

М. С. Давидов, аспірант кафедри публічного управління та митного адміністрування Університету митної справи та фінансів

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ В СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

У статті висвітлені найкращі міжнародні практики та ефективні інструменти запобігання ухиленню та мінімізації оподаткування, визначені напрями їх перспективного впровадження у національну практику. Проаналізовано головні інструменти законодавчого врегулювання питань боротьби нелегальною мінімізацією податкового навантаження, які мають глобальний характер. Зокрема охарактеризовано такі концептуальні підходи, як загальні правила запобігання ухиленню від оподаткування – *General Anti-Avoidance Rules*, спеціальні правила запобігання ухиленню від оподаткування – *Specific Anti-Avoidance Rules*. До найкращих світових практик боротьби з ухиленням від оподаткування віднесено План дії для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон (*Base Erosion and Profit Shifting*), розроблений Організацією економічного співробітництва і розвитку за підтримки та країн G20 у рамках протидії необґрунтованій мінімізації фіскальних зобов'язань. Досліджено особливості впровадження конвенції *Multilateral Instrument*, яка є міжнародною багатосторонньою угодою, розробленою ОЕСР з метою боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування. Їх переважне спрямування – усунення прогалів у міжнародному податковому регулюванні і розбіжностей в національних податкових законодавствах країн-учасників, що уможливають приховування корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низько податкові юрисдикції, де суб'єкти не здійснюють економічної діяльності. Для України визначено подальшу імплементацію Плану дії BEPS та уніфікація податкового законодавства із законодавством ЄС, зокрема Директиви (ЄС) 2016/1164 (ATAD) та Директиви (ЄС) 2017/952 (ATAD II) як інституційну умову збереження довіри у рамках трансформаційної відбудови України з боку коаліції країн-донорів та залучення необхідних фінансових ресурсів для повоєнного комплексного відновлення.

Ключові слова: механізми державного регулювання, податки та збори, державна податкова політика, державний бюджет, загальні правила запобігання ухиленню від оподаткування, спеціальні правила запобігання ухиленню від оподаткування.

M. S. Davydov. International experience of state regulation in the field of tax evasion prevention

The article highlights the best international practices and effective tools to prevent tax evasion and minimization, and identifies directions for their prospective implementation into national practice. The main instruments of legislative regulation of the fight against the illegal minimization of the tax burden, which are of a global nature, are analyzed. In particular, such conceptual approaches as *General Anti-Avoidance Rules* and *Specific Anti-Avoidance Rules* are characterized. Also common are anti-hybrid rules, international fiscal transparency rules, rules for limiting the erosion of the tax base with the help of financial instruments, mechanisms for combating the abuse of commercialization of goods, transfer pricing, etc. The Action Plan for Combating Base Erosion and Profit Shifting, developed by the Organization for Economic Cooperation and Development with the support of the G20 countries as part of countering unreasonable minimization of fiscal obligations, is among the best global practices in combating tax evasion. The peculiarities of the implementation of the *Multilateral Instrument* convention, which is an international multilateral agreement developed by the OECD with the aim of combating the erosion of the tax base and the withdrawal of income from taxation, have been studied. Their main focus is to eliminate gaps in international tax regulation and discrepancies in the national tax laws of the participating countries, which make it possible to hide corporate profits and artificially move them to low-tax jurisdictions where entities do not carry out economic activities. For Ukraine, the further implementation of the BEPS Action Plan and the unification of tax legislation with EU legislation, in particular Directive (EU) 2016/1164 (ATAD) and Directive (EU) 2017/952 (ATAD II) have been defined as an institutional condition for maintaining trust within the framework of the transformational reconstruction of Ukraine from the coalition of donor countries and attracting the necessary financial resources for comprehensive post-war reconstruction.

Key words: mechanisms of state regulation, taxes and fees, state tax policy, state budget, general rules for preventing tax evasion, special rules for preventing tax evasion.

Постановка проблеми. Процеси відбудови, реформування та реконструкції в рамках європейської та євроатлантичної інтеграції, а також настрої країн-донорів щодо підтримки України, у тому числі залежать від ефективності управління державними фінансами в цілому та мінімізації фіскальних ризиків наповнення бюджетів усіх рівнів зокрема. Заходи протидії ухиленню та мінімізації оподаткування є ключовими складниками реалізації вітчизняної податкової реформи. Її метою є підвищення позицій України у глобальних рейтингах за такими індексами, як сприйняття корупції, розвитку людського капіталу та економічної свободи. Їх можна вважати маркерами перспектив глобальної конкурентоспроможності та соціально-економічного розвитку країн, а отже й необхідною інституційною умовою належної трансформації України. Її перетворення на тлі побудови сучасної соціально

орієнтованої, конкурентоспроможної та інноваційної економіки, забезпