

ISSN 0134–6393 (Print)
ISSN 2415–8240 (Online)

**ЗБІРНИК
НАУКОВИХ ПРАЦЬ
УМАНСЬКОГО
НАЦІОНАЛЬНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ
САДІВНИЦТВА**

засновано в 1926 р.

Частина 2
Економічні науки

**ВИПУСК
98**

Умань – 2021

УДК 63(06)

Згідно наказу Міністерства освіти і науки України № 1301 від 15 жовтня 2019 р. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва включено до категорії Б Переліку наукових фахових видань України з економічних (051, 072, 073, 075, 076, 241, 281) та сільськогосподарських і технічних (101, 181, 201, 202, 203, 206) спеціальностей.

Збірник наукових праць Уманського НУС індексується: Index Copernicus, Google scholar, ulrichweb.serialssolutions, crossref.

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Головний редактор – **Непочатенко Олена Олександрівна**, доктор економічних наук, професор, ректор Уманського національного університету садівництва, Україна

Заступник головного редактора – **Мальований Михайло Іванович**, доктор економ.наук, професор, кафедри фінансів, банківської справи і страхування Уманського національного університету садівництва, Україна

Члени редколегії:

Джелонек Дорота – доктор філософії, доцент кафедри менеджменту Ченстоховського політехнічного університету, Польща

Котулік Ростислав – доктор філософії, професор кафедри економіки Пряшівського університету в Пряшеві, Словаччина

Мудрак Руслан Петрович – доктор економічних наук, професор, кафедри економіки Уманського національного університету садівництва, Україна

Матусікова Даніела – доцент кафедри туризму і готельного управління Пряшівського університету в Пряшеві, Словаччина

Штефко Роберт – доктор філософії, професор кафедри маркетингу та міжнародної торгівлі управління Пряшівського університету в Пряшеві, Словаччина

Нестрерчук Юлія Олександрівна – доктор економічних наук, професор, кафедри підприємництва, торгівлі та біржової діяльності Уманського національного університету садівництва, Україна

Новак Інна Миколаївна – доктор економічних наук, професор, кафедри менеджменту Уманського національного університету садівництва, Україна

Прокопчук Олена Тодорівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, банківської справи і страхування Уманського національного університету садівництва, Україна

Транченко Людмила Володимирівна – доктор економічних наук, професор, кафедри туризму та готельно-ресторанної справи Уманського національного університету садівництва, Україна

Харенко Андрій Олександрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри маркетингу Уманського національного університету садівництва, Україна

Костецька Катерина Василівна – кандидат с.-г. наук, доцент кафедри технології зберігання і переробки зерна Уманського національного університету садівництва, Україна (**відповідальний секретар**)

Діордієва Ірина Павлівна – кандидат с.-г. наук, ст. викладач кафедри генетики, селекції рослин та біотехнології Уманського національного університету садівництва, Україна (**технічний секретар**)

Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва / Редкол.: О. О. Непочатенко (відп. ред.) та ін. Умань : Редакційно-видавничий відділ Уманського НУС, 2021. Вип. 98. Ч. 2 : Економічні науки. 255 с.

Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва

висвітлює результати наукових досліджень, проведених працівниками Уманського національного університету садівництва та інших навчальних закладів Міністерства освіти і науки України і науково-дослідних установ НААН України.

Рекомендовано до друку Вченою радою Уманського НУС,
протокол № 7 від 17 червня 2021 р.

Відповідальність за достовірність цифрового матеріалу, фактів, цитат, власних імен, географічних назв, назв підприємств, організацій, установ та іншої інформації несуть автори статей. Висловлені у цих статтях думки можуть не збігатися з точкою зору редакційної колегії і не покладають на неї ніяких зобов'язань.

© Уманський національний університет садівництва, 2021

ЧАСТИНА 2

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

ЗМІСТ

ЧАСТИНА 2

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

<i>О. О. Непочатенко, О. Т. Прокопчук, М. І. Мальований</i>	ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ВИКОРИСТАННЯ ПОТЕНЦІАЛУ АГРОСТРАХУВАННЯ.....	6
<i>П. К. Бечко, Н. В. Бондаренко, В. П. Бечко, О. С. Наталич</i>	ІННОВАЦІЙНИЙ РОЗВИТОК КРЕДИТНОГО РИНКУ.....	20
<i>М. І. Мальований, О. Т. Прокопчук, М. М. Мальована</i>	КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ПРОГРАМ МІКРОСТРАХУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	29
<i>П. К. Бечко, С. А. Власюк, О. В. Пономаренко, В. І. Нагорний</i>	ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КРЕДИТУ І ЙОГО РОЛЬ У РОЗВИТКУ БАНКІВСЬКОГО КРЕДИТУВАННЯ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ.....	41
<i>Л. М. Нецадим, С. В. Тимчук, Н. В. Терещук</i>	ТУРИСТИЧНЕ РАЙОНУВАННЯ ТЕРИТОРІЇ ЧЕРКАСЬКОГО РЕГІОНУ.....	51
<i>О. О. Непочатенко, П. К. Бечко, В. П. Бечко, С. А. Пташник</i>	АГРЕСИВНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ.....	57
<i>В. С. Уланчук, С. Ю. Соколюк, О. В. Жарун, М. А. Коротєєв, О. С. Тупчій</i>	АНАЛІЗ ЕКОНОМІКО-СТАТИСТИЧНИХ ПОКАЗНИКІВ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ.....	69
<i>О. В. Загороднюк, М. О. Гоменюк</i>	КОРПОРАТИВНИЙ ТАЙМ МЕНЕДЖМЕНТ: СУЧАСНА НАУКОВА КОНЦЕПЦІЯ.....	81
<i>Б. С. Гузар, О. М. Трус</i>	ОЦІНКА ТА АНАЛІЗ БЮДЖЕТНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ.....	89
<i>О. О. Непочатенко, П. К. Бечко, Н. В. Лиса, С. А. Пташник</i>	ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ ПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПІДТРИМКИ.....	110
<i>С. М. Колотуха, К. М. Мельник, О. В. Пономаренко</i>	ПРОБЛЕМИ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ.....	123

