує весь ПДВ, сплачений за придбане у країні інноваційне устаткування [85].

У постсоціалістичних країнах фіскальна політика також спрямована на сприяння розвитку ІТ-технологій. Так, у Чехії суб'єкти індустрії програмного забезпечення можуть бути звільнені від податку на прибуток (чинна ставка – 19%) на 10 років. Словаччина надає податковий кредит до 35%. Крім того, європейські країни використовують режим IPBox у податковому регулюванні платників податків ІТ, надаючи часткове звільнення від прибуткового податку. Такі пільгові податкові режими присутні, зокрема, у законодавстві Нідерландів, Люксембургу, Кіпру та Мальти [77].

Отже, податкові пільги в зарубіжних країнах націлені на зниження ПДВ, податку на прибуток, податку на приріст капіталу і іноді — податку на доходи

фізичних осіб. При цьому у різних країнах використовуються різні поєднання податкових пільг та переваг.

Для отримання податкових пільг та іншої державної підтримки в усіх країнах існують досить суворі вимоги до компаній-заявників, що у свою чергу перешкоджає отриманню таких пільг.

Такими вимогами є:

- надання послуг повністю або частково на своїй території;
- обґрунтування та аргументація права на отримання податкових пільг;
- реєстрація створюваних програмних продуктів та сервісів на своїй території;
- проходження відповідних етапів у держорганах та ін.

Узагальнюючи світовий досвід оподаткування ІТ-послуг, слід зазначити, що у зарубіжних країнах використовується поєднання чотирьох видів податкових пільг: податкове відрахування (зменшення податкової бази у сумі витрат), податковий кредит (зменшення підлягає сплаті податку на суму інвестицій), пільгові ставки (від податку на прибуток, ПДВ або як звільнення від мит), прискорена амортизація основних засобів.

З усіх цих пільг в Україні лише звільнення від ПДВ поширюється на всі операції з постачання програмного забезпечення. Тобто пільги застосовуються не конкретним суб'єктом, який отримав право їх використання, а всіма суб'єктами, які виконують відповідні операції. Звідси випливає, що застосування такої пільги не є правом, а обов'язком платника податків. Отже, для України, яка досі успішно конкурувала на світовому ринку, необхідно створити податковий режим, аналогічний чинним у країнах-конкурентах. Податкові пільги для української ІТ-індустрії можуть значно стимулювати її розвиток до рівня зарубіжних країн.

Враховуючи вищесказане, слід зазначити, що в Україні є фактори, що сприяють розвитку галузі у сфері ІТ-послуг:

- запроваджено преференції для компаній, що надають ІТ-послуги, а саме звільнення від ПДВ;
- вирішення проблеми зниження рівня безліцензійного використання ІТ-технологій;
- значну кількість сертифікованих ІТ-фахівців, визнаних у всьому світі;
- фундамент, здатний ефективно підтримувати вітчизняну ІТ-сферу у забезпеченні її сучасними засобами та технологіями виробництва програм, що сприяє підвищенню конкурентоспроможності на світовому ринку;
- високий рівень освіти у галузі підготовки фахівців у галузі ІТ та ін.

Висновки до розділу 2.

1. Основна проблема держави у боротьбі з ухиленням від сплати податків – недосконалість законодавства або наявність законодавства, що не усуває найважливіших ризиків. Крім того, у переважній більшості ці правила досить легко оминати. Часто існує кілька способів переміщення прибутку через кордони, тому законодавство, що закриває лише одну область, є неефективним у протидії цьому процесу, оскільки залишає інші області доступними.

2. Приєднання України до Розширеної програми співпраці ОЕСР 01.01.2017 та її зобов'язання щодо впровадження мінімального стандарту Плану дій BEPS означає, що Україна загалом віддана дотриманню рекомендацій Плану дій BEPS та особливої в цьому сенсі уваги приділятиметься дотриманню нашою державою мінімального стандарту та основних напрямів реалізації цього Плану.

3. Узагальнюючи світовий досвід оподаткування ІТ-послуг, слід зазначити, що у країнах використовується поєднання чотирьох видів податкових пільг. Податкові пільги для української ІТ-індустрії можуть значно стимулювати її розвиток до зарубіжних країн.

РОЗДІЛ 3.

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПРОТИДІЇ BEPS НА ПРИКЛАДІ СЕКТОРУ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

3.1. Протидія ухиленню від сплати податків: зарубіжний досвід та його використання в Україні

Вдосконалення боротьби з ухилення сплати податків слід розпочинати з вивчення кращого зарубіжного досвіду у цій сфері.

Так, у Сполученому Королівстві Казначейство має Раду з внутрішніх доходів, яка відповідає за збір податків: прибуткових, корпоративних, приросту капіталу, спадщини та нафти. Члени Правління (так звані комісари) здійснюють підготовку законодавчих проектів та несуть відповідальність за призначення податкових інспекторів та збирачів податків. До складу Управління також входить Департамент пенсійних фондів з вислуги років, який контролює пенсійні фонди та встановлює пенсійні виплати.

У фіскальному плані країна поділена на 15 податкових округів, яким підпорядковані 600 округів та 135 центрів збору податків. Основними фігурами податкової служби є збирачі податків та податкові інспектори, що підпорядковуються районним інспекторам. Вони забезпечують надходження податків, зокрема стягнення, контроль правильності податкових зобов'язань здійснюється інспекторами. Обов'язки інспектора на своїй виборчій дільниці: розсилати платникам податків нагадування та податкові декларації, перевірка декларацій та іншої податкової звітності, нарахування податкових зобов'язань у разі неподання належної декларації або недостовірності даних. Помічники та службовці підпорядковуються податковому інспектору [77].

Оцінюючи британську систему податкового адміністрування, слід наголосити, що вона поєднує в собі апаратне забезпечення, бюрократію та суспільні принципи. Громадськості відведена активна участь у податковому

процесі, в якому безпосередньо бере участь парламент. У такій податковій системі платник податків є не пасивним суб'єктом, а активним партнером у відносинах з податковою системою. Такий порядок – ознака верховенства закону і громадянського суспільства, що заслуговує на повагу і наслідування.

Наведемо досвід Японії, де організаційна структура податкової служби є досить простою. Вищий орган – Департамент Міністерства фінансів. У даній країні 11 державних податкових управлінь, яким підпорядковуються податкові служби. Крім територіальних податкових інспекцій, існують спеціалізовані, що збирають податки з автовласників. У роботі податкових органів Японії є чотири напрями: управління платниками податків, перевірка рахунків платників податків, податкові консультації та зв'язки України з громадськістю. Вважається, що два останні напрямки впливають на створення умов для успішної роботи податкової служби країни [92, с. 151].

Незвичайний японський досвід організації роботи податкових органів, спрямований на зниження ухилення від сплати податків. Якщо під час звичайної перевірки виникає підозра в ухиленні від сплати податків, проводиться розслідування для визначення розміру та способу ухилення. Якщо за результатами такого розслідування буде виявлено суттєве ухилення від сплати податків або ухилення від сплати податків, розпочинається підготовка кримінального розслідування. Матеріали попереднього слідства передаються податковим органом судді та виходить дозвіл на розслідування кримінальної справи. Результати розслідування доводяться до прокуратури задля забезпечення кримінального переслідування правопорушника.

Важливе завдання японських податкових органів – налагодити тісне співробітництво з платниками податків. Щоб завоювати їхню довіру, податкові органи повинні діяти справедливо та неупереджено. Кожен платник податків має розуміти свою відповідальність перед державою, пишатися своєю працею. У своїй діяльності Національна податкова адміністрація Японії успішно

використовує систему накопичення думок, вимог та скарг, а також пропозицій платників податків щодо оподаткування.

Ще одна країна, що має колосальний досвід в досліджуваній сфері – Німеччина. В Німеччині немає спеціальної податкової служби як Державна податкова адміністрація України. Функції податкової служби виконуються федеральним департаментом та фінансовим департаментом штату, які підпорядковуються відповідно федеральному міністерству фінансів та міністерству фінансів штату. Така досить своєрідна організаційна структура відбиває федеративний устрій держави й чудовий рівень автономії федеративних земель. Адміністрування податку на додану вартість, фіскальних монополій, мит та фінансових відносин з бюджетом Європейського Союзу здійснюється федеральною фінансовою владою, інші податки адмініструються земельною фінансовою владою [59]. Крім того, у кожному федеральному штаті існує так зване Вище фінансове управління (Головне фінансове управління), яке підпорядковується як федеральному міністерству фінансів, так і міністерству фінансів штату. Податкові інспекції та митні органи безпосередньо підпорядковуються Вищому фінансовому управлінню. Вища фінансове управління, по суті, є посередницьким органом.

У Німеччині є інститут податкових консультантів. Вони не вважаються співробітниками Міністерства фінансів, але він видає їм ліцензію на надання платних консультацій платникам податків. Професія консультанта вважається вкрай необхідною, оскільки податкове законодавство Німеччини є дуже заплутаним. Справа в тому, що у Німеччині немає податкового кодексу у його класичному вигляді, як податкові кодекси США чи Франції. Кодифікація податкового законодавства обмежується «Положенням про збирання податків, зборів та мит». Платники також можуть звертатися за порадою до податкових інспекторів, юристів та аудиторів. Порядок консультування регулюється Законом про податкові консультації [59].

У разі незгоди з рішенням податкових органів платник податків має право звернутися до спеціалізованого фінансового суду. Звернення до них можливе лише в тому випадку, якщо конфлікт не було вирішено у позасудовому порядку (97% усіх податкових спорів вирішуються у позасудовому порядку). Найвищим фінансовим судом Німеччини є Федеральний фінансовий суд Мюнхена.

Німецька податкова система також регулюється міжнародним правом, яке включає договори про уникнення подвійного оподаткування, правові положення, що регулюють зовнішньоекономічні відносини та інші міжнародно-правові інструменти, включаючи Римський договір та інші закони Європейського Союзу.

Основним функціональним та наймасовішим структурним підрозділом податкової служби Німеччини є податкова інспекція. Поточна її діяльність регулюється «Спільним законом про податки» (1977 р.). Відповідно до цього закону, до компетенції німецької податкової поліції входить кримінальне переслідування та податкове розслідування, що здійснюються через функції цієї служби [92]:

- розслідування податкових злочинів та порушень порядку нарахування та сплати податків;
- визначення податкової бази у справах про податкові злочини, а також про порушення порядку утримання та сплати податків;
- виявлення невстановлених податкових злочинів та обставин, які є підставою для податкової відповідальності.

При розслідуванні податкових злочинів працівники податкової поліції мають права та обов'язки, аналогічні правам та обов'язкам працівників кримінальної поліції (право обшукувати, вилучати документи, конфісковувати майно, затримувати та досудово підозрюваних). Більше того, агенти Стойфу мають право перевіряти ділові та банківські документи, записники, рахунки практично всіх державних структур (крім деяких спецслужб) та приватних

організацій, на які кримінальна поліція не має права. Проте податковим слідчим не дозволяється носити зброю.

Звернемо увагу на німецький досвід поєднання дотримання прав громадян у податковому процесі. Так як наявність податкового розслідування може завдати шкоди репутації людини, у разі необґрунтованості такого розслідування платнику податків відшкодовуються збитки. Але при цьому платник податків має надавати допомогу податковим органам. А також повинен надати інформацію податковій службі про всі факти, що стосуються оподаткування.

Агентства фінансової розвідки ФРН тісно співпрацюють із кримінальною поліцією та прокуратурою. Вони проводять слідчі дії, як від імені останнього, так і з власної ініціативи. Фінансові слідчі також беруть участь у кримінальних розслідуваннях, якщо вони пов'язані, серед іншого, із податковими правопорушеннями.

Фінансовий контроль щодо грошових операцій фізичних осіб з боку податкових органів спільно з правоохоронними органами та спецслужбами в Німеччині та інших країнах ЄС став ефективнішим з розвитком систем безготівкових розрахунків з інтенсивним використанням інформаційних та комп'ютерних технологій. Наділення податкових служб цих країн правами та функціями правоохоронних органів, а саме створення у них підрозділів фінансових розслідувань, які використовують особливі методи роботи, характерні для спеціальних служб, значно підвищило ефективність фінансового контролю з оподаткування на місцях. Водночас тісна співпраця податкових служб із правоохоронними органами, особливо у сфері обміну інформацією, сприяла значному посиленню боротьби з економічною злочинністю.

Кримінальний кодекс Німеччини містить три статті, які передбачають відповідальність за податкові правопорушення: за незаконне збирання непередбачених зборів та скорочення платежів; порушення податкової таємниці; порушення правил ведення бухгалтерського обліку

Привертає увагу нинішня система оцінки роботи податкових інспекторів у Німеччині. Нормативний показник «Балл» – це засіб службового та особливого нагляду з боку керівників органів податкової перевірки. Залежно від категорії підприємства, що перевіряється (за класифікацією на великі, середні, малі та малі, а також галузевої приналежності) податковому інспектору нараховується певна кількість балів (від 1 до 8). При цьому протягом звітнього року кожен інспектор має набрати не менше 34 балів, що є підставою для висновку щодо його службової придатності. Якщо результати роботи конкретного податкового інспектора суттєво відхиляються від нормативного показника, то приймається відповідне рішення. Крім того, стандарт оцінки є основою для складання планів перевірок на наступний звітний період у галузі найбільш оптимального розподілу навантаження між окремими інспекторами.

У наказі про призначення перевірки зазначаються правова основа її проведення, види податків, що підлягають перевірці, звітні періоди, у яких проводилася перевірка. До документа про призначення перевірки додаються роз'яснення основних прав та обов'язків платника податків під час проведення перевірки. Якщо в процесі перевірки працівники податкового органу приходять до висновку, що необхідно контролювати певні додаткові питання, їм видається додатковий документ для розширення кола питань, що перевіряються, який повинен бути знайомий платнику податків.

Як правило, великі підприємства одержують повідомлення про перевірку за 4 тижні до її початку, середні підприємства – за 3 тижні, малі та малі підприємства – за 1 тиждень. За бажанням платника податків дата початку перевірки може бути перенесена з поважних причин. Середня тривалість перевірок: на великому підприємстві – 25-30 днів; на середньому підприємстві – 15 днів; на малих та малих підприємствах – 6-8 днів. Платник зобов'язаний сприяти перевірці (надати довідки, фінансову звітність, господарські документи та інші документи, надати необхідні пояснення). За результатами податкової

перевірки складається акт, у якому відображаються факти, виявлені в ході перевірки, а також зміна суми, що підлягають сплаті податків. За відсутності виявлених порушень та змін достатньо надіслати платнику податків повідомлення.

Документальні перевірки в Німеччині охоплюють невелику кількість компаній. Наприклад, із 160 000 компаній, розташованих у Берліні, 30 000 перевіряються щорічно (для довідки: у Берліні близько 9 000 податкових інспекторів, з яких 900 спеціалізуються на проведенні документальних перевірок). Щорічно інспектуються 19% великих, 7% середніх та 2% малих підприємств [92].

Порядок відбору платників податків для перевірок регулюється постановами Федерального міністерства фінансів про раціоналізацію відбору платників податків для перевірок. Вибрати платників податків щодо документальної перевірки можна двома способами.

Випадковий відбір передбачає відбір об'єктів для контрольних перевірок з урахуванням використання методів статистичної вибірки. При цьому переслідуються такі цілі: максимально можливе охоплення підприємств контрольними перевірками, запобігання податковим порушенням за рахунок раптовості контрольних перевірок, оцінка загального стану податкової дисципліни на підконтрольній податковому органу території шляхом репрезентативного відбору всіх категорій платників податків для перевірки.

Спеціальний відбір передбачає цілеспрямований відбір платників податків, які мають інформацію щодо відносно високої ймовірності податкових порушень. Відбір у такий спосіб здійснюється відділами контрольних перевірок податкових інспекцій на підставі аналізу даних картотеки підприємств, що містить необхідну інформацію щодо платників податків, з урахуванням пропозицій відділу, що займається оподаткуванням. Надіслані на вибір платників для перевірки направляються на такі підприємства, перевірка яких вважається пріоритетною.

Французька податкова служба є частиною Міністерства економіки, фінансів та бюджету, яку очолює міністр-делегат від бюджету. Податкове адміністрування здійснюється Головним податковим управлінням та Головним управлінням зборів та інших доходів. Структурно Головне податкове управління складається з п'яти відділів:

- 1) відділ підготовки законодавства (функції: розробка проектів законів та інших нормативних правових актів у галузі оподаткування);
- 2) відділ загального податкового управління (функції: забезпечення нагромадження податкових доходів до державного бюджету);
- 3) Управління з розгляду спорів (функції: розгляд скарг та підготовка матеріалів для кримінального переслідування щодо податкових правопорушень);
- 4) Департамент землі та державного майна (функції: кадастрова оцінка земель, управління рухомим та нерухомим державним майном);
- 5) відділ кадрів (функції: укомплектування податкової служби).

Головне управління митних та інших доходів організує роботу митних постів на межах Франції та всередині країни. Він забезпечує нагляд над виконанням державної заборони продаж зброї, наркотиків, і, навіть, здійснює санітарний контроль зовнішньої торгівлі [56].

Головне бухгалтерське управління визначає розмір державних доходів на підставі даних про податкові надходження, отримані від податкового та митного департаментів та інших державних органів.

Для Франції характерні загальноприйняті у світовій фіскальній практиці кримінальні та адміністративні санкції за податкові правопорушення. На особливу увагу заслуговує оригінальний запобіжний захід: суд, розглянувши справу про ухилення від сплати податків шляхом обману, дає дозвіл на публікацію повторного вирок у ЗМІ протягом трьох місяців, а також повідомляє про вирок за місцем роботи або проживання.

У процесі збирання та обробки податкової інформації інтенсивно використовуються комп'ютерні технології. У податковій службі є спеціальний відділ, який займається спрощенням документообігу та автоматизацією розрахунків. Декларації обробляються у спеціальних комп'ютерних центрах, кожен із яких обслуговує десятки податкових центрів, а також забезпечує обмін податковою інформацією та послугами. Наприклад, при необхідності конкретний центр обробки даних може взяти на себе обробку декларацій іншого центру, який наразі перевантажений.

Ще одним цікавим досвідом є організація діяльності податкових органів Італії. Міністерство фінансів Італії займається лише доходами, до нього входять податкові та митні органи. Перевірки, які здійснюють податкові органи, проводяться вибірково. Основними видами контролю, використовуваними італійськими податковими органами, є: аналітичний контроль – податкові адміністрації відкориговують отримані дані з декларацій, враховуючи записи та проводки. Дана форма контролю вимагає перевірки бухгалтерського обліку та всієї документації підприємства, індуктивний контроль проводиться, у разі, коли декларація містить не всі дані щодо отриманого, відсутні необхідні бухгалтерські записи, наявні значні порушення ведення бухгалтерського обліку, частковий контроль здійснюється за допомогою реєстра платників податків. Прикладом часткового контролю є практика контролю доходів за принципом «співвідношень доходів та витрат». Частковий контроль полягає у тому, що з'ясовується, що платоспроможність платника податків перевищує зазначену у декларації суму доходів, і тоді, в результаті звірки, податкова служба вправі внести необхідні зміни у зазначену загальну суму доходу.

Окрім залучення найкращих світових практик з адміністрування податків, сьогодні країни, що економічно розвиваються, беруть активну участь у реалізації міжнародних механізмів Плану дій BEPS. За ступенем їхньої участі у цьому їх можна поділити на три групи (рис. 3.1).

Реалізація Плану дій BEPS та деяких його механізмів впливає на мобілізацію внутрішніх ресурсів у країнах, що розвиваються. Для найбільш бідніших країн, які сильно залежать від податкових надходжень, що одержуються ТНК, BEPS особливо впливає на важливі податкові надходження.



Рис. 3.1. Участь економік, що розвиваються, в імплементації механізмів Плану дій BEPS

Примітка: розроблено за [39]

Слід зазначити, що ризики, з якими стикаються країни, що розвиваються, в результаті реалізації певних елементів Плану дій BEPS, можуть відрізнятися за характером та масштабом від ризиків, притаманних розвиненим країнам. Це означає, що заходи в рамках реалізації цього Плану для країн, що розвиваються, можуть вимагати обліку особливих аспектів, не типових для країн з розвинутою економікою.

На думку експертів ОЕСР, запровадження окремих елементів Плану дій BEPS у країнах, що розвиваються, відрізняється від особливостей цього процесу в розвинених країнах за шістьма основними аспектами (рис. 3.2.). Розглянемо викладені вище елементи докладніше. Таким чином, характер транскордонного податкового планування для розвинених країн і країн може різнитися.

У країнах, де відсутність відповідних і ефективних правил дозволяє застосовувати простіші стратегії агресивного податкового планування, добре продумані схеми податкового планування не користуються великою популярністю. Недостатньо ефективний аудит не дозволяє створювати істотних перешкод для АПП. Ця різниця у ризиках може вимагати індивідуальних підходів до вирішення таких питань.

У країнах, що розвиваються, можуть бути відсутні відповідні законодавчі інструменти для вирішення питань, пов'язаних з реалізацією певних механізмів Плану дій BEPS.

Поширеною проблемою таких країн, зокрема України, є недосконалість законодавства або наявність законодавства, яке не усуває найважливіших ризиків. У країнах, що розвиваються, можуть бути відсутні відповідні законодавчі інструменти для вирішення проблеми реалізації певних механізмів Плану дій BEPS.

Загальною проблемою є недосконалість законодавства або наявність законодавства, недостатньо спрямованого на найбільш важливі ризики. Також у багатьох випадках ці правила достатньо легко обійти.



Рис. 3.2. Основні відмінності впровадження Плану дій BEPS у країнах, що розвиваються, від розвинених економік

Примітка: розроблено за [39]

Часто існує кілька способів переміщення прибутку через кордони, тому законодавство, що закриває лише один шлях, є неефективним у протидії цьому процесу, оскільки залишає решту шляху відкритим. Наприклад, законодавство, що перешкоджає передачі прибутку за допомогою трансфертного ціноутворення, матиме обмежену ефективність, якщо в ньому також не буде вжито заходів щодо захисту ТНК від використання відсоткового боргу в країні.

Загальною проблемою для країн, що розвиваються, є неможливість отримати необхідну інформацію, наприклад, від ТНК, щоб адекватно

враховувати ризики та застосовувати механізми боротьби з ухиленням від сплати податків відповідно до Плану дій BEPS.

На думку експертів ОЕСР, це може бути пов'язано з такими причинами:

- відсутність ефективних правил збору інформації;
- слабка дотримання цих правил або обмежені можливості їх впровадження та контролю за їх виконанням;
- недосконалі інструменти (наприклад, електронне заповнення документації), що забезпечують збір інформації та її повний аналіз.

Крім того, у країн, що розвиваються, можуть виникнути труднощі, наприклад, з отриманням інформації про закордонні операції ТНК, яка часто необхідна для повної оцінки ризиків податкових втрат.

Забезпечення та підтримка можливості реалізації досить складних міжнародних правил залишає місце для свободи дій у разі їх застосування. Країни, що розвиваються, стикаються з особливими проблемами при реалізації набору правил, спрямованих на боротьбу з транскордонним ухиленням від сплати податків. По-перше, фіскальні органи мають неузгоджені конкуруючі пріоритети, які часто доручаються недостатньо кваліфікованому персоналу. По-друге, у значній кількості фіскальних органів у країнах, що розвиваються, співробітники не мають достатніх навичок для ведення міжнародного податкового планування, і персонал постійно переміщується в приватний сектор, особливо в компаніях, що надають податкові консультації.

Ці обмеження у поєднанні з відсутністю досвіду призводять до інформаційної асиметрії, коли державні службовці протистоять великим компаніям. Таким чином, у більшості країн немає встановленого порядку вирішення спорів з великими платниками податків, що беруть участь у багатоступінчастих міжнародних угодах.

Складний характер міжнародних податкових правил означає, що податкові суперечки у розвинених країнах часто вирішуються шляхом переговорів та компромісу між податковими органами та платниками податків.

Ця практика не завжди може бути успішною в країнах, де, може бути відсутня культура вирішення спорів.

Важливим питанням є необхідність заручитися політичною підтримкою як попередньою умовою для внесення змін до законодавства, необхідних для боротьби з податковою ерозією та переміщенням прибутку. Для багатьох країн з ринковою економікою, що формується, відсутність політичної грамотності і рішучості вважається основною перешкодою на шляху ефективного виконання і виконання Плану дій BEPS.

Бажання країн залучити інвестиції може призвести до так званої гонки на дно. Таким чином, податкові пільги, спрямовані на залучення інвестицій, пропоновані ТНК, призводять до розмивання податкової бази в країнах, що розвиваються, і часто супроводжуються незначними вигодами.

Також поширеною проблемою є роялті, що виплачуються філіям ТНК. Щоб визначити, чи такі платежі не завищені, потрібен значний обсяг інформації та високі технічні можливості. Особливий ризик для країн, багатих на природні ресурси – це визначення цін на експорт корисних копалин у філії ТНК.

Отже, удосконалювати адміністрування податків в Україні доцільно з урахуванням досвіду окремих країн: італійський досвід організації контролю за діяльністю юридичних та фізичних осіб; німецьку структурну побудову податкових органів (наявність відділів штрафів та розслідувань); японську організацію роботи податкових органів (чотири основні напрями – управління платниками податків, перевірка рахунків платників податків, податкові консультації та зв'язки з громадськістю) та досвід податкових органів у методах зниження ухилення від сплати податків; японський та французький досвід

встановлення відносин між платниками податків та податковими органами; досвід західних країн у створенні Консультативної ради.

3.2. Напрямки оптимізації адміністрування податків в Україні

Формування податкової політики на основі економічної ефективності, стабільності, прозорості та її наближення до міжнародних та європейських стандартів потребує вдосконалення податкового адміністрування, спрямованого на протидію такому негативному явищу, як ухилення від сплати податків.

Податкове адміністрування – це практична реалізація адміністративного процесу, реалізація механізму управління податковими відносинами, орієнтована на досягнення конкретних результатів. Виходячи з того, що основні функції податків є фіскальними та регулюючими, податкова адміністрація прагне виконувати ці функції повною мірою.

Податкове адміністрування як особливий адміністративний процес здійснюється через механізм та має забезпечувати раціональну реалізацію моделі податкового регулювання, запровадженої у державі [80].

Поєднання значного податкового навантаження на законослухняних платників податків з повним ухиленням від сплати податків та незаконними преференціями для інших потребує реформування податкової системи України, яка сьогодні все ще далека від досконалості. Причину таких проблем можна побачити в тому, що наша держава, здобувши незалежність, була змушена з нуля будувати власну податкову систему. Така система мала як відповідати вимогам ринкової системи регулювання економіки, так і виходити зі специфіки трансформаційних процесів, що відбувалися в українській економіці. Недосконале податкове регулювання, найчастіше механічне копіювання досвіду розвинених країн, загострення трансформаційної кризи

призвели до формування в Україні складної, запутаної, суперечливої та неефективної податкової системи.

Удосконалені процедури податкового контролю допоможуть знизити звуження «тіньового» сектору економіки, податкові органи виконуватимуть свої контрольні функції відповідно до вимог податкового законодавства, встановлення партнерських відносин між податковими органами та платниками податків. Усі ці фактори позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціально-економічну стабільність.

Поточна ситуація у сфері оподаткування, безумовно, потребує негайного втручання з боку держави, оскільки основними тіньовими факторами, що спричиняють корупцію з боку чиновників, є неконтрольованість таких процесів.

Досвід розвинених країн переконливо показує, що вартість підвищення обізнаності, спрямована на добровільну сплату податків, є набагато нижчою, ніж вартість примусу до збору податків. Наприклад, США 90% всіх податкових платежів виробляються добровільно.

Правові норми щодо загальних питань адміністрування податків наведено у Податковому кодексі України у розділі II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». А саме, в ч. 1 ст. 40 Податкового кодексу України визначено порядок адміністрування податків і зборів контролюючими органами [61].

Відповідно до Податкового кодексу України можна зазначити наступні елементи системи податкового адміністрування (Рис. 3.3):

організація податкових відносин (законодавче регулювання податкової системи, визначення правових засад формування та реалізації податкової політики, організація загального управління у сфері оподаткування, розробка проектів законодавчих змін тощо);

прогнозування і планування податкових надходжень;

адміністративне регулювання податкових відносин (у тому числі облік платників податків, відстрочення та розстрочення податкових платежів, застосування штрафів, розгляд скарг платників податків);

консультативна робота (масово-роз'яснювальна діяльність, надання податкових консультацій в індивідуальних випадках, тлумачення податкового законодавства);

податковий контроль (контроль за виконанням податкового законодавства, розробка заходів із протидії ухиленню та уникненню оподаткування, а також профілактика податкових правопорушень);

адміністрування податкового боргу (облік податкового боргу, вжиття заходів для стягнення податкового боргу, тощо);

упровадження сучасних технологій податкового адміністрування (інформатизація процесів податкового адміністрування, впровадження ризик-орієнтованих методик податкового адміністрування, спрощення податкового обліку і звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування).

Рис. 3.3. Елементи системи податкового адміністрування

Примітка: розроблено за [61].

Сучасні вимоги часу диктують податковим органам постійно вдосконалювати систему адміністрування податків.

На наш погляд, основні напрямки такого покращення мають бути спрямовані на створення більш ефективних механізмів податкового

адміністрування, запобігання корупції у податкових відносинах, просування добровільного оподаткування, формування партнерських відносин між фіскальними органами та платниками податків, створення справедливих податкових умов для всіх платників податків, що забезпечують мобілізацію фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів у достатній кількості.

Слід зазначити, що функції, покладені на податкові органи з адміністрування податкових платежів в Україні, багато в чому відповідають міжнародній практиці податкового адміністрування.

Основна відмінність полягає у наданні відповідних умов та суттєвому спрощенні необхідних процедур при виконанні податкових зборів платниками податків. Зазначимо, що за деяких позитивних змін, які відбулися у 2014-2018 роках у цій сфері, на думку експертів, податкова система в Україні, як і раніше, складна і менш ефективна, ніж в інших країнах.

За результатами щорічного дослідження Paying Taxes 2020 («Оподаткування 2020»), яке проводить Price Waterhouse Coopers (PwC) спільно зі Світовим банком, Україна знизившись з 54-го на 65-те місце серед 190 країн світу, втратила колишні позиції, оскільки інші країни дедалі активніше автоматизують та скорочують час податкового адміністрування. А українці середньому витрачають на це 328 годин на рік, що вдвічі більше, ніж у найрозвиненіших країнах. Крім того, згідно з рейтингом PwC, фіскальне навантаження на бізнес в Україні збільшилося [83].

Тому скорочення часу, що витрачається підприємствами на ведення бухгалтерського обліку та платежі до бюджету, має стати пріоритетним напрямком удосконалення податкового адміністрування в Україні.

В умовах глобалізації податковий процес перебуває в постійній динаміці. На нього впливають постійні зміни економічного середовища та пріоритети фінансової політики, які, з одного боку, потребують адекватних змін у

механізмах оподаткування, з іншого – неминуче призводять до відповідних фіскальних перетворень.

У той самий час ми згодні з думкою у тому, що система податкового адміністрування має формуватися по «моделі взаємних зобов'язань» [92]. Ця модель передбачає, що суб'єкти податкових відносин рівні, а діяльність кожного із них контролюється і підзвітна. Держава, яка представлена фіскальними органами, і платники податків з іншої сторони, зобов'язані дотримуватися податкового законодавства. Їм надаються ті самі гарантії дотримання та захисту своїх законних прав. Платник більше не розглядається як об'єкт контролю, а як рівноправний партнер, який сплачує податкові платежі за отримання відповідних послуг та гарантій від держави.

Оскільки більшість причин ухилення від сплати податків пов'язані з психологічними факторами, ми вважаємо за доцільне вжити превентивних заходів щодо інформування платників податків про неприпустимість ухилення від сплати податків у сучасних умовах.

Позитивний ефект може мати висвітлення податковими органами інформації про порушення податкового законодавства під час перевірок, а також відповідальність держави за приховування податкових зобов'язань. Така інформація стане підставою для роздумів платників податків щодо порушення закону [59].

Підсумовуючи вищесказане, зазначимо основні напрямки вдосконалення податкового адміністрування у контексті протидії ухиленню від сплати податків в сучасних умовах [39]:

1. Удосконалення системи адміністрування податків має й надалі відбуватися в напрямі вдосконалення процедур обліку платників податків і податкових платежів.

2. Досить часто на практиці зустрічаються випадки реєстрації підприємств із ознаками фіктивності. Більшість схем ухилення від сплати податків та

відмивання грошей базується на діяльності таких юридичних осіб. У більшості випадків такі компанії реєструються на осіб, які мають вкрадені або втрачені паспорти. Такі юридичні особи можуть укладати фіктивні договори на купівлю товарів, виконання робіт, надання послуг і т. д. Щоб знизити можливість реєстрації фіктивних підприємств на підставі чужих документів, бажано створити налагоджену систему електронного обміну інформацією про втрачені документи між правоохоронними та фіскальними органами та встановити обмежену кількість людей, які матимуть доступ до таких баз даних.

3. Мають бути спрощені форми податкової звітності. У міжнародній практиці використовуються спрощені форми декларацій, у яких зазначаються ті показники, які важливі для визначення суми податку, що підлягає сплаті. В Україні форми податкової звітності містять максимальний обсяг даних, які є підставою для подальшого контролю з боку фіскальних органів.

Позитивним моментом є можливість подання звітності в електронній формі, однак на практиці такі процедури подання потребують вдосконалення. Саме тому процеси автоматизації та комп'ютеризації, які застосовуються в адмініструванні податків, потребують активізації та запровадження новітніх технологій.

Також необхідно удосконалити процедури податкового контролю. Якщо у європейських країнах податковий контроль проводиться з метою вжиття превентивних заходів, то в Україні – з метою виявлення несвоєчасного чи неповного виконання податкових зобов'язань. Тому необхідно посилити контроль за діяльністю тих платників податків, щодо яких було встановлено порушення податкового законодавства, та мінімізувати втручання фіскальних органів у господарську діяльність законослухняних платників податків.

Тому вдосконалення системи податкового адміністрування має відбуватися за такими напрямками:

- встановлення партнерських відносин між фіскальними органами та платниками податків;
- загальний рівень податкового навантаження має бути знижений;
- обопільне посилення відповідальності: як платників податків так і податкових органів за недотримання податкового законодавства;
 - посилення боротьби з корупцією на державному рівні;
 - адміністрування ПДВ за диференційованими ставками;
 - вдосконалення облікової роботи фіскальних органів;
 - посилення автоматизації процесу податкового адміністрування;
 - підвищення якості обслуговування платників податків.

Отже, удосконалення системи податкового адміністрування має базуватися саме на розвитку партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, внаслідок чого конституційний обов'язок громадян по сплаті податкових платежів буде перетворений із примусового на добровільний.

3.3. Наслідки політики боротьби з розмиттям податкової бази на прикладі ІТ-підприємств

Сьогодні ІТ-індустрія є особливо важливою для України. За 1 півріччя 2021 року юридичні особи та індивідуальні підприємці, які працюють у сфері інформаційних технологій, сплатили в бюджет 6,5 млрд. грн. податків. Зокрема, індивідуальні підприємці заплатили 4,97 млрд. грн. податків, а юридичні особи що зареєстровані на загальній системі оподаткування поповнили бюджет на 1,5 млрд. грн.

За перше півріччя 2021 року платники податків на ринку ІТ яких можна віднести до великого бізнесу сплатили до бюджету лише 37,6 млн грн, представники середнього бізнесу додали у бюджет 288 млн грн, а малий бізнес сплатив рекордні грн. 6,16 мільярдів.

Статистичні дані податкових платежів з розподілом по регіонах дозволяють простежити концентрацію ІТ-фахівців у кожному з них (таблиця 3.1.).

Лідером є Київ, тут сплачено найбільшу суму податків, як фізичними, так і юридичними особами – 1,44 млрд грн та 660 млн грн відповідно за січень-червень 2021 року. Другою в рейтингу є Харківська область, де за півроку айтішники заплатили 621 млн грн податків фізичним особам, а юридичним особам – 180 млн грн. Львівська область – є третім регіоном за кількістю програмістів – сплачено до бюджету 495 млн грн за спрощеною системою. У той же час у компаній у загальній системі – всього 111 млн грн.

Далі в рейтингу Дніпропетровська область, де ФОП-ІТ сплатили 454 млн. грн податків. При цьому розмір податків, які сплачуються юридичними особами, перевищує показники Львівської області.

У Київській області, крім Києва, індивідуальні підприємці, які працюють на основний КВЕД для ІТ-ринку, поповнили бюджет на 300 млн грн, а юридичні особи значно менше – на 46 млн грн.

На Одещині ІТ-компанії сплатили до бюджету 221 млн грн податків, а юридичні особи – на 76,7 млн грн більше, ніж у Київській області. На Запоріжжі айтішники виплатили фізичним особам 179 млн грн, а на Вінниччині – 143 млн грн. [62].

Таким чином, за рахунок стрімкого зростання ІТ-галузь здатна певною мірою згладити негативні наслідки загальноекономічної кризи, спричиненої коронавірусною інфекцією, при цьому забезпечуючи функціонування багатьох суміжних галузей.

Однак не забуватимемо, що в попередні роки ІТ-галузь розвивалася в рамках більш-менш стабільної та чіткої фіскальної політики. При цьому 2020 рік є випробуванням галузі не лише карантинними викликами, а й податковими

нововведеннями законодавців. Тому розглянемо резонансні податкові зміни, що вплинули на ІТ-галузь у 2020 році [92].

Таблиця 3.1.
Статистика зі сплати податків ІТ-компаніями за регіонами

Примітка: розроблено за [92].

Регіон	Спрощена система оподаткування, млн грн	Загальна система, млн грн
Київ	1441	660
Харківська	621	179
Львівська	495	111
Дніпропетровська	454	134
Київська	300	49
Одеська	221	77
Запорізька	179	46
Вінницька	143	31
Черкаська	99	20
Івано-Франківська	96	14
Житомирська	92	26
Миколаївська	91	19
Донецька	89	53

Протягом березня 2020 року Верховна Рада України ухвалила низку законів, спрямованих на пом'якшення негативного впливу економічної кризи, спричиненої коронавірусною хворобою, на український бізнес. Проте Закон

України від 30.03.2020 № 540-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з метою надання додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» заслуговує на пріоритетну увагу. (далі – Закон № 540), яким передбачено збільшення лімітів річного доходу для фізичних осіб-підприємців у спрощеній системі оподаткування. Зокрема, для третьої групи платників єдиного податку, найбільш популярної серед ІТ-фахівців, ліміт річного доходу збільшено з 5 млн до 7 млн грн.

Сьогодні більшість ІТ-фахівців працюють у статусі фізичних осіб третьої групи, а зрозумілі та комфортні умови для платників податків третьої групи єдиного податку є конкурентними перевагами української ІТ-індустрії.

З лютого 2019 року на громадське обговорення винесено кілька законопроектів, у яких пропонувалися зміни щодо регулювання ІТ-сектору. Здебільшого основними мотивами таких ініціатив були переведення всіх ІТ-фахівців на роботу або поступове підвищення ставки єдиного податку. Проте остаточних рішень ухвалено не було.

Коментуючи ці податкові ініціативи, деякі представники ІТ-індустрії пропонують розпочати реформу регулювання ІТ-сектору не зі зміни податкової моделі, а з покращення ситуації з безпекою ведення бізнесу в Україні.

На момент написання роботи, а саме 14.12.2021 р. Верховна Рада у другому читанні і в цілому ухвалила законопроект, який регулює податкові умови спеціального правового режиму «Дія City». Для стимулювання інвестицій в ІТ-галузь будуть звільнені від оподаткування доходи фізосіб у вигляді дивідендів, нарахованих компанією-резидентом, за умови їх виплати не частіше ніж один раз на 2 роки, щоб стимулювати компанії реінвестувати кошти в свій розвиток.

Проаналізуємо реалізацію плану протидії BEPS та їх можливий вплив на ІТ-галузь.

1 грудня 2019 року для України набула чинності Багатостороння конвенція про застосування заходів до угод про уникнення подвійного оподаткування для протидії розмиванню податкової бази та вилученню прибутку з-під оподаткування (далі – MLI). Слід нагадати, що MLI – це конвенція, спрямована на реалізацію кроків плану BEPS (зменшення бази та переміщення прибутку) шляхом внесення поправок до конвенції про уникнення подвійного оподаткування (далі – Конвенції), що підпадають під дію MLI [101]. Таким чином, MLI суттєво вплине на оподаткування пасивного доходу (дивіденди, відсотки, роялті), що відбувається в Україні та виплачується нерезидентам, а також на оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні.

Зокрема, включення до Конвенції критерію основної мети, згідно з якою платники податків зможуть застосовувати пільгові ставки, передбачені Конвенціями, за умови, що отримання таких пільг не є однією з основних цілей будь-яких угод, прямо чи опосередковано пов'язаних із застосуванням таких пільг. Відтепер податкові органи зможуть заперечувати законність зниженої ставки платника податків відповідно до Конвенції на тій підставі, що останній не надає достатніх та обґрунтованих доказів того, що основною метою угоди є її отримання.

Не менш важливими є нові підходи до визначення та оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні. Зокрема, MLI доповнює Конвенцію правилами боротьби зі штучним ухиленням від постійного представництва за допомогою агентських угод та аналогічних стратегій [101]. Таким чином, змінилося формулювання так званого залежного агента, який укладає договори від імені нерезидента або відіграє ключову роль у укладанні таких договорів. Тепер постійне агентство, яке є залежним агентом, потенційно може існувати, коли людина не тільки фактично укладає контракти, а й відіграє важливу роль у їх укладанні на користь підприємства.

Національне законодавство прагне закріпити цю концепцію так званого залежного агента, яка застосовуватиметься до всіх потенційних постійних представництв, а не лише до тих, що передбачені Конвенціями, до яких застосовується MLI.

Таким чином, IT та інші підприємства, що працюють в Україні на основі агентських угод та аналогічних стратегій, мають провести внутрішній аналіз агентських та комісійних угод. Насамперед, необхідно переглянути повноваження представників (укладати контракти та вести переговори) з урахуванням концепції так званого залежного агента. Ймовірно, такий аналіз дозволить своєчасно скоригувати спірні положення агентських та аналогічних договорів, що у майбутньому унеможливить перекласифікацію платників податків у постійні офіси нерезидентів з відповідною доплатою у розмірі 18% прибуткового податку та 25% штрафів.

З 1 січня 2021 року ухвалено Закон № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» (далі – «Закон»). Більшість положень Закону набули чинності з 1 січня 2021 року, за винятком тих, де вказана пізніша дата набуття чинності. Так на законодавчому рівні закріпили в Україні правила оподаткування контрольованих іноземних компаній (далі – КІК).

Правила КІК є третім кроком у реалізації плану BEPS і вже діють у багатьох країнах світу [61]. Відповідно до правил КІК, прибуток контрольованої іноземної компанії дорівнює особистому доходу контрольованої нею особи (як фізичної, так і юридичної), тому на таку особу покладається обов'язок платити.

На сьогоднішній день уточнено правила для контрольованих іноземних компаній (КІК):

- встановлено, що за підсумками (у майбутньому) 2022-2023 звітних років інформація, отримана наглядовим органом за правилами КІК, не може бути

запитана та/або передана до правоохоронних органів та розглянута у кримінальному провадженні.

- скасовано вимогу про надання наглядовим органом первинних документів КІК разом із документацією з трансфертного ціноутворення [62].

Також зазначено умови «безподаткової» ліквідації іноземних юридичних осіб для фізичних осіб:

- додано вимогу про створення/реєстрацію іноземних юридичних осіб не пізніше 23 травня 2020 року;

- право користування вигодою надається кінцевим бенефіціарним власникам у разі отримання «ліквідаційного» доходу від номінальних власників.

Важливо відкласти набрання чинності правилами КІК з 1 січня 2021 року на 1 січня 2022 року з правом подання першого звіту КІК за 2022 рік разом із декларацією за 2023 рік. Відповідно, відкладено:

- термін застосування збільшених часток в іноземних організаціях для визнання КІК (25% замість 10%) – на 2022-2023 роки;

- період неможливості притягнення до кримінальної чи адміністративної відповідальності за порушення правил КІК – мораторій діятиме на 2022-2023 звітні роки;

- період незастосування відсотків та/або відсотків при визначенні та обчисленні прибутку КІК – не поширюється на результати 2022-2023 звітних років;

- перший звітний період для застосування певних правил розрахунку скоригованого прибутку КІК (визначених у статтях 392.3.2.1 – 392.3.2.4 ПКУ) розпочинається 1 січня 2023 року.

- терміни ліквідації іноземних організацій з метою застосування положень про звільнення від оподаткування КІК (стаття 170,131 ПКУ), що набирають чинності з 1 січня 2022 року [61]. У ході дослідження вважаємо за доцільне окреслити податкові пільги, що застосовуються при оподаткуванні ІТ-послуг у

зарубіжних країнах, та узагальнити інформацію про пільгове оподаткування таких послуг в Україні. Таким чином, досвід світових лідерів ІТ-сфери показує, що вони давно усвідомили перспективи інноваційних продуктів, які може створити індустрія програмного забезпечення, і що головною причиною успішного розвитку є введення податкового регулювання, а саме державної підтримки.

Таким чином, у США існує кілька особливих економічних зон та податкових режимів для ІТ-суб'єктів. У Каліфорнії 36 таких зон, у кожній з яких є можливість ретроспективно отримувати пільги. У 2009 році було прийнято закон, який зобов'язує всіх розробників програмного забезпечення, які створили нові робочі місця за останні п'ять років, отримати 40 000 доларів у рахунок погашення позичок та відшкодування сплаченого прибуткового податку з населення. Крім того, на федеральному рівні в США існують так звані податкові пільги для розробників програмного забезпечення [77], що передбачають зниження суми податкових зобов'язань з податку на прибуток на 20% від суми коштів, що спрямовуються на розробки та дослідження.

Китай також надає значні податкові пільги: знижена ставка ПДВ (0% для певних програмних послуг), пільгова ставка податку на прибуток (15% для компаній-розробників програмного забезпечення при базовій ставці 25%) та звільнення від мит під час імпорту інноваційного устаткування. Держава також відшкодовує весь ПДВ, сплачений за придбане у країні інноваційне устаткування [77].

У постсоціалістичних країнах фіскальна політика також спрямована на сприяння розвитку ІТ-технологій. Так, у Чехії суб'єкти індустрії програмного забезпечення можуть бути звільнені від податку на прибуток (чинна ставка – 19%) на 10 років. Словаччина надає податковий кредит до 35%. Крім того, європейські країни застосовують режим ІРВох у податковому регулюванні платників податків ІТ, надаючи часткове звільнення від прибуткового податку.

Такі пільгові податкові режими присутні, зокрема, у законодавстві Нідерландів, Люксембургу, Кіпру та Мальти [92].

Таким чином, податкові пільги у країнах спрямовані на зниження ПДВ, прибуткового податку, приросту капіталу та іноді застосовуються до прибуткового податку з населення. При цьому у різних країнах використовуються різні синтези податкових преференцій.

Для отримання державної підтримки та податкових пільг у більшості країн світу до компаній-заявників застосовуються досить суворі вимоги, що, своєю чергою, не дозволяє їм отримувати такі пільги.

Такими вимогами є:

- надання послуг повністю або частково на своїй території;
- обґрунтування та аргументація права на отримання податкових пільг;
- реєстрація програмних продуктів та сервісів, створених на його території;
- проходження відповідних етапів у держорганах та ін.

Узагальнюючи світовий досвід оподаткування ІТ-послуг, слід зазначити, що у зарубіжних країнах використовується поєднання чотирьох видів податкових пільг: податкове відрахування (зменшення податкової бази у сумі витрат), податковий кредит (зменшення підлягає сплаті податку на суму інвестицій), пільгові ставки (від податку на прибуток, ПДВ або як звільнення від мит), прискорена амортизація основних засобів.

З усіх цих пільг в Україні лише звільнення від ПДВ поширюється на всі операції з постачання програмного забезпечення. Тобто пільги застосовуються не конкретним суб'єктом, який отримав право їх використання, а всіма суб'єктами, виконують відповідні операції. Звідси випливає, що застосування такої пільги не є правом, а обов'язком платника податків. Отже, для України, яка досі успішно конкурувала на світовому ринку, необхідно створити податковий режим, аналогічний чинним у країнах-конкурентах. Податкові преференції, податкові

канікули та інші пільги для української ІТ-індустрії можуть суттєво стимулювати її розвиток до зарубіжних країн.

Висновки до розділу 3.

1. Проаналізований зарубіжний досвід реалізації податкового контролю у контексті протидії ухиленню від оподаткування є позитивним в контексті боротьби з несплатою податків і може бути запозиченим Україною для вдосконалення податкового законодавства і податкової системи.

2. У країнах, що розвиваються, можуть бути відсутні відповідні законодавчі інструменти для вирішення питань, пов'язаних з реалізацією певних механізмів Плану дій BEPS. Поширеною проблемою таких країн, зокрема України, є недосконалість законодавства або наявність законодавства, яке не усуває найважливіших ризиків.

3. Період економічної кризи змінив усталені бізнес-моделі низки галузей. Водночас ІТ-галузь – одна з небагатьох в Україні, яка може показати стабільне зростання в період кризи, поряд із збільшенням податкових платежів до бюджетів. Тому насамперед важливо, щоб і держава забезпечувала стабільність умов, що стали частиною успіху ІТ-індустрії. Поспішні законодавчі ініціативи в галузі оподаткування, ухвалені без належного обговорення з галуззю, можуть призвести як до погіршення умов ведення бізнесу, так і до скорочення податкових надходжень

ВИСНОВКИ

У магістерській дисертації поглиблено визначено теоретичні засади боротьби з ухиленням від сплати податків як актуального та суспільно шкідливого прояву тіньової економіки та надано практичні рекомендації щодо основних аспектів реалізації Плану BEPS. Дослідження дозволило отримати такі науково-теоретичні та практичні результати:

1. Феномен ухилення від сплати податків як суспільно небезпечного діяння визначається тим, що дане явище характерне не тільки для кризових чи перехідних економік, але й для економічно розвинених країн, оскільки в будь-якому суспільстві, незалежно від економічних умов його розвитку, є відповідні передумови розповсюдження цього явища: моральні, політичні, економічні, адміністративні, правові. Основна мета тіньової економіки – отримання незаконного прибутку шляхом ухилення від сплати податків, тому можемо сказати, що ухилення від сплати податків багато в чому пов'язане з тіньовою економікою. Що стосується напрямів вдосконалення протидії ухилення від сплати податків, необхідно застосовувати комплексний підхід як з погляду безпосередніх економічних процесів, так і з точки зору організаційно-правової інфраструктури для боротьби з цим явищем.

2. Основні міжнародні документи, які запобігають відхиленням від оподаткування та проаналізовані в даному дослідженні є: план BEPS, та Багатостороння конвенція про застосування угоди про уникнення подвійного оподаткування щодо заходів щодо запобігання розмиванню податкової бази та відшкодування прибутку (BEPS), оприлюднена ОЕСР 24 листопада 2016 р.

3. Пріоритетами для реалізації плану контрзаходів BEPS в Україні є: посилення контролю над трансфертним ціноутворенням, розкриття інформації про контрольовані іноземні компанії, уникнення подвійного оподаткування тощо.

4. Дослідження показало, що в Україні найпоширенішими засобами ухилення від сплати податків є масштабні зовнішньоекономічні операції за участі великих підприємств, особливо в сфері міждержаних проектів транскордонного співробітництва. Загальна сума коштів, які не надійшли до бюджету внаслідок таких операцій, становить сотні мільярдів гривень. Причому основними інструментами, що використовуються злочинцями, є трансферне ціноутворення у відносинах з нерезидентами та різні фінансові операції з ними, а також контрабанда та «сірий» імпорт із заниженою митною вартістю.

Крім того, існують і невеликі схеми, які переважно використовують спрощену систему оподаткування, якими зловживають переважно малий та середній бізнес (масштаби зловживань тут сягають мільярдів гривень). Проте слід підкреслити, що основна проблема у боротьбі з ухиленням від сплати податків в Україні полягає в тому, що головні винуватці – власники великих підприємств і великих політичних та бізнес-груп – мають значний політичний вплив, і тому для зменшення можливостей для великомасштабних зловживань потрібна політична воля та широка громадська підтримка.

5. Важливим інструментом боротьби з ухиленням від сплати податків є податковий контроль, основними засобами якого є: облік платників податків; інформаційно-аналітичний супровід діяльності контролюючих органів, проведення перевірок та звіряння та моніторинг контрольованих операцій.

Основними напрямками вдосконалення податкового контролю у контексті протидії ухиленню від сплати податків мають бути:

- вдосконалення національного законодавства, з урахуванням кращих досвідів держав, і неодмінна його адаптація до існуючих економічних умов;
- автоматизація процесу оподаткування, для підвищення ефективності використання наявних людських ресурсів, звірки даних з різних джерел інформації задля виявлення випадків ухилення від сплати податків;

- підвищення ефективності податкових перевірок, що дозволить за рахунок автоматизованого відбору платників для документальних перевірок підвищити ймовірність виявлення ухилення від сплати податків за умови загального скорочення кількості перевірок та інспекторів.

6. Удосконалення системи податкового адміністрування, що має ґрунтуватися на партнерських відносинах між платниками податків з одного боку та податковими органами, як представника держави з іншого, але на засадах дотримання законодавства та рівності прав на захист у разі порушення прав таких осіб.

7. Саме комплексне поєднання вищезгаданих заходів щодо вдосконалення контролю за сплатою податків та зборів та ефективне застосування провідного закордонного досвіду у цій сфері допоможе протидіяти такому негативному явищу сучасного економічного життя, як ухилення від сплати податків.

8. Верховна Рада прийняла закон, який врегульовує податкові умови спеціального правового режиму «Дія City». Для стимулювання інвестицій в ІТ-галузь звільнені від оподаткування доходи фізосіб у вигляді дивідендів, нарахованих компанією-резидентом, за умови їх виплати не частіше ніж один раз на 2 роки, щоб стимулювати компанії реінвестувати кошти в свій розвиток. А у зв'язку з набранням чинності 16.04.2022 Закону України від 01 квітня 2022 року № 2173-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» для ФОП ІТ є можливість перейти на сплату єдиного податку за ставкою 2 %. При цьому перехід на нову ставку є добровільним, тобто потрібно подати заяву. Цей податок обчислюється від суми отриманого доходу, тобто виручки - суми коштів, що надійшла на рахунок чи була отримана у вигляді готівки. Але від сплати імпортного ПДВ такі платники ЄП не звільнені. Тож у цьому разі ПДВ доведеться сплачувати у повному обсязі.

9. Одним з важливих питань сьогодні є подвійне оподаткування українців, які тимчасово виїхали до країн ЄС у зв'язку з війною в Україні. Дану проблему можна вирішити лише переглядом відповідних чинних договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною з іншими країнами. Україна вживає заходів, аби зібрати та надати українцям за кордоном максимум інформації. Зокрема, в яких країнах та за яких умов справді є ризик стати платником податків, і в яких такий ризик відсутній. При цьому, згідно чинним угодам, кожен конкретний випадок подвійного оподаткування в кожній країні має розглядатися окремо.

10. Для ефективного вирішення поставлених завдань у роботі необхідно:

1) імплементувати міжнародні норми в національне законодавство у цій сфері правового регулювання;

2) розробляти актуальні для сучасних умов методологічні та методичні засади контролю за сплатою податків та зборів;

3) впроваджувати зміни в систему податкового адміністрування на основі плану BEPS;

4) підвищувати професійність спеціалістів з питань податкового обліку, адміністрування та контролю.

5) покращити взаємодію державних органів, які долучені до процесу протидії ухиленню від сплати податків ;

8) налагодити міжнародний автоматичний обмін інформацією щодо оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акентьева О.Б. Шляхи вдосконалення системи податкових перевірок та взаємовідносин контролюючих органів з платниками податків. URL : <http://nauka.kushnir.mk.ua>
2. Податки в Німеччині: все, що вам потрібно про них знати. URL : <https://neotax.eu/uk/blog/podatki-v-nimechchini-vse-sho-vam-potribno-pro-nikh-znati>
3. Базилюк А.В., Коваленко С.О. Тіньова економіка в Україні : монографія. К.: НДЕІ Мінекономіки України, 1998. 372 с.
4. Баранов С. О. Основні методи впливу держави на тіньову економіку. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 6. С. 32 – 37.
5. Більше третини української економіки – в тіні. URL : <http://www.epravda.com.ua/news/2009/07/31/202187>
6. Бурдонова О.Ю. Податковий контроль В Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. URL: http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id
7. Харченко О. О. Проблема ухилення та уникнення від сплати податків URL: <http://naukam.triada.in.ua/index.php/konferentsiji/46-shistnadtsyata-vseukrajinska-praktichno-piznavalna-internet-konferentsiya/338-problema-ukhileniya-ta-uniknennya-vid-splati-podatkov>
8. Вишневський В., Веткін А. Відхід від сплати податків: теорія і практика: монографія. Донецьк: ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. 294 с.
9. Воронкова О.М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації. Інноваційна економіка. 2012. № 2 (28). С. 239 – 243.

10. Гордієнко М.Г. Тіньова економіка як резерв соціальних перетворень. Право та управління. 2011. № 4. С. 61 – 69.
11. Гупаловська М.Б. Податковий контроль як засіб підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами. Фінансовий простір. 2016. № 3. С. 20 – 23.
12. Детюк Т.Г. Організація документальних податкових перевірок в умовах податкового кодексу. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua>
13. Дозорець П.М. Контроль за сплатою податків та інших обов'язкових платежів - пріоритетний напрям діяльності органів Державної фіскальної служби України. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Вип. 5. Том 2. С. 117 - 120.
14. Дозорець П.М. Контроль органів Державної податкової служби за сплатою податків та інших обов'язкових платежів. Вісник Національного університету ДПС України. 2010. № 1. С. 48 – 55.
15. Дроговоз Ю Як та навіщо реформувати Державну фіскальну службу України. URL : <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28826.pdf>
16. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: навчальний посібник. Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. 248 с.
17. Дубровський В. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше. URL : <https://voxukraine.org/uk/rejting-shem-uhilennya-vid-podatkov-ina-chomu-ukrayinskij-byudzheth-vtrachaye-najbilshe/>
18. Дубровський В. Тіньова економіка України: рейтинг схем ухилення від податків. URL : <http://cripo.com.ua/investigations/?p=242670/>
19. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / Інститут соціально-економічної трансформації. Київ, 2017. 40с.
20. Економічна енциклопедія. К.: Академія, 2002. Т. 3. 869 с.

21. Єлізаров А. Неформальна економіка як складова тіньової економіки: сутність та методи оцінки. Економіст. 2005. №11. С. 45 – 49.
22. Жалило Я. Тіньова економіка – і тягар і спасіння. Фондовий ринок. 2005. № 20. С. 36 – 39.
23. Жвалюк В. Головні зусилля – на викриття резонансних злочинів у сфері оподаткування. Вісник ПСУ. 2009. № 39. С. 4 – 5.
24. Жеребних А.М., Онишко С.В. Проблема збирання податків в Україні: стан та шляхи розв’язання. Фінанси України. 2010. № 7. С. 104 – 108.
25. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні: монографія. К: Вид-во КНЕУ ім. В Гетьмана, 2009. 236 с.
26. Журавський В. Прозорі аспекти економічної тіні. Голос України. 2006. №34. С. 25 – 29.
27. Заглада І. Виявлення схеми мінімізації сплати податків. Фінансовий контроль. 2009. № 2 (49). С. 24-29.
28. [Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2019 рік](https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html) <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
29. Звіт Державної фіскальної служби України за 2019 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/data/files/310866.pdf>
30. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2020 рік <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
31. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
32. Публічний звіт ДПС за 2020 рік URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254901.pdf>
33. Звітність багатонаціональних підприємств як інструмент протидії агресивному податковому плануванню : монографія / Т. І. Єфименко, Я. В. Олійник, Т. А. Бондар та ін. ; за ред. Л. Г. Ловінської ; ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2019. 220 с

34. Загальні тенденції тіньової економіки (01-09'2020) департамент стратегічного планування та макроекономічного прогнозування. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. Департамент стратегічного планування та макроекономічного прогнозування URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=ukUA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
35. Іваницька О. М. Методологічні проблеми аналізу розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS) / О. М. Іваницька, Т. В. Кошук // Фінанси України. - 2021. - № 6. - С. 55-71.
36. Ковальський В. Врятувати економіку: Верховна Рада взялася за офшори. URL : <https://vechirniy.kyiv.ua/news/vryatuvaty-ekonomiku-verkhovna-rada-vzyalasya-za-ofshory>
37. Кодацкий В. Зарубежный опыт деятельности налоговых органов. Підприємництво, господарство, право. 2006. № 5. С. 7 – 10.
38. Коротун, В.І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2010. № 6. С. 21 – 24.
39. Курілов Є., Кругляк В. Приєднання України до Плану BEPS URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006198-priyednannya-ukrayini-do-planu-beps>
40. Кузьмук Н.І. Податковий контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування. Науковий вісник ХДУ. Серія : Економічні науки. Вип. 11. Ч. 2. 2015. С. 123 – 126.
41. Лещук І.В. Методичні засади оцінювання та пріоритети підвищення ефективності податкового контролю в Україні. Наша перспектива. 2014. № 3. С. 59 – 66.
42. Литвинчук І.В. Податковий контроль: напрями удосконалення. Вісник ЖДТУ. 2016. № 2. С.48 – 53.

43. Лист ДПАУ від 01.02.2011 р. № 2548/7/16-1517-26. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1668-2548.html>
44. Мазур І.І., Варналій З.С. Тіньова економіка: навчально-методичний комплекс. К.: ВПЦ «Київський університет», 2004. 243 с.
45. Майдан Ю.А. Зарубіжний досвід організації контролю у сфері оподаткування та оцінка можливості його застосування в умовах економіки України. URL:<http://libfor.com/engine/print.php?newsid=3407>
46. Мельник М.І., Лещук І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України». 2015. 330 с.
47. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 12. С. 32 – 38.
48. Наказ Державної фіскальної служби України від 17.07.2015 № 511 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю». URL : <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/print-66306.html>
49. Неформальна зайнятість населення України у 2019 році. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>
50. Нідзельська О. Система оподаткування у Франції. Вісник податкової служби. 2005. № 33. С. 12 – 17.
51. Новоселецька О. «За» і «проти» легалізації тіньової економіки. Економіка. Фінанси. Право. 2005. № 12. С. 26 – 32.
52. Олійник Ю. Тенденції IT-оподаткування: COVID-19, ФОП та BEPS. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100017754-tendentsiyi-it-opodatkuvannya-covid-19-fop-ta-beps>

53. Олійник Я. В., Кучерява М. В. Оцінка готовності України до міжнародного автоматичного обміну інформацією в податкових цілях. *Фінанси України*. 2021. № 2. С. 85–97. URL: doi.org/10.33763/finukr2021.02.085.
54. Олейнікова Л. Г., Долженко І. І. Удосконалення податкового контролю в Україні на основі реалізації інструментів плану BEPS та автоматичного обміну інформацією. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 3. С. 79–94. URL: doi.org/10.33763/npndfi2020.03.079.
55. Опендатабот. Скільки IT-спеціалістів в Україні: +29 тисяч за рік згідно з Мін'юстом URL: <https://dou.ua/lenta/articles/how-many-devs-in-ukraine-2020/>
56. Організація податкового контролю: міжнародний досвід. URL : <http://zak.sta.gov.ua/news/organizatiya-podatkovogo-kontrolyu-mizhnarodniy-dosvid>
57. Паєнтко, Т.В. Мінімізація податкових платежів та її наслідки для держави. *Фінанси України*. 2010. № 8. С. 44 – 52.
58. Паславська Р.Ю. Показники оцінки системи адміністрування податків в Україні. *Економічний простір*. 2016. № 107. С.151 – 159.
59. Пахненко О.М., Семенов А.Ю. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5317>
60. Пилипів В.В., Тарангул В.І. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування. *Науковий вісник національного університету ДПС України*. 2014. № 64. С. 188 – 194.
61. Податковий Кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
62. Податкове законодавство України у сфері на дання IT-послуг / Офіційний сайт компанії Делойт в Україні. URL <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/itukraine.html>

63. Податкові системи зарубіжних країн / За заг. ред. М.Я. Азарова. К.: «Видавничий дім «Компютерпрес»», 2004. 240 с.
64. Подік І.І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. Економіка та держава. 2017. № 4. С. 46 – 51.
65. Попова С.М. Взаємодія контролюючих органів державних податкової та митної служб з правоохоронними органами. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2012. № 4 (2). С. 146 – 153.
66. Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології. К.: Правові джерела, 2007. 214 с.
67. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>
68. Прокопик О.І. Шляхи детінізації економіки України та її особливості. Банківська справа. 2008. № 2. С. 56 – 66.
69. Проникнення інтернету в Україні: методологія дослідження URL: https://inau.ua/sites/default/files/file/1910/dani_ustanovchyh_doslidzhen_iii_kvartal_2019_roku.pdf
70. Проскура К.П. Оцінка ефективності податкового контролю в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 10. С. 13 – 18.
71. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України : монографія / С. С. Брехов, В. І. Коротун, О. Є. Сушкова та ін. ; за заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 344 с.
72. Публічний звіт Державної податкової служби України за 2020 рік. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyni-materiali/454960.html>

73. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. № 22. С. 169 – 176.
74. Рева Д.М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу. URL : <http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf>
75. Рекомендації з реалізації Плану дій BEPS (мінімальні стандарти) від 28.04.2017 URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249982923&cat_id=244277212
76. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції. Право України. 2007. № 10. С. 79 – 82.
77. Савчук В.А. Світовий досвід адміністрування податків. Університетські наукові записки. 2013. № 2 (46). С. 353 – 358.
78. Сидоренко Т.О. Детінізація економіки та легалізація капіталу в Україні. Інноваційна економіка. 2011. С. 148 – 153.
79. Сідорська О.З. Оцінка ефективності взаємовідносин між податковими органами і платниками податків в Україні та напрями підвищення рівня податкової культури. Науковий збірник Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника. 2013. № 9. С. 236 – 240.
80. Соловйова Ю.О. Податковий контроль як спеціальний вид державного фінансового контролю. URL : <http://www.lex-line.com.ua/?go>
81. Соловйова Ю.О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. Економіка и право. 2014. № 3 (25). С. 97–101.
82. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора : Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. К.: Основи, 1998. 803 с.
83. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2018 – 2021 рр. : наказ ДФС України від 24.05.2017 р. № 80. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A

1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD
_2019.pdf

84. Стратегічні ініціативи ДФС до 2020 року. URL :
https://vignette.wikia.nocookie.net/platform/images/1/10/Стратегічні_ініціативи_розвитку_ДФС_до_2020_року.pdf
85. Тимошенко А. О. Оподаткування послуг в ІТ сфері: проблеми та перспективи
URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2018/12.pdf
86. Тищук Т.А. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання. Національний інститут стратегічних досліджень. К. : НІСД, 2011. 31 с.
87. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні в контексті протидії ухиленню від оподаткування. Інфраструктура ринку. 2017. Вип. 4. С. 133 – 137.
88. Звіт про хід виконання завдань і заходів Стратегічного плану діяльності Міністерства фінансів України на 2018 – 2021 роки за 2019 рік. URL :
https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD_2019.pdf
89. Указ Президента України від 28.04.2016 р. № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон»
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2016#Text>
90. Фінансовий моніторинг / Офіційне Інтернет-представництво при НБУ України. URL : <http://www.bank.gov.ua>
91. Финанси: Оксфордський тлумачний словник. К.: Весь світ, 1997. 634 с.
92. Хіміч К., Маркова Л. Досвід адміністрування податків у країнах з розвиненою економікою та можливості його адаптації в Україні. Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. Серія : Економічні науки. 2010. С. 150 – 156.

93. Хоменко В. П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2015. № 1 (94). С. 28–36.
94. Хоменко В. П. Організація запобігання злочинам у фіскальній сфері: трирівневий підхід. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2016. № 2 (99). С. 187–201.
95. Шавло І., Шкуренко Н. Податковий контроль у системі податкового адміністрування. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 2. С. 220 – 223.
96. Шевчук О.А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики. Экономика и управление. 2014. № 4. С. 26 – 34.
97. Шевчун Н.О. Організація роботи податкової служби. URL : <http://intkonf.org/shevchuk-no-organizatsiya-roboti-podatkovoyi-sluzhbi/>
98. Україна: кількість інтернет-користувачів зросла до 23 мільйонів. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-technology/2797152-v-ukraini-kilkist-internetkoristuvaciv-zroslo-do-23-miljoniv.html>
99. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. OECD Publishing, 2013. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
100. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project / OECD. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>.
101. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
102. Larin Gilles N. Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – A Study

- Framework / Gilles N. Larin, Robert Duong, and Marie Jacques // Canadian tax journal / revue fiscale canadienne. – 2008. – Vol. 56, № 1. – P. 143–159.
103. Riedel N. Quantifying International Tax Avoidance: A Review of the Academic Literature. *Review of Economics*. 2018. Vol. 69 (2). P. 169–181. URL: doi.org/10.1515/roe-2018-0004.
104. Quantifying the OECD BEPS indicators: An update to BEPS Action 11 / D. Klein, Ch. A. Ludwig, K. Nicolay, Ch. Spengel. *ZEW Discussion Papers*. 2021. No. 21-013. URL: doi.org/10.2139/ssrn.3792823.
105. The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation URL: <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm#events>
106. The influence of BEPS initiatives on forensic expertise concerning the issue of transfer pricing I. Hrinenko Yu. Hrinenko. URL: http://digest.kndise.gov.ua/wp-content/uploads/2020/06/Криміналістика_65_друк_новий-575-584.pdf
107. Prokopenko N. IT financing: opportunities and risks. *Економіка і управління*. — Київ, 2016. — №1. — С. 92—95. URL: