

<https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-64-12>
УДК 336.227.2.025

Дмитро Вадимович Носенко

аспірант

Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна,

майдан Свободи, 4, Харків, 61022, Україна

nosenko2021pg@student.karazin.ua

<https://orcid.org/0000-0001-6524-782X>**ОЦІНКА ПЕРЕДУМОВ РЕАЛІЗАЦІЇ СУЧАСНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА РОЗМИВАННЯМ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ Й ПРИХОВУВАННЯМ ПРИБУТКУ**

Метою дослідження є оцінка можливості поєднання концепцій трансфертного ціноутворення, бенефіціарного власника доходу та ділової мети у моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS. На виконання зазначеної мети автором було висунуто пріоритетні задачі, а саме проведення ізолюваного аналізу концепцій трансфертного ціноутворення, бенефіціарного власника доходу та ділової мети з подальшим виявленням перетинів та взаємозв'язку таких концепцій, а також формування висновків щодо можливості об'єднання зазначених концепцій у єдину модель виявлення ризиків BEPS на противагу ізолюваному аналізу. Під час дослідження автором проаналізовано трирівневу систему звітності з трансфертного ціноутворення, що впроваджено у податкову систему України Законом України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Зокрема, виявлено підстави до переміщення суті аналізу з трансфертного ціноутворення від формального визначення відповідності цін встановлених в контрольованих операціях принципу «витагнутої руки» до аналізу ланцюгів створення вартості, розподілу функцій, активів та ризиків в межах міжнародної групи компаній, а також до вивчення процесу алокації вартості між юрисдикціями та справедливості такої алокації. Встановлено, що інформація, яка розкривається у звітності з трансфертного ціноутворення, може стати частиною аналізу правомірності застосування положень міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування через концепцію «бенефіціарний власник доходів». В результаті проведеного дослідження запропоновано проект моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS, що відповідає міжнародним тенденціям по відмові від формального вивчення трансфертних цін в окремих контрольованих операціях на користь комплексного вивчення сутності процесу алокації вартості в межах міжнародних груп компаній. Автор приходить до висновку, що ізолюване вивчення елементів моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS, під час податкових перевірок, знижує ефективність забезпечення суверенності національних податкових надходжень. При цьому, законодавча обмеженість перевірки з трансфертного ціноутворення виключно питаннями дотримання принципу «витагнутої руки» вбачається автором за ключовий виклик імплементації моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS. Така обмеженість інструментарію контролюючого органу протирічить глобальній тенденції до протидії BEPS як комплексному явищу, а не як окремим (незалежним) механізмам агресивного податкового планування.

Ключові слова: **BEPS, трансфертне ціноутворення, принцип «витагнутої руки», трикомпонентний аналіз, бенефіціарний власник доходу, ділова мета, конвенція про уникнення подвійного оподаткування.**

JEL Classification: E62; H25; H26; O23.

Як цитувати: Носенко, Д. В. (2022). Оцінка передумов реалізації сучасних технологій податкового контролю за розмиванням податкової бази й приховуванням прибутку. *Соціальна економіка*, 64, 137-148. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-64-12>

In cites: Nosenko, D. (2022). Assessment of the pre-conditions for the implementation of modern technologies of tax control on base erosion and profit shifting. *Social Economics*, 64, 137-148. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-64-12> (in Ukrainian)

Вступ. Світовий рух національних економік до глобалізації та інтеграції безперервно підсилює тиск на принципи міжнародного

оподаткування. Неоднорідність міжнародного податкового простору створює все більше стимулів до розвитку гібридних схем та

агресивного податкового планування. Комплексність підходу національних податкових органів до протидії виведенню активних та пасивних доходів та/або прибутків з під оподаткування в межах зовнішньоекономічних транзакцій стає одним з найбільш актуальних питань захисту суверенності національних податкових надходжень.

Впровадження мінімальних стандартів боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (Base erosion and Profit Shifting, далі – «BEPS») Законом України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – «Закон № 466-IX») в податкову систему України, в свою чергу, розширює можливості податкових органів до формування комплексного підходу протидії BEPS.

В умовах невмотивованої збройної агресії російської федерації проти України, забезпечення суверенності податкових надходжень та якісна перебудова процесу податкового адміністрування набули додаткової важливості.

Згідно статистичних даних Міністерства фінансів України, за результатами 2022 р. 53,14% доходів державного бюджету України було сформовано з податкових надходжень, з яких 14,85% – податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості¹. Зазначена стаття доходів може бути суттєво розширена за рахунок імплементації комплексного підходу до протидії BEPS.

Особливої уваги в межах такої протидії заслуговує можливість застосування податковими органами трикомпонентного аналізу, який одночасно фокусується на активних та пасивних доходах та/або прибутках підприємств, їх правильному відображенні та повноті сплати відповідних податків з таких доходів та/або прибутків.

Відтак, метою дослідження є оцінка можливості поєднання концепцій трансфертного ціноутворення, бенефіціарного власника доходу та ділової мети у моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS.

Для досягнення поставленої мети необхідним є вирішення таких задач:

- ізольований аналіз концепцій трансфертного ціноутворення, бенефіціарного власника доходу та ділової мети (розумної економічної причини здійснення зовнішньоекономічної господарської операції);

- виявлення перетинів та взаємозв'язку зазначених концепцій;

- формування висновків щодо можливості об'єднання зазначених концепцій у єдину модель виявлення ризиків BEPS на противагу ізольованому аналізу.

В даному випадку, об'єктом дослідження виступають інструменти протидії BEPS, що імplementовані в податкову систему України Законом № 466-IX.

В свою чергу, предметом дослідження є відносини між платниками податків та контролюючими органами, що складаються в податковій системі України в умовах глобальних ланцюгів створення вартості, неоднорідності міжнародного податкового законодавства та особливої важливості захисту суверенності національних податкових надходжень.

Огляд літератури. Ухилення від оподаткування в контексті BEPS є суттєвою частиною міжнародного наукового дискурсу. В свою чергу, розробка даного питання на вітчизняному рівні носить обмежений характер.

Про значний рівень розробки теми іноземними дослідниками свідчить розгляд проблематики ухилення від оподаткування як проблеми сталого розвитку. Згідно дослідження Р. Берда і К. Девіса-Ноземака, розгляд явища ухилення від сплати податків як проблеми сталого розвитку допомагає більш широко та цілісно зрозуміти суспільних наслідки такого ухилення. У дослідженні робиться висновок, що поєднання принципів сталого розвитку з корпоративною соціальною відповідальністю може сприяти досягненню цілей зменшення випадків ухилення від оподаткування (Bird & Davis-Nozemack, 2018).

К. А. Клаузінг зазначає, що проблема BEPS здебільшого притаманна країнам з високими ставками корпоративного податку (Clausing, 2016a). Цілком очікуваною є інтенція платників податків до переміщення бази оподаткування від країн з високою або прогресивною ставкою корпоративного податку до країн з відносно низькими ставками. Варти уваги в даному випадку є те, що ставка корпоративного податку в Україні є порівняно низькою. Згідно з результатами дослідження Corporate Tax Rates around the World, середня світова ставка податку на прибуток підприємств, відповідно до аналізу ставок податку в 180 юрисдикціях, становить 23,37%². В свою чергу, ставка податку на прибуток підприємств в Україні складає 18%. При цьому, явища BEPS все ще є притаманними для України, що викликає відповідну реакцію

¹ Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2022 р. (млн грн). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/> (дата звернення: 04.10.2022 р.).

² Corporate Tax Rates around the World. URL: <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/> (дата звернення: 04.10.2022).

контролюючих органів до впровадження механізмів боротьби з ними.

Важливо зазначити, що результатом розгалуженості відповідного дискурсу є й критичний погляд на План протидії BEPS та роль ОЕСР/G20.

Т. Бюттнер та М. Тіманн зазначають, що реалізація Плану протидії BEPS носить характер поступових, проте не корінних змін. Враховуючи недосконалий процес погодження рекомендацій ОЕСР/G20 або навіть їх несумісність із принципами міжнародного оподаткування, поступові зміни додають складності та неузгодженості у сам процес боротьби з BEPS. Авторами зазначається, що зайняття ОЕСР/G20 провідної ролі у створенні методологічних засад щодо боротьби з BEPS більшою мірою спрямоване на підтримання авторитету організації. У подальшому таке позиціонування може призвести до протиріч під час трактування ключових принципів алокації вартості у публічному дискурсі (Büttner & Thiemann, 2017).

При цьому, явище BEPS є цілком реальним для країн ОЕСР. У своєму дослідженні Ерік Дж. Бартельсман та Роел М. В. Дж. Бітсма наводять переконливі докази переміщення прибутку між юрисдикціями в залежності від рівня ставок корпоративного податку. Дослідники приходять до висновку, що одностороннє підвищення ставки корпоративного податку призводить до втрати значної кількості податкових надходжень через зменшення доходу, що декларується (Bartelsman & Beetsma, 2003).

С. Барріос, Х. Хейзінга, Л. Лавен та Г. Нікодемус зазначають, що неоднорідність міжнародного податкового простору чинить суттєвий вплив на прийняття рішень міжнародними групами компаній щодо юрисдикцій у яких будуть створюватись дочірні компанії (Barrios, Huizinga, Laeven, & Nicodème, 2012). Таким чином, одним з центральних питань міжнародного структурування залишається загальне податкове навантаження на рівні міжнародної групи компаній як єдиного цілого, що, в свою чергу, може створювати BEPS наслідки на рівні окремих юрисдикцій.

К. А. Клаузінг також вказує, що в процесі транскордонного структурування, мотивація міжнародних груп компаній, здебільшого, пояснюється неоднорідністю міжнародного податкового простору (Clausing, 2016b).

П. Джоши зазначає, що приватне та/або публічне розкриття податкової інформації, зокрема елементів звітності з трансфертного ціноутворення, чинить позитивний вплив на ефективні ставки оподаткування та поступово зменшує кількість випадків податково-мотивованого переміщення доходу (Joshi,

2020). Додатково, така позиція підтверджується А. Кобхем, П. Янським, М. Мейнцер. Дослідники стверджують, що звітування у розрізі країн міжнародної групи компаній це шлях до справедливого оподаткування транснаціональних корпорацій у країнах присутності (Cobham, Janský, & Meinzer, 2018). А. Олександр, А. Де Віто, М. Джейкоб також наголошують, що суворіший податковий контроль та розширення спектру інструментів боротьби з ухиленням від оподаткування чинять позитивний вплив та обмежують стимули міжнародних груп компаній переміщувати прибуток до низькоподаткових юрисдикцій (Alexander, De Vito, & Jacob, 2020).

А. Де Сімон та М. Ольберт зазначають, що обов'язкове приватне розкриття звітів у розрізі країн спонукає міжнародні групи компаній спрощувати корпоративні структури, здійснювати реальну інвестиційну діяльність та зменшувати агресивність податкового планування (Olbert & De Simone, 2021).

Під час проведення дослідження, в межах аналізу міжнародних практик ухилення від оподаткування та передових механізмів боротьби з BEPS, значна увага була приділена роботам таких дослідників як Дж. Х. Уайльд та Р. Дж. Уілсон (2018), К. Джонс, Ю. Темурі та А. Кобхем (2018), М. Купер та К. Т. К. Нгуєн (2020), Н. Рідель (2018), М. Джейкоб (2022), А. Елемес, Б. Блейлок та Ч. Спенс (2021), Ф. Себеле-Мпофу, Е. Машірі та С. К. Шварц (2021), Дж. Небус (2019), Ю. Темурі, А. Ахмед, В. Перейра та К. Джонс (2020), М. Стінглінг, А.-Р. Сміт, А. Сміт (2022).

Методологія дослідження. В межах дослідження було використано як загальнонаукові, так і спеціальні методи дослідження, а саме:

- системно-структурний підхід – використано з метою вивчення явища BEPS та визначення пріоритетних інструментів протидії;
- аналіз та синтез – використано з метою ізолюваного вивчення концепцій трансфертного ціноутворення, бенефіціарного власника доходу та ділової мети, їх подальшого групування у єдину модель аналізу;
- абстрактно-логічний підхід – використано з метою обґрунтування результатів дослідження й узагальнення висновків.
- графічний метод – використано з метою наочної репрезентації вхідних емпіричних даних та результатів дослідження.

Методичну базу дослідження складали Звіти щодо Дій 6, 8-10 та 13 Плану протидії BEPS від ОЕСР, що є найбільш деталізованим та передовими міжнародними розробками у питаннях забезпечення суверенності національних податкових надходжень¹.

Інформаційна база дослідження склада-

¹ BEPS Actions. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (дата звернення: 14.02.2022).

лась з найновіших праць вчених з журналів, що входять до наукометричної бази даних Scopus, положень національного податкового законодавства України та статистичних матеріалів Державної податкової служби України.

Основні результати дослідження. З метою формування трикомпонентної моделі аналізу ризиків BEPS, вважаємо за доцільне ізольовано розглянути концепції трансфертного ціноутворення, бенефіціарного власника доходу та ділової мети в межах податкової системи України.

1.1. Вдосконалення концепції «трансфертне ціноутворення» на тлі впровадження Закону № 466-IX

Трансфертне ціноутворення (далі – «ТЦ») на сьогоднішній день є добре відомою концепцією для платників податків, що здійснюють зовнішньоекономічні транзакції з пов'язаними особами та/або резидентами низькоподаткових юрисдикцій та/або нерезидентами, що не сплачують податок на прибуток підприємств у країнах реєстрації. Законом № 466-IX суттєво розширюється перелік інформації, що буде доступна податковим органам для аналізу відповідності умов здійснення контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», а також зміщуються акценти з дослідження виключно відповідності цін ринковому рівню та формальній відповідності нормам статті 39 Податкового кодексу України (далі – «ПКУ»), на користь дослідження обґрунтованості та справедливості розподілу прибутків в межах міжнародних груп компаній (далі – «МГК») між центрами створення вартості та центрами оподаткування такої вартості відповідно до виконуваних функцій, залучених активів та понесених ризиків. Таке зміщення може бути класифіковане як перехід від розгляду формальних питань ТЦ на користь аналізу сутності процесу розподілу вартості. Про аналіз, в значній мірі, формальних питань з ТЦ свідчить огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування¹.

В свою чергу, впроваджена Законом № 466-IX, трирівнева система звітності з ТЦ надає податковим органам принципово новий та потужний інструментарій для вивчення самої сутності процесу трансфертного ціноутворення. До вже звичної документації з ТЦ, що є дуже деталізованим документом, який може бути використаний податковими органами для встановлення відповідності, або невідповідності існуючої методики ціноутворення в межах окремої контрольованої

операції принципу «витагнутої руки», додаються майстер-файл та звіт у розрізі країн.

Майстер-файл виступає в якості оглядового документу, який надає податковим органам узагальнену інформацію щодо глобального бізнесу МГК, дає змогу проаналізувати ключові внутрішньогрупові транзакції, а також операції, що є типовими в межах найбільш важливих напрямків бізнесу, сформулювати уяву про окремі ланцюги створення вартості та про процес створення вартості взагалі. Одним з найбільш важливих інструментів, що отримують у свій арсенал податкові органи разом з імплементацією майстер-файлу як елементу трирівневої системи звітності з ТЦ, є аналіз ланцюгів створення вартості (value chain analysis, далі – «VCA»). До моменту набрання чинності Законом № 466-IX, стаття 39 ПКУ, вже містила вимогу щодо розкриття ланцюгу створення вартості в межах контрольованої операції в документації з трансфертного ціноутворення (локальний файл). У пп. «д» пп. 39.4.6. п. 39.4. статті 39 ПКУ зазначається, що документація з трансфертного ціноутворення повинна містити опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції. На практиці, відповідність даній нормі, у більшості випадків, носить суто формальний характер та не надає податковим органам достатньої кількості інформації, що може бути застосована для більш глибокого розуміння бізнесу платника податків. Проте, повноцінний VCA надає податковим органам комплексне уявлення про бізнес МГК як єдиного цілого в межах ключових напрямків бізнесу. Якісно проведений VCA демонструє розподіл функцій, активів та ризиків між компаніями МГК на кожному етапі створення вартості, а також дозволяє зробити попередні висновки щодо справедливості алокації та оподаткування такої вартості. Важливо розуміти, що на практиці, питання трансфертного ціноутворення – це завжди зіткнення двох поглядів: податкових адміністрацій та платників податків. Отже, відповідальний підхід до проведення VCA та його документування є не тільки вимогою законодавства та розширенням інструментарію податкових органів, а й елементом додаткового захисту платників податків від неправомірних донарахувань податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств. Так, впровадження майстер-файлу у систему звітності з ТЦ в Україні має підштовхнути платників податку до оновлення підходу й до складання документації з

¹ Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_transfertne_tsinoutvorennia%20\(1\)%20\(1\).pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_transfertne_tsinoutvorennia%20(1)%20(1).pdf) (дата звернення: 11.05.2022).

трансфертного ціноутворення, а саме до відмови від формального висвітлення ланцюгів створення вартості відповідно до пп. «д» пп. 39.4.6. п. 39.4. статті 39 ПКУ. Розширення практики проведення комплексного VCA з-поміж українських платників податків має стати передумовою переходу від масового застосування методів рентабельності під час встановлення відповідності умов здійснення контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» до застосування методу розподілення прибутку в операціях, що за своєю сутністю вимагають його застосування, проте аналізуються інакше у зв'язку з відсутністю достатньої та надійної інформації, а також усталеної практики застосування такого методу ТЦ.

В свою чергу, звіт у розрізі країн надає найбільш агреговану та поверхневу інформацію про діяльність міжнародної групи компаній, інформує податкові органи про алокацію прибутку в межах такої групи компаній, дає можливість простежити де саме генерується вартість, де оподатковується та як це співвідноситься з принципом економічної присутності. На сьогоднішній день можна зробити висновок, що обов'язок з подання звіту у розрізі країн буде виникати в обмеженій кількості українських платників податків. Це пов'язано, в першу чергу, з суттєвими граничними показниками, що створюють зобов'язання зі звітування. Відповідно до пп. 39.4.10 п. 39.4. статті 39 ПКУ, звіт у розрізі країн МГК буде подаватися платниками податків, якщо сукупний консолідований дохід МГК, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передувє звітному року, перевищує еквівалент 750 мільйонів євро. Також, для платника податків-резидента України має виконуватись одна з додаткових умов:

- платник податків має бути материнською компанією МГК;
- платник податків має бути уповноваженою на подачу звіту у розрізі країн компанією на рівні МГК;
- відповідно до вимог локального законодавства країни резидентства материнської компанії МГК, подання звіту у розрізі країн не вимагається й одночасно материнська компанія МГК не уповноважує іншу компанію МГК на подання звіту;
- між Україною та країною резидентства материнської компанії МГК або компанії, що уповноважена на рівні МГК подавати звіт у розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами у розрізі країн або наявні факти систематичного невиконання такого порядку.

Оскільки звіт у розрізі країн є елементом автоматичного обміну даними та виходячи з

наведених вимог, можна зробити висновок, що переважно отримувати інформацію з такого звіту, податкові органи України будуть в контексті співпраці з іноземними податковими адміністраціями. Таким чином, комплексність аналізу з боку податкових органів значною мірою буде залежати від розбудови ефективної системи обміну інформацією.

Отже, аналізуючи структуру та сутність системи звітності з ТЦ в Україні впроваджену Законом № 466-IX, стає зрозуміло, що податкові органи України мають достатній інструментарій для здійснення потужного аналізу сутності процесу трансфертного ціноутворення. Одночасно з цим, інформація, що розкривається в межах звітності з ТЦ, дозволяє здійснювати контроль не лише за оподаткуванням активних доходів українських платників податків. Оскільки, у широкому сенсі, одними з найбільш важливих елементів звітності з ТЦ, як вже було зазначено, стає опис ланцюгів створення вартості, розподіл функцій, активів та ризиків в межах МГК, а також процес алокації вартості між юрисдикціями, інформація, що висвітлюється в описаних документах може бути вбудована в процес аналізу правомірності застосування положень міжнародних конвенцій щодо уникнення подвійного оподаткування. В даному випадку, зв'язок між аналізом процесу трансфертного ціноутворення та процесу оподаткування пасивних доходів (таких як дивіденди, роялті, відсотки тощо) податком на доходи нерезидентів виникає через категорію «бенефіціарний власник доходу», що також зазнала змін на тлі Закону № 466-IX.

1.2. Вдосконалення концепції «бенефіціарний власник доходу» на тлі впровадження Закону № 466-IX

Концепція «бенефіціарний власник доходу» безпосередньо пов'язана з правом застосування платниками податків-резидентами України положень міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування. В таблиці нижче наведено порівняння визначення бенефіціарного власника доходу до набрання чинності Закону № 466-IX й після.

Фактично, оновлення визначення бенефіціарного власника доходу спрямоване на протидію структуруванню зовнішньоекономічних транзакцій таким чином, щоб отримувати неправомірні вигоди від застосування міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування.

До впровадження оновленого визначення бенефіціарного власника доходу, ризики для платників податків-резидентів України, що здійснюють агресивне податкове структурування могли бути мінімізовані шляхом отримання від нерезидента документа, який підтверджує статус такого нерезидента як платника податку у відповідній юрисдик-

ції та належним чином легалізованого листа від отримувача доходів, яким він підтверджує свою бенефіціарність стосовно отриманих доходів. Показовою може вважатися справа № 803/1005/17, в межах якої Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду встав на сторону платника податків-резидента України у визнанні протиправним та скасуванні податкового повідомлення рішення¹. Не зважаючи на те, що Верховний Суд в межах касаційного провадження посилається на необхідність розглядати категорію «фактичний отримувач доходу» в широкому сенсі та зауважує, що для визначення особи як фактичного отримувача доходу, така особа повинна мати право на визначення подальшої економічної долі доходу, відсутність такого формулювання у ПКУ на момент судових проваджень не дозволило податковим органам сформулювати потужну позицію. У зв'язку з цим, податкові органи були вимушені будувати свою позицію на відсутності у платника податків довідки про бенефіціарність власника отриманих доходів. Проте, жодними нормами ПКУ не було встановлено форми такої довідки. Таким чином, аргументи податкових органів були визнані безпідставними та необґрунтованими.

В свою чергу, завдяки оновленому визначенню бенефіціарного власника доходу, податкові органи можуть суттєво посилити свою позицію, шляхом посилання не на формальну відсутність у платника податків тієї чи іншої довідки, а шляхом встановлення факту, що отримувач доходів з джерелом по

ходження в Україні-нерезидент не має права фактично розпоряджатися таким доходом. Не менш важливий вклад у розширення інструментарію податкових органів вносить доповнення ПКУ тестом «основної мети» (principal purpose test, далі – «PPT»).

Відповідно до абзацу третього п. 103.2. статті 103 ПКУ, податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Яскравим прикладом проваджень, щодо основної мети здійснення транзакцій, можна вважати справу № 440/2010/20². В межах даного провадження, податкової органи посилаються на те, що запозичення коштів здійснено платником податків-резидентом України саме з метою одержання переваг конвенції про уникнення подвійного оподаткування, а тому застосування пільгового оподаткування відсотків, які сплачуються на користь нерезидента, є неправомірним. Не зважаючи на те, що суд не був переконаний аргументами податкових органів та став на сторону платника податків, сутність даної справи є важливою з методологічної точки зору.

Таблиця 1. Зміни у концепції «бенефіціарний власник доходу» впроваджені Законом № 466-IX

Table 1. Changes in the concept “beneficial owner of income” introduced by the Law № 466-IX

Редакція ПКУ від 02.04.2020 р. (до набрання чинності Законом № 466-IX)	Редакція ПКУ від 01.01.2022 р. (поточна редакція)
103.3. Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів.	103.3. Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (має право фактично розпоряджатися таким доходом).

Джерело: складено автором за положеннями Податкового кодексу України у редакціях від 02.04.2020 р. та 01.01.2022 р.³

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду по справі № 803/1005/17. 2018. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72965294> (дата звернення: 04.06.2022).

² Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду по справі № 440/2010/20. 2021. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98013287> (дата звернення: 04.08.2022).

³ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 14.11.2022).

Методологічна важливість зазначеної справи полягає саме в проведеному податковими органами аналізі безвідносно якості сформованих у суді аргументів. Податкові органи фактично посилаються на низьку економічну присутність кредитора платника податків-резидента України, у країні його резидентства, а також те, що кредитор є кондуїтною компанією – номінальним посередником між платником податків-резидентом України й бенефіціарним (фактичним) власником доходу з джерелом походження в Україні.

Звертаємо додаткову увагу на дану точку ізольованого аналізу, оскільки на цьому етапі формується перша ланка зв'язку між захистом суверенності податкових надходжень від оподаткування активних та пасивних доходів через інформацію, що є обов'язковою до розкриття податковим органам в складі звітності з трансфертного ціноутворення.

Відповідно до звіту про виконання плану діяльності Державної податкової служби України на 2021 рік, найбільша кількість виплат на користь нерезидентів здійснювалась у формі дивідендів, відсотків та роялті (рис. 1).

В свою чергу, операції щодо нарахування відсотків та роялті на користь нерезидентів традиційно підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням (рис. 2).

Як вже було зазначено, в межах трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення, платники податків мають розкривати не лише аналіз відповідності окремих контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», а й ланцюги створення вартості з зазначенням розподілу функцій, активів та ризиків в межах таких ланцюгів. Така інформація, в свою чергу, дає можливість податковим органам оцінити, яким чином такий розподіл співвідноситься з твердженням про те, що отримувач доходів з джерелом походження в

Україні має право фактично розпоряджатися таким доходом. Таким чином, інформація, що розкривається податковим органам в процесі адміністрування оподаткування активних доходів юридичних осіб у вигляді податку на доходи підприємств може бути застосована для адміністрування оподаткування пасивних доходів нерезидентів у вигляді дивідендів, відсотків, роялті тощо з джерелом походження в Україні податком на доходи нерезидентів.

1.3. Вдосконалення концепції «ділова мета» на тлі впровадження Закону № 466-IX

Третім компонентом, що доповнює механізм комплексного підходу до боротьби з виведенням доходів з під оподаткування в межах зовнішньоекономічних транзакцій, є оновлена концепція «ділової мети», що також впроваджена Законом № 466-IX. В таблиці нижче наведено порівняння концепції «ділової мети» до набрання чинності Закону № 466-IX й після.

Оскільки раніше вже була порушена тема РРТ, то наочно можна зіставити ці дві концепції. Фактично, тест «основної мети», в питаннях бенефіціарного власника доходу, є окремим випадком тесту «ділової мети». Таким чином, можна зробити висновок, що у разі непроходження платником податків тесту «основної мети» щодо операцій з нарахування та сплати дивідендів, відсотків, роялті тощо на користь нерезидента, ним автоматично буде непройдений тест «ділової мети» стосовно тих самих транзакцій. В свою чергу, зворотне твердження не буде дійсним у всіх випадках, проте, у разі не проходження платником податків тесту «ділової мети» щодо операцій з нарахування та сплати дивідендів, відсотків, роялті тощо на користь нерезидента, такі операції мають бути ретельно проаналізовані на наявність в них «основної мети».

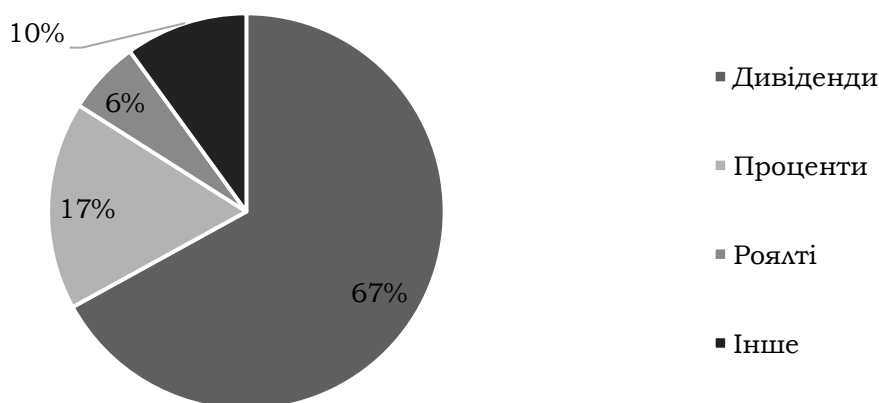


Рис. 1. Виплати доходів на користь нерезидентів за три квартали 2021 року в розрізі видів виплат

Fig. 1. Income repatriation to non-residents for the three quarters of FY2021 by types of payments
Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби України¹

¹ Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html> (дата звернення 15.02.2022).

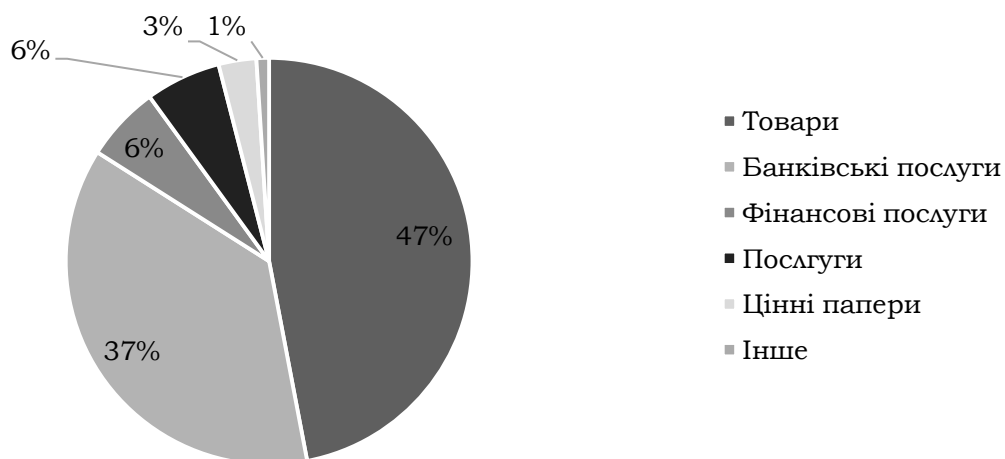


Рис. 2. Контрольовані операції в розрізі предметів операцій у 2020 році

Fig. 2. Controlled transactions by the subject of the transaction in FY2020

Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби¹

Таким чином, на підставі аналізу звітності з трансфертного ціноутворення, податкові органи можуть дійти висновку про відсутність «ділової мети» та/або «основної мети» в межах транзакції, здійснити зняття вартості операції з витрат у повному обсязі, що збільшить базу оподаткування податком на доходи підприємств в обсязі грошового вираження ризикової операції відповідно до

пп. 140.5.2¹ п. 140.5. статті 140 ПКУ, та провести одночасне збільшення зобов'язання з податку на доходи нерезидентів з джерелом походження в Україні, оскільки непроходження тесту «основної мети» свідчить про протиправність застосування пільгової ставки оподаткування за конвенцією про уникнення подвійного оподаткування.

Таблиця 2. Зміни у концепції «ділова мета» впроваджені Законом № 466-IX
Table 2. Changes in the concept “valid business purpose” introduced by the Law № 466-IX

Редакція ПКУ від 02.04.2020 р. (до набрання чинності Законом № 466-IX)	Редакція ПКУ від 15.05.2021 р. (поточна редакція)
14.1.231. Розумна економічна причина (ділова мета) – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності.	14.1.231. Розумна економічна причина (ділова мета) – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), якщо: <ul style="list-style-type: none"> • головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків; • у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Джерело: складено автором за положеннями Податкового кодексу України у редакціях від 02.04.2020 р. та 01.01.2022 р.²

¹ Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html> (дата звернення 15.02.2022).

² Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 14.11.2022).

1.4. Побудова моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS

Проект моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS наведено нижче на прикладі операції внутрішньогрупового транскордонного фінансування (рис. 3).

Поетапно розглянемо застосування моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS в межах наведеного прикладу:

(1) Компанія А (податковий резидент України) залучає позику від Компанії Б (податковий резидент Республіки Кіпр) під 10% річних.

(2) Компанія А нараховує та сплачує на користь Компанії Б відсотки за користування позикою. Оскільки нарахування відсотків характеризується збільшенням зобов'язань Компанії А, нараховані відсотки є витратами, а отже, нарахування відсотків за позикою призводить до зменшення об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств 2020¹.

(3) Компанія Б отримує відсотки за користування позикою від Компанії А та одразу перераховує їх на користь власного засновника – Компанії В (резидент о. Мен).

(4) Під час виплати відсотків на користь Компанії Б, Компанія А утримує та сплачує до

бюджету України податок з доходів нерезидентів з джерелом його походження з України (податок на репатріацію) за зниженою ставкою: 5% замість 15%².

(5) Операція з нарахування відсотків на користь резидента низькоподаткової юрисдикції підпадає під контроль за трансфертним ціноутворенням. На даному етапі ідентифікації ризиків контролюючим органом тестується відповідність рівня відсоткової ставки принципу «витагнутої руки». Виходячи з ринкової практики, 10% є ставкою, що не відповідає принципу «витагнутої руки». Таким чином, контролюючий орган може зробити висновок про заниження об'єкта оподаткування податком на доходи нерезидента та донарахувати податкові зобов'язання виходячи з рівня ставок, що відповідає принципу «витагнутої руки». Виходячи з ринкової практики, 6% є ставкою, що відповідає принципу «витагнутої руки». Отже, витрати Компанії А зменшуються на 4% від обсягу нарахованих відсотків на користь Компанії Б. Відповідно, об'єкт оподаткування Компанії А збільшується пропорційно. Окрім іншого, на даному етапі податковий орган може проаналізувати ділову мету (розумну економічну причину) залучення позики як такої. Під час відповідного аналізу контролюючий орган може дізнатись інформацію щодо подальшого руху грошових коштів.

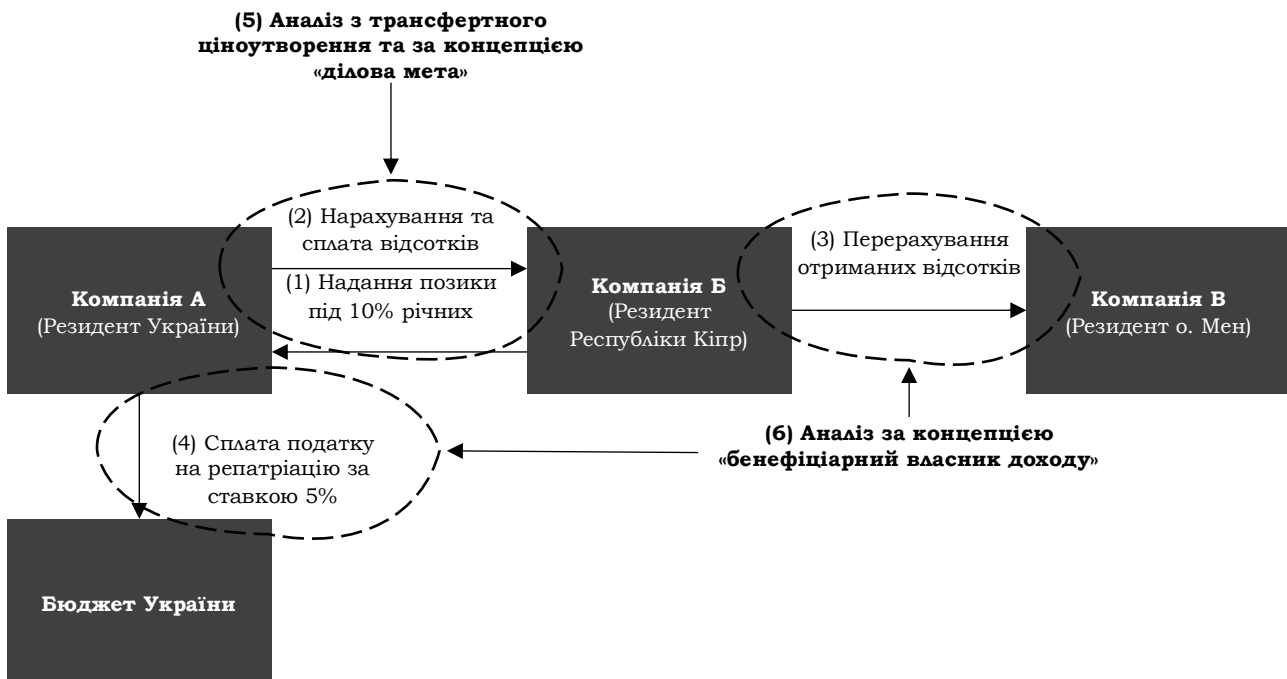


Рис. 3. Проект моделі трикомпонентного аналізу податкових (BEPS) ризиків
Fig. 3. The draft model of the three-component analysis of the tax (BEPS) risks

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». 2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 04.02.2023 р.).

² Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. 2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016#Text (дата звернення: 10.02.2022).

(6) Після аналізу на попередньому етапі контролюючому органу стає відомо, що відсотки отримані Компанією Б були одразу переказані на користь Компанії В. Контролюючий орган може зробити висновок, що фактичним бенефіціарним власником доходів з джерелом їх походження в Україні (відсотків за позикою) є Компанія В. Таким чином, Компанія А при утриманні та сплаті до бюджету України податку на репатріацію не мала права на застосування зниженої ставки податку відповідно до положень Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. Податкове зобов'язання з податку на доходу нерезидентів Компанії А збільшується з 5% від загального обсягу сплачених відсотків на користь Компанії Б до 15% від загального обсягу сплачених відсотків на користь Компанії Б.

В результаті застосування проекту моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS податкові зобов'язання Компанії А було збільшено:

- щодо податку на прибуток підприємств – на 4% від загального обсягу нарахованих відсотків на користь Компанії Б;
- щодо податку на репатріацію – на 10% від загального обсягу відсотків сплачених на користь Компанії Б.

Враховуючи, що операції визнаються контрольованими, а отже такими, що підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням, у разі досягнення мінімального вартісного критерію в обсязі 10 млн грн, можна стверджувати:

- про збільшення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств Компанії А в мінімальному обсязі 4 млн грн, а отже, про збільшення зобов'язання з податку на прибуток підприємств Компанії А в мінімальному обсязі 720 тис. грн;
- про збільшення зобов'язання з податку на репатріацію Компанії А в мінімальному обсязі 1 млн грн.

Окрім іншого, у разі доведення відсутності ділової мети (розумної економічної причини) здійснення операції з залучення позики, усі витрати пов'язані з отриманням такої позики (нараховані відсотки, курсові різниці тощо) можуть бути заперечені контролюючим органом (виключені з витрат Компанії А).

Висновки. На підставі проведеного дослідження чинних норм податкового законодавства України, судової практики та міжнародних настанов щодо протидії BEPS, було виявлено, що впроваджені Законом № 466-IX мінімальні стандарти протидії BEPS в податкову систему України, створили достатні та необхідні законодавчі передумови для реалізації на практиці сучасних технологій податкового контролю, а також формування комплексного підходу до боротьби з виведенням доходів з під оподаткування в межах зовнішньоекономічних транзакцій як елементу забезпечення суверенності національних податкових надходжень.

Впроваджена трирівнева система звітності з ТЦ має розглядатися не лише як засіб адміністрування податку на доходи підприємств, а й як джерело інформації для адміністрування податку з доходів нерезидентів з джерелом походження в Україні.

В результаті дослідження було запропоновано проект моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS, що відповідає міжнародним тенденціям по відмові від формального вивчення трансфертних цін в окремих контрольованих операціях на користь комплексного вивчення сутності процесу алокації вартості в межах міжнародних груп компаній.

Основним викликом впровадження моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS контролюючим органом на практиці є те, що перевірка з трансфертного ціноутворення є спеціальним видом документальної перевірки, в межах якої контролюючий орган не може здійснювати перевірку питань непов'язаних з трансфертним ціноутворенням. Розбиття загального процесу трикомпонентного аналізу на різні перевірки, що здійснюються різними підрозділами та різним персоналом контролюючого органу знижує ефективність забезпечення суверенності національних податкових надходжень.

Порушені питання є підставою для розробки методологічних засад проведення трикомпонентного аналізу з подальшим впровадженням в процес проведення відповідних податкових перевірок з трансфертного ціноутворення, бенефіціарності власника доходів, наявності в межах зовнішньоекономічних транзакцій ділової мети та мають бути предметом подальших досліджень.

Стаття надійшла до редакції 16.11.2022 р.
Стаття рекомендована до друку 20.12.2022 р.

Dmytro Nosenko, Postgraduate Student, V.N. Karazin Kharkiv National University, 4, Svobody Sq., Kharkiv, 61022, Ukraine
 nosenko2021pg@student.karazin.ua
<https://orcid.org/0000-0001-6524-782X>

ASSESSMENT OF THE PRE-CONDITIONS FOR THE IMPLEMENTATION OF MODERN TECHNOLOGIES OF TAX CONTROL ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

Abstract. The purpose of the study is to assess the possibility of combining the concepts of transfer pricing, beneficial owner of income and valid business purpose in a model of three-component tax risk assessment for countering BEPS. To achieve this purpose, the author set priority tasks, namely conducting an isolated analysis of the concepts of transfer pricing, beneficial owner of income and valid business purpose with further identification of intersections and interconnections of such concepts, as well as the formation of conclusions regarding the possibility of combining these concepts into a single model for identification of BEPS risks. Under the study, the author analyzed the three-level transfer pricing reporting system introduced into the tax system of Ukraine by Law of Ukraine No. 466-IX “On Amending the Tax Code of Ukraine on Improving Tax Administration, Eliminating Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation”. In particular, the study found grounds for moving the essence of transfer pricing analysis from the formal determination of compliance of the prices established within the controlled transactions with the “arm's length” principle to the analysis of value chains, distribution of functions, assets and risks within a multinational group of companies, as well as to the examination of the value allocation process between jurisdictions and the fairness of such allocation. The study established that the information disclosed under transfer pricing reporting process can become part of the analysis of the legality of applying of the provisions of international treaties on the avoidance of double taxation through the concept of “beneficial owner of income”. The draft model of three-component tax risk assessment for countering BEPS is proposed as a finding of the study. Such model corresponds with international trends of abandoning the formal study of transfer prices in separate controlled transactions in favor of a comprehensive study of the essence of the value allocation process within multinational groups of companies. The author concluded that the isolated assessment of the elements of the model of three-component tax risk assessment for countering BEPS, during tax audits, reduces the effectiveness of ensuring the sovereignty of national tax revenues. At the same time, the author saw the legislative limitation of the transfer pricing audit exclusively on issues of compliance with the “arm's length” principle as a key challenge to the implementation of the model of three-component tax risk assessment for countering BEPS. Such limitation of the control body's tools contradicts the global tendency to countering BEPS as a whole, and not as separate (independent) mechanisms of aggressive tax planning.

Keywords: **BEPS, Transfer Pricing, “Arm's Length” Principle, Three-component Analysis, Beneficial Owner of Income, Valid Business Purpose, Double Tax Treaty.**

JEL Classification: E62; H25; H26; O23.

REFERENCES

1. Bird, R., & Davis-Nozemack, K. (2016). Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *Journal of Business Ethics*, 151(4), 1009–1025. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3162-2>
2. Clausing, K. A. (2016). The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond. *National Tax Journal*, 69(4), 905–934. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.09>
3. Büttner, T., & Thiemann, M. (2017). Breaking Regime Stability? The Politicization of Expertise in the OECD/G20 Process on BEPS and the Potential Transformation of International Taxation. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(1). DOI: <https://doi.org/10.1515/acl-2016-0069>
4. Bartelsman, E. J., & Beetsma, R. M. W. J. (2003). Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. *Journal of Public Economics*, 87(9-10), 2225–2252. DOI: [https://doi.org/10.1016/s0047-2727\(02\)00018-x](https://doi.org/10.1016/s0047-2727(02)00018-x)
5. Barrios, S., Huizinga, H., Laeven, L., & Nicodème, G. (2012). International taxation and multinational firm location decisions. *Journal of Public Economics*, 96(11-12), 946–958. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2012.06.004>
6. Clausing, K. A. (2009). Multinational Firm Tax Avoidance and Tax Policy. *National Tax Journal*, 62(4), 703–725. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2009.4.06>
7. Joshi, P. (2020). Does Private Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income

- Shifting? Evidence from BEPS Action Item 13. *Journal of Accounting Research*, 58(2), 333–381. DOI: <https://doi.org/10.1111/1475-679x.12304>
8. Cobham, A., Janský, P., & Meinzer, M. (2019). A half-century of resistance to corporate disclosure. *Transnational Corporations*, 25(3), 1–26. DOI: <https://doi.org/10.18356/630d264a-en>
9. Alexander, A., De Vito, A., & Jacob, M. (2020). Corporate tax reforms and tax-motivated profit shifting: evidence from the EU. *Accounting and Business Research*, 50(4), 309–341. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1712649>
10. Olbert, M., & De Simone, L. (2021). Real Effects of Private Country-by-Country Disclosure. *The Accounting Review*. DOI: <https://doi.org/10.2308/tar-2020-0714>
11. Wilde, J. H., & Wilson, R. J. (2018). Perspectives on Corporate Tax Planning: Observations from the Past Decade. *Journal of the American Taxation Association*, 40(2), 63–81. DOI: <https://doi.org/10.2308/atax-51993>
12. Jones, C., Temouri, Y., & Cobham, A. (2018). Tax haven networks and the role of the Big 4 accountancy firms. *Journal of World Business*, 53(2), 177–193. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2017.10.004>
13. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. *International Business Review*, 29(3), 101692. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2020.101692>
14. Riedel, N. (2018). Quantifying International Tax Avoidance: A Review of the Academic Literature. *Review of Economics*, 69(2), 169–181. DOI: <https://doi.org/10.1515/roe-2018-0004>
15. Jacob, M. (2021). Real Effects of Corporate Taxation: A Review. *European Accounting Review*, 1–28. DOI: <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1934055>
16. Elemen, A., Blaylock, B., & Spence, C. (2021). Tax-motivated profit shifting in big 4 networks: Evidence from Europe. *Accounting, Organizations and Society*, 101267. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101267>
17. Sebele-Mpofu, F., Mashiri, E., & Schwartz, S. C. (2021). An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1944007. DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>
18. Nebus, J. (2019). Will tax reforms alone solve the tax avoidance and tax haven problems? *Journal of International Business Policy*, 2(3), 258–271. DOI: <https://doi.org/10.1057/s42214-019-00027-8>
19. Temouri, Y., Ahmed, A., Pereira, V., & Jones, C. (2020). The Relationship Between Corporate Governance and Tax Havens: A Critical Review and Future Research Directions. *Annals of Corporate Governance*, 5(3), 148–207. DOI: <https://doi.org/10.1561/109.00000022>
20. Stiglingh, M., Smit, A.-R., & Smit, A. (2020b). The relationship between tax transparency and tax avoidance. *South African Journal of Accounting Research*, 1–21. DOI: <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1738072>

The article was received by the editors 16.11.2022.

The article is recommended for printing 20.12.2022.