<i>О. В. Пономаренко</i>	ОСОБЛИВОСТІ ДІЛОВОГО ІНОЗЕМНОГО МОВЛЕННЯ В СУЧАСНОМУ ФІНАНСОВО- ЕКОНОМІЧНОМУ СЕРЕДОВИЩІ.....	134
<i>П. К. Бечко, Н. В. Лиса, В. П. Бечко С. А. Пташник</i>	ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ МОДИФІКАЦІЇ ВІДНОСИН ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ І ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	143
<i>О. Г. Пенькова, А. О. Харенко, Є. М. Кулішенко</i>	ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІННЯ МАРКЕТИНГОВОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО МАШИНОБУДУВАННЯ НА ВНУТРІШНЬОМУ ТА ЗОВНІШНЬОМУ РИНКАХ.....	153
<i>К.В. Васильковська, О. О. Андрієнко, В. О. Малаховська</i>	ДИНАМІКА ВИРОБНИЦТВА ОЛІЙНИХ КУЛЬТУР В УКРАЇНІ ТА АНАЛІЗ ЕКСПОРТУ ОЛІЇ.....	166
<i>К. С. Холявіцька</i>	ТЕРИТОРІАЛЬНА ГРОМАДА ЯК СУБ'ЄКТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ТЕРИТОРІЇ.....	177
<i>О. В. Ролінський, Б. С. Гузар, Ю. В. Улянич, О. В. Пономаренко</i>	РОЗВИТОК ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ НА СТРАХОВОМУ РИНКУ УКРАЇНИ.....	186
<i>N. V. Bondarenko, S. A. Vlasiuk, T. A. Derkach</i>	INVESTMENT ATTRACTIVENESS OF UKRAINIAN AGRARIAN SECTOR.....	195
<i>С. Ю. Соколюк, І. І. Чернега, О. В. Жарун, М. А. Коротєєв, О. С. Тупчій</i>	ФОРМУВАННЯ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОЕКТУ ШЛЯХОМ ПРИЙНЯТТЯ ЕФЕКТИВНИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ.....	203
<i>L. V. Lukashenko, O. A. Demianushyna</i>	ANALYSIS OF FINANCIAL SUPPORT OF EDUCATIONAL INSTITUTIONS IN THE CONDITIONS OF REORGANIZATION.....	211
<i>А. П. Бурляй, В. С. Костюк, Л. В. Смолій, А. А. Осіпова</i>	СУЧАСНІ ТЕОРІЇ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ: СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ.....	221
<i>О. С. Тюшкевич</i>	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ТЕОРІЇ.....	232
<i>С. Ю. Соколюк, О. С. Тупчій, О. В. Жарун, М. А. Коротєєв</i>	СУТНІСТЬ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ В МИТНІЙ СПРАВ.....	244

the synergistic effect. The synergetic effect provides an increase in efficiency as a result of integration, the merging of individual parts into a single system by creating a systemic effect. Synergism means the excess of the sum of the factors that make it up. The synergistic effect provides an opportunity to solve the problems of the relationship between different activities of one or more entities to achieve higher results than in the case of autonomous actions for each activity of each enterprise that operates in a particular group of enterprises. Optimization due to the interaction of all activities on the basis of the synergetic effect is strategic in nature, because it provides advantages over other entities. Thus, we can conclude that Cherkasy region has objective prerequisites for tourism development. Certain shortcomings of modern territories are an obstacle to tourism development, but they cannot be interpreted as impeding the development of the industry in the region.

Key words: zoning, tourism, region, recreation, recreational opportunities, heritage.

УДК 336.2:338.246.025.2

DOI 10.31395/2415-8240-2021-98-2-57-68

АГРЕСИВНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ

О. О. НЕПОЧАТЕНКО, доктор економічних наук

П. К. БЕЧКО, кандидат економічних наук

В. П. БЕЧКО, кандидат економічних наук

С. А. ПТАШНИК, кандидат економічних наук

Уманський національний університет садівництва

У статті сформовано і систематизовано авторський підхід щодо законодавчого закріплення в Податковому кодексі України сутності економічних категорій «агресивне податкове планування», «мінімізація податкових зобов'язань». Ці терміни широко використовуються в практичній діяльності ОЕСР та країн з розвинутими ринковими відносинами. В статті висвітлені результати роботи 10-ї Робочої групи ОЕСР щодо агресивного податкового планування і Форуму ОЕСР з податкового адміністрування. Узагальнені питання щодо невідповідності бази оподаткування, що дає можливість платникам податків мінімізувати та ухилитись від їх сплати.

Ключові слова: агресивне податкове планування, ухилення від сплати податків, мінімізація податкових зобов'язань, прозорість і розкриття інформації, виведення прибутку з-під оподаткування.

Постановка проблеми. Розроблення та ухвалення Податкового кодексу України є першим етапом реалізації вітчизняної податкової реформи, основною метою якого є теоретичне обґрунтування побудови сучасної соціально орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки. Пріоритетним завданням реалізації реформ вітчизняної податкової системи є підвищення ролі

податкового адміністрування, здатного забезпечити зростання загального рівня оподаткування за умови фіскальної ефективності. Повнота використання бази оподаткування, руйнування схем мінімізації та ухилення від сплати податків, перегляд механізму надання податкових пільг є актуальними впродовж розвитку вітчизняної податкової системи. Стратегічно важливим завданням на міжнародному рівні є пошук ефективних механізмів протидії агресивному податковому плануванню, яке знижує фіскальну ефективність податкових систем в світовому масштабі в цілому і вітчизняної податкової системи, зокрема. В останні роки спостерігається активне обговорення протидії стратегічному плануванню на форумах міжнародних організацій (G20) та ОЕСР. Результатами такої діяльності є напрацювання спільних стандартів та підходів щодо мінімізації агресивного податкового планування та впровадження ефективних механізмів його протидії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оцінка сучасного стану протидії схемам агресивного податкового планування, визначення дієвої практики її протидії всебічно досліджена і застосовується в країнах з розвинутими ринковими відносинами. В той же час, їх адаптація у вітчизняну податкову систему поки що перебуває на стадії розроблення. Запровадження механізму протидії агресивному податковому плануванню у вітчизняну податкову систему здатне вдосконалити процедури податкового контролю, підвищити дієвість протидії мінімізації податкових зобов'язань, руйнування схем ухилення від сплати податків. Цій проблемі присвячені праці як зарубіжних, так і вітчизняних вчених, зокрема О. Антіпова [3], В. Бичкова [4], С. Брехова [5, 6], Е.Вилкової [7], В. Пригоцького [9], К. Проскури [11] та багато інших. В той же час, питання агресивного податкового планування за сучасних умов, його роль у формуванні та регулюванні податкової політики, адмініструванні податків ще не повною мірою досліджені, потребують подальшого вивчення, застосовуючи зарубіжний досвід з метою його адаптації у вітчизняну податкову систему.

Метою статті є обґрунтування теоретичних аспектів протидії агресивного податкового планування, мінімізації, ухилення від сплати податків з використанням світового досвіду та його адаптація у вітчизняну податкову систему.

Методика дослідження. Методологічною та теоретичною основами дослідження є економічна теорія, наукові розробки закордонних та вітчизняних вчених з проблем агресивного податкового планування. У процесі дослідження використані такі методи дослідження: абстрактно - логічний, порівняння, монографічний та наукового узагальнення.

Результати досліджень. Податки за сучасних умов є основним джерелом доходу держави для фінансування її діяльності. Переважна більшість фінансових ресурсів інкасується із застосуванням фіскальних механізмів, що призводить до зростання податкового тиску на платників податків – фізичних та юридичних осіб. Враховуючи основні характеристики цих платежів – їх примусовий характер, відсутність будь – якого відшкодування, то стає цілком зрозумілою реакція платників податків, спрямованих на ухилення та мінімізацію виплат за податковими зобов'язаннями, визначеними для них чинним податковим

законодавством. З огляду на це, держава тільки в тому випадку може реально використовувати податки через властиві їм функції, перш за все, фіскальну і стимулюючу, якщо в суспільстві створена атмосфера поваги до податків, заснованих на розумінні як економічної необхідності існування податкової системи, так і встановлених державою правил справляння конкретних податків. Це досягається за умови здійснення державою економічно виваженої та збалансованої податкової політики, із застосуванням єдиної комплексної системи податків на основі науково обґрунтованого податкового навантаження, що унеможливорює ухилення від сплати та мінімізації податків. Все це в сукупності призвело до напрацювання платниками податків схем, які дають змогу мінімізувати та ухилятися від сплати податків.

Протягом останнього часу все більшої значущості набувають інтенсивні процеси щодо інтеграції економічних систем країн. Це пов'язано з міжнародним рухом таких класичних чинників виробництва як трудові ресурси та капітал. Як було зазначено ОЕСР, ще в 1920-х рр. Ліга Націй акцентувала увагу на важливості уніфікації податкових систем країн з метою запобігання подвійному оподаткуванню, інструментом вирішення чого мало стати створення узгоджених правил міжнародного рівня в цій сфері. Однак, як це часто трапляється на практиці, на перший погляд доречне рішення призводить до не зовсім очікуваних результатів. З огляду на це, у європейських податківців з'явився новий термін - «агресивне податкове планування». Термін «агресивне податкове планування» був використаний в 2011 р, в звіті Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) з боротьби з агресивним податковим плануванням за рахунок поліпшення прозорості та обміну інформацією [1]. У тому ж 2011 р ОЕСР оприлюднила звіт «Про використання накопичених збитків за допомогою заходів агресивного податкового планування» [1]. В грудні 2012 р. оприлюднені рекомендації Комісії Євросоюзу з боротьби з цим явищем в яких акцентована увага на те, що податкове планування є агресивним, коли для зниження податкового навантаження використовуються недосконалість і нестиковки податкових систем різних країн [2]. Здебільшого використання таких прогалин дає можливість отримати дохід, який ніде, тобто в жодній із задіяних країн не підлягає оподаткуванню. Агресивне планування включає податкову позицію, яка є раціональною, проте призводить до такого результату, який є непередбаченим для податкових органів, з огляду на його невідповідність меті закону. Тобто – це застосування податкової позиції, яка є вигідною для платника податків. В цьому разі відсутня реакція відповідних органів про те, що в законодавстві існує невизначеність окремих норм, що може призвести до неоднозначного їх застосування. З огляду на це, увага акцентується на умисному неповідомленні платником відповідних органів про колізійну ситуацію через фактичну відсутність законодавства під яким прийнято розглядати його зрозумілість та точність.

Агресивне податкове планування не є злочином, оскільки податковий злочин – це умисне ухилення від сплати податку, коли відбуваються дії, що йдуть врозріз з положеннями податкового права. Злочинним є приховування доходів, навмисне спотворення даних, зазначених у декларації. Так, злочинним можна вважати

несплату податків компаніями-одноденками, штучне маніпулювання цінами, включення в декларацію фіктивних витрат. В той же час, при агресивному податковому плануванні відсутнє приховування об'єкта оподаткування та штучне заниження податкової бази. Агресивне податкове планування, що допускає використання прогалін, не йде врозрід з нормою права, не є порушенням за яке встановлюється штраф, оскільки все відбувається в межах закону. Компанія просто використовує для власної вигоди різницю в системах оподаткування різних держав [7, с. 112].

Сутність агресивне податкове планування немає нормативного закріплення в чинному вітчизняному податковому законодавстві. Таке поняття використовується в рамкових концепціях Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). Агресивне податкове планування – це новий термін, що використовується фіскальними органами лише окремих країн, зокрема США, Великобританією, Австралією, Канадою та інших країн.

Використання прогалін в міждержавному податковому законодавстві дає можливість суб'єкту господарювання отримати дохід, який в жодній із задіяних країн не підлягає оподаткуванню, і це не можна вважати податковим злочином. З огляду на це, предметом занепокоєння для податкових органів є ризик того, що ці наслідки можуть бути відмінними від тих, які прописані законодавцем. Ситуація ускладнюється тим, що часто між моментом, коли відповідна схема винайдена і пущена в хід, і тим, коли податкові органи її виявлять і буде прийняте відповідне законодавство щодо її протидії, може пройти багато часу. Це створює для платника податків сприятливу податкову ситуацію, яка дає можливість приховувати внаслідок невизначеності в чинному податковому законодавстві суми податків. З огляду на це, предметом занепокоєння для податкових органів є ризик того, що платник податків не повідомить про цю подію, чи про можливі ризики, пов'язані з «сірими зонами» законодавства.

Проведені дослідження свідчать, що агресивне податкове планування як порівняно нова категорія ще потребує кропітких доробок з боку тих міжнародних структур, які виступили її авторами. Зазначимо, що ОЕСР запропоновані два дещо розпливчаті та вже розкритиковані експертами визначення щодо агресивного податкового планування. Так, відповідно до однієї з дефініцій – це планування, що включає податкову позицію, яка є раціональною, проте призводить до такого результату, який є непередбаченим для податкових органів, з огляду на його невідповідність меті закону [5]. Згідно з другим квазі-визначенням, це застосування податкової позиції, яка є вигідною для платника, з огляду на відсутність з його боку повідомлення відповідних органів про те, що в законодавстві існує невизначеність окремих норм, що може призвести до неоднозначного його застосування [4, с. 121]. Тобто, увага акцентується на умисному неповідомленні платником відповідних органів про колізійну ситуацію через фактичну відсутність законодавства, під яким прийнято розглядати його зрозумілість та точність.

Сучасна вітчизняна податкова система на законодавчому рівні не передбачає заходи протидії щодо агресивного податкового планування, мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від податків відповідно до заходів, що застосовуються окремими країнами (табл. 1).

Табл. 1. Правила щодо попереднього розкриття інформації в окремих країнах [13]

Країна	Хто	Що	Коли	Наслідки не розкриття інформації (санкції)
Канада (чинний порядок)	Підприємство, яке організовує бізнес (промоутер)	Тільки інформація щодо окремих податкових ухилень	Перед тим як розпочати діяльність стосовно податкового ухилення або перед прийняттям підприємством, що організовує бізнес, рішень щодо наміру здійснювати таку діяльність	Штраф в розмірі 500 канадських доларів або 25 % отриманої винагороди. Призупинення податкової вигоди щодо використання податкових ухилень до сплати штрафів.
Канада (запропонований порядок)	Найнятий за плату платником податків або підприємством, що організовує бізнес податковий консультант. Якщо більше як одна особа зобов'язані подавати інформацію її подання одним виконує зобов'язання другого.	Визначені законодавством угоди (спрямовані на попередження таких угод, які відповідають хоча би двом із трьох встановлених ознак).	На дату або до дати подання встановленої звітності платником податків за податковий рік в якому виникла податкова вигода	Призупинення будь якої податкової вигоди, яку мав би отримати платник податків в наданій податковій звітності. Сплата штрафів
Ірландія	Зазвичай, промоутер користувача серед інших варіантів схем організації бізнесу всередині країни	Інформація, яка підлягає розкриттю щодо угод, які надаються в один із чотирьох класів, що вказані в законодавстві	У випадку, коли промоутер впродовж п'яти днів після першої реалізованої схеми, або схеми, яка є доступною для реалізації іншою особою. Якщо користувач впродовж п'яти днів після початку першої операції, що є частиною схеми.	Перший штраф 500 євро за добу. В подальшому щоденні штрафи в розмірі 500 євро.
Португалія	Зазвичай промоутер користувача серед інших варіантів схем організації бізнесу всередині країни	Підзвітні угоди (п'ять категорій)	У випадку, коли промоутер впродовж 20 днів місяця в якому схема вперше була запропонована наступного місяця після Якщо користувач до кінця місяця здійснення схеми.	Штраф в діапазоні від 5 тис. євро до 100 тис. євро для промоутера і до 80 тис. євро для користувача
Великобританія	Здебільшого промоутер користувача, серед інших варіантів схем організації бізнесу всередині країни або промоутер перебуває в офшорі або захищений на законодавчому рівні встановленою професійної пільги	Встановлені на законодавчому рівні схеми: шість ознак для схем промоутера і чотири для варіантів схем організації бізнесу в середині країни	Якщо промоутер впродовж п'яти днів після однієї із попередніх дат а) промоутер робить пропозицію другій особі щодо можливого застосування нею цієї схеми або іншими особами; б)коли схема може бути використаною для реалізації іншою особою. Якщо користувач впродовж п'яти чи 30 днів від початку першої угоди, що є її складовою	Щоденні штрафи до максимального GBP 600, які спочатку встановлюються судом, а в подальшому Міністерством доходів і митної справи, за умови, якщо відсутня сплата початкової суми добового штрафу.
США	Матеріально відповідальні консультанти; платники податків	Підзвітні операції (п'ять категорій)	За умови, якщо матеріально – відповідальні консультанти в останній день місяця, який передуює календарному кварталу, в якому він став таким консультантом. За умови, якщо це платник податку, то як, правило, в термін, встановлений для надання ним податкової декларації за податковий рік в якому платник податку приймав участь в підзвітній операції	. Для платників податків, штрафи, починаючи від 5,0 тис. USD (для фізичних осіб) або 10,0 тис.USD (для інших) до 100,0 тис.USD (для фізичних осіб), або 200,0 тис.USD (для інших)

З огляду на труднощі, пов'язані з виявленням агресивних схем податкового планування тільки традиційними методами, окремі країни запровадили окремі механізми щодо розкриття цієї інформації, яка включає:

- правила про обов'язкове розкриття інформації;
- вимогу щодо надання додаткової звітності, що стосується агресивного податкового планування;
- використання анкет;
- застосування програми співпраці з питань дотримання податкового законодавства;
- відповідні режими нормативно-правового регулювання;
- застосування штрафів за порушення правил щодо розкриття інформації з питань агресивного податкового планування.

На основі приведеної в таблиці інформації можна зробити висновок. По перше, навіть для країн-членів ОЕСР положення з агресивного податкового планування носить рекомендаційний характер, оскільки викладені в рамкових концепціях. По-друге, Україна не входила і не входить до складу ОЕСР і законодавчо ніяк не оформлено приєднання до концепцій ОЕСР з агресивного податкового планування.

Перераховані стратегії не є взаємовиключними, і окремі країни застосовують відразу декілька з них. Режими обов'язкового розкриття інформації в даний час діють в Канаді, Португалії, Великобританії та Сполучених Штатах Америки. В європейських країнах чиновники фінансових структур тісно спілкуються з бізнесом, приймають участь у спільних конференціях, аналізують практику застосування чинного законодавства, виокремлюють типові ситуації, коли платники податків зловживають правом, внаслідок чого приймають конкретні міри.

Важливою протидією агресивному податковому плануванню є правило щодо права перенесення збитків на майбутні періоди за рахунок минулих збитків, яке закріплено в податковому законодавстві багатьох країн [9, с. 69]. За таких умов можна протягом кількох років зменшувати поточний оподатковуваний прибуток. Цим правилом широко користуються підприємці – початківці. Замість створення нової фірми вони придбавають вже існуючу з накопиченими податковими збитками. Як наслідок, перші кілька років здійснюють успішний бізнес, не сплачуючи податок на прибуток.

Слід зазначити, що 12.02.2013 р ОЕСР оприлюднила розгорнутий звіт з питання розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з під оподаткування (BEPS). План дій BEPS (від англійського «Baseerosionand ProfitShifting») – це міжнародний проект Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування [11, с. 771].. Запровадження Плану дій BEPS зумовлено потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподаткованого прибутку до низько податкових юрисдикцій.

Встановлення єдиних прозорих податкових правил для всіх країн (юрисдикцій) є основною із передумов запобігання ухилення від сплати податків бізнесом.

В зв'язку зі стурбованістю податкових органів агресивним податковим плануванням, яке здійснюється компаніями, внаслідок чого істотно скорочуються податкові надходження ОЕСР підготовлений звіт. У звіті дана оцінка поточної ситуації, розглянуті способи протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з під оподаткування на основі спільних рішень. Проект BEPS отримав значний політичний резонанс: зокрема, його підтримали G20 [12, с. 81].

В той же час, в Україні набуло широкого поширення не тільки агресивне податкове планування, а й прямі порушення Податкового кодексу України, що свідчить про відсутність корінного перелому у платників податків з дотриманням чинного податкового законодавства. Зокрема, має місце вибудовування відносин з контрольованими фірмами-одноденками, штучне дроблення бізнесу з метою застосування податкових спеціальних режимів. Проти фірм-одноденок і їх контрагентів ведеться активна боротьба. Крім того, вектор протидії агресивному податковому плануванню вітчизняними фіскальними органами спрямований на виявлення випадків щодо відшкодування вхідного ПДВ з експортних операцій.

В Україні проводяться окремі заходи щодо протидії агресивному податковому законодавству. Зокрема, пунктом 140.2 статті 140 Податкового кодексу України передбачений показник фінансового результату до оподаткування за вирахуванням фінансових витрат та амортизації [8]. Цей показник застосовується і у світовій практиці фінансового аналізу під назвою EBITDA. EBITDA – це фінансовий параметр, що входить до складу показників фінансової ефективності підприємства. Показник з'явився в 80-х рр. ХХ століття. Історично він використовувався з метою визначення спроможності компанії обслуговувати борг. Цей показник взаємоузгоджений з чистим прибутком і характеризує яку суму платежів компанія зможе забезпечити в найближчій перспективі. Показник користується популярністю серед професійних інвесторів, для яких компанія була не стільки самоціллю і довгостроковою інвестицією, скільки активом, який можна вигідно продати окремо від інших. В подальшому компанія викупувалася за допомогою позикових коштів. Дана схема носить назву Leveraged Buyouts, або фінансовий викуп [14]. В останній час, цей показник набув широкого поширення в більшості світових компаній. Він дає змогу оцінити, який дохід був отриманий від бізнесу в поточному періоді на основі якого є можливість зробити висновки щодо рентабельності інвестицій і можливості самофінансування підприємства. Інвестори орієнтуються на показник EBITDA як індикатор очікуваного повернення своїх вкладень. Від'ємний EBITDA свідчить про те, що діяльність підприємства є збитковою вже на операційній стадії, ще до здійснення сплати відсотків за користування залученим капіталом, податків, амортизації.

Отже, наявність у вітчизняних підприємств значних кредитів, отриманих від нерезидентів при збитковості діяльності та від'ємному значенні EBITDA, є ідентифікатором застосування правил тонкої капіталізації та мінімізації податкового навантаження на міжнародному рівні всередині групи пов'язаних підприємств [6, с. 201]. З огляду на вище перераховані Правила щодо

попереднього розкриття інформації в окремих країнах найбільш вагомими їх пункти слід адаптувати у вітчизняну податкову систему законодавчо закріпивши їх у Податковому кодексі України.

Важливого значення за сучасних умов набуває формулювання сутності «ухилення від податків» і «мінімізація податкових зобов'язань». В різних країнах ці категорії трактують по – різному, оскільки окремі формулювання цих понять, що трактуються у вітчизняній податковій системі різні. На противагу вітчизняному законодавству, категорії «мінімізація податкових зобов'язань» та «податкова оптимізація» у провідних країнах світу визначена на законодавчому рівні. Так, у законодавстві США застосовуються Загальні правила боротьби з мінімізацією сплачуваних податків, в основі яких лежить доктрина заборони зловживанням правом. У Великобританії такі правила відсутні, але діють певні положення податкового законодавства, зокрема положення проти уникнення оподаткування. Податкове законодавство Великобританії розглядає податкову оптимізацію як кроки, за допомогою яких уряд втрачає частину податкових надходжень, які повинні бути сплачені до скарбниці держави, а отже, ненадходження коштів до бюджету свідчить саме про незаконність дій платників [6, с. 82].

В Україні, на відміну від світової практики, де під терміном «мінімізація сплати податків» розуміється зменшення податкових платежів як законними (податкове планування), так і незаконними методами (ухилення від сплати податків), цей термін використовується переважно у площині ухилення від сплати податків і практично пов'язується з заниженням розміру сплачених податків як таких, причому вважається, що таке заниження здійснюється незаконними методами.

Трактування, які у вітчизняній податковій системі підпадають під визначення «мінімізація податкових зобов'язань», включають схеми і механізми, за допомогою яких платник податків намагається зменшити свої податкові зобов'язання до рівня, який повинен застосовуватися до конкретного доходу. «Мінімізації податкових зобов'язань», як правило, характерні наступні особливості:

- деякий елемент штучності ;

- той, хто мінімізує свою базу оподаткування, зацікавлений в тому, щоб податкова адміністрація не дізналася про нові схеми, оскільки якщо про них стане відомо офіційно, то держава може у відповідь прийняти відповідне законодавство, яке буде протидіяти реалізації цих схем.

Чиним Податковим кодексом України передбачено обов'язкову сплату законно встановлених податків в тій частині, на яку ті чи інші пільги не поширюються. І саме в цій частині на таких платників податків покладається відповідальність за несплату законно встановлених податків. З огляду на це, останнім часом все частіше на порядок денний ставиться питання про закріплення на законодавчому рівні таких понять, як «агресивне податкове планування», «ухилення від податків», «мінімізація податкових зобов'язань».

Висновки. Досвід зарубіжних країн з ідентифікації і законодавчого регулювання агресивного податкового планування повинен бути адаптованим до

вітчизняних реалій і знайти відображення в податковій системі на законодавчому рівні, що сприятиме підвищенню адміністрування податків, підтримки великого бізнесу, для вирішення інвестиційних, інноваційних та соціальних завдань. Результати дослідження свідчать, що управління будь-яким соціально важливим процесом потребує здатності постійно маневрувати в умовах великої кількості змін та нових можливостей.

Досвід ОЕСР свідчить, що реагувати на нові схеми платників податків щодо агресивного податкового планування є складним завданням. З набранням чинності законодавчих актів щодо протидії агресивному плануванню їх усунення з податкової практики, платники знаходять нові, більш витончені методи, використовуючи їх для мінімізації податкових зобов'язань. Ця боротьба між двома суб'єктами податкових правовідносин продовжуватиметься до тих пір, поки держави функціонуватимуть переважно завдяки податкам та іншим обов'язковим платежам.

Література

1. Studying the role of tax mediators ОЭСР, Sep 2008 (Studying the role of tax mediators ОЭСР, Sep 2008) URL:<http://www.oecd-ilibrary.org/search>
2. Tax Transparency 2011: Report on Progress. Global Forum on Transparency and Exchange Information for Tax Purposes. OECD, 2011. 101 p.
3. Антіпов О. М. Податкове планування як засіб оптимізації сплати ПДВ та податку на прибуток. *Наукові вісті Давіського університету*. 2013. № 10. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdu_2013_10_3.
4. Бичков В. О. Підвищення ефективності протидії мінімізації сплати податків. Матер. наукового семінару «Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України». Ірпінь: НУ ДПС України, 2015. С. 121–123.
5. Брехов С. С. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: www.economy.nayka.com.ua.
6. Брехов С. С., Коротун В. І. Протидія агресивному податковому плануванню: Світовий досвід та виклики для України: монографія.. К.: Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2017. 291 с.
7. Вылкова Е. С. Налоговое планирование М.: Юрайт. 2011. 108 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/275-17>.
9. Пригоцький В. А. Мінімізація податків – об'єктивна реальність. Матер. Наук. Конф. «Мінімізація сплати податків». Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. С. 69–71.
10. Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Конвенція URL http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325.
11. Проскура К. П. Оцінення ефективності протидії схемам мінімізації податків в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 770–777.

12. Орехов С. С., Коротун В. І. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 108 с.
13. Addressing Base Erosion and Profit Shift-ing, OECD Feb 2013 Pages: 88 (Addressing Base Erosionand ProfitShifting, OECD Feb 2013 Pages: 88 URL:http://www.oecd-ilibrary.org/taxa-tion/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-proj-ect_23132612
14. ЕБИТДА: кому, как и зачеп необходимо рассчитывать этот показатель. URL:<https://www.buh24.com.ua/ebitda-кому-kak-i-zachem-neobhodimo-rasschityvat-etot-pokazatel>.

References

1. Studying the role of tax mediators OECD, Sep 2008 (Studying the role of tax mediators OECD, Sep 2008) URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/search>
2. Tax Transparency 2011: Report on Progress. Global Forum on Transparency and Exchange Information for Tax Purposes. OECD, 2011. 101 p.
3. Antipov, O. M. (2013). Tax planning as a means of optimizing the payment of VAT and income tax. *Scientific news of Daliv University*, no. 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdu_2013_10_3.
4. Bychkov, V. O. (2015). Improving the effectiveness of counteracting the minimization of tax payments. Proc. scientific seminar "*Mechanisms for combating aggressive tax planning: world experience and practice of Ukraine*". Irpin: NU DPS Ukrainy, pp. 121–123.
5. Brekhov, S. S. (2016). Conceptual principles and directions of development of the system of counteraction to aggressive tax planning in Ukraine. *Efficient economy*, no. 11. URL: www.economy.nayka.com.ua.
6. Brekhov, S. S., Korotun, V. I. (2017). *Counteracting aggressive tax planning: World experience and challenges for Ukraine*. K.: Research Institute of Fiscal Policy, 291 pp.
7. Vylkova, E. S. (2011). *Tax planning*. M.: Jurayt., 108 pp.
8. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI (edition dated 20.09.2015) [Electronic resource]. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/275-17>.
9. Prygotsky VA Minimization of taxes - an objective reality. Mater. Science. Conf. "Minimization of tax payments". Irpin: National University of the State Tax Service of Ukraine, 2010. P. 69–71.
10. On mutual administrative assistance in tax matters: Convention URL http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325.
11. Proskura, K. P. (2016). Evaluation of the effectiveness of counteraction to tax minimization schemes in Ukraine. *Global and national economic problems*, iss. 11, pp. 770–777.
12. Orekhov, S. S., Korotun, V. I. (2017). *Counteraction to aggressive tax planning in Ukraine*. Irpin: University of the SFS of Ukraine, 108 pp.
13. Addressing Base Erosion and Profit Shift-ing, OECD Feb 2013 Pages: 88 (Addressing Base Erosionand ProfitShifting, OECD Feb 2013 Pages: 88 URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxa-tion/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-proj-ect_23132612

[//www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612)

14. EBITDA: who, like the hook, needs to calculate this indicator. URL: <https://www.buh24.com.ua/ebitda-komu-kak-i-zachem-neobhodimo-rasschityvat-etot-pokazatel>.

Аннотация

Непочатенко Е. А., Бечко П. К., Бечко В. П., Пташник С. А.

Агрессивное налоговое планирование

В статье сформирован и систематизирован авторский подход к законодательному закреплению в Налоговом кодексе Украины сущности экономических категорий «агрессивное налоговое планирование», «минимизация налоговых обязательств». Эти термины широко используются в практике ОЭСР и стран с развитыми рыночными отношениями. В статье освещаются результаты работы 10-й Рабочей группы ОЭСР по агрессивному налоговому планированию и Форума ОЭСР по налоговому администрированию. Обобщенные вопросы, касающиеся несоответствия налоговой базы, что позволяет налогоплательщикам минимизировать и уклоняться от их уплаты.

Методологические и теоретические основы исследования - экономическая теория, научные разработки зарубежных и отечественных ученых по проблемам агрессивного налогового планирования. В процессе исследования использовались следующие методы исследования: абстрактно-логический, сравнительный, монографический и научное обобщение.

Исследования показывают, что агрессивное налоговое планирование как относительно новая категория по-прежнему требует кропотливых улучшений со стороны тех международных структур, которые его спонсировали. Отметим, что ОЭСР предложила два несколько расплывчатых определения агрессивного налогового планирования, которые уже подверглись критике со стороны экспертов. Таким образом, согласно одному определению, это планирование, которое включает в себя налоговую позицию, которая является рациональной, но приводит к результату, непредсказуемому для налоговых органов, учитывая его несоответствие целям закона.

Опыт зарубежных стран в выявлении и регулировании агрессивного налогового планирования должен быть адаптирован к внутренним реалиям и отражен в налоговой системе на законодательном уровне, что поможет улучшить налоговое администрирование, поддержать крупный бизнес, решить инвестиционные, инновационные и социальные проблемы. Результаты исследования показывают, что управление любым социально значимым процессом требует умения постоянно маневрировать в большом количестве изменений и новых возможностей.

Опыт ОЭСР показывает, что реагирование на новые схемы агрессивного налогового планирования со стороны налогоплательщиков является сложной задачей. С принятием законодательства о противодействии агрессивному планированию с целью исключения их из налоговой практики налогоплательщики

находят новые, более изощренные методы, используя их для минимизации налоговых обязательств. Эта борьба между двумя субъектами налоговых отношений будет продолжаться до тех пор, пока государства функционируют в основном за счет налогов и других обязательных платежей.

Ключевые слова: агрессивное налоговое планирование, уклонение от уплаты налогов, минимизация налоговых обязательств, прозрачность и раскрытие информации, вывода прибыли из-под налогообложения.

Annotation

Nepochatenko O. O., Bechko P. K., Bechko V. P., Ptashnyk S. A.

Aggressive tax planning

The article forms and systematizes the author's approach to the legislative enshrinement in the Tax Code of Ukraine of the essence of economic categories "aggressive tax planning", "minimization of tax liabilities". These terms are widely used in the practice of the OECD and countries with developed market relations. The article highlights the results of the work of the 10th OECD Working Group on Aggressive Tax Planning and the OECD Forum on Tax Administration. Generalized issues regarding the inconsistency of the tax base, which allows taxpayers to minimize and evade their payment.

Methodological and theoretical foundations of the study are economic theory, scientific developments of foreign and domestic scientists on the problems of aggressive tax planning. The following research methods were used in the research process: abstract –logical, comparison, monographic and scientific generalization.

Studies show that aggressive tax planning as a relatively new category still requires painstaking improvements from those international structures that have sponsored it. Note that the OECD has proposed two somewhat vague definitions of aggressive tax planning that have already been criticized by experts. Thus, according to one definition, it is planning that includes a tax position that is rational, but leads to a result that is unpredictable for the tax authorities, given its inconsistency with the purpose of the law.

The experience of foreign countries in identifying and regulating aggressive tax planning should be adapted to domestic realities and reflected in the tax system at the legislative level, which will help improve tax administration, support big business, solve investment, innovation and social problems. The results of the study show that the management of any socially important process requires the ability to constantly maneuver in a large number of changes and new opportunities.

The OECD's experience shows that responding to new taxpayer schemes for aggressive tax planning is a challenge. With the enactment of legislation to counter aggressive planning to eliminate them from tax practice, taxpayers are finding new, more sophisticated methods, using them to minimize tax liabilities. This struggle between the two subjects of tax relations will continue as long as the states function mainly through taxes and other obligatory payments.

Key words: *aggressive tax planning, tax evasion, minimization of tax liabilities, transparency and disclosure of information, withdrawal of profits from taxation.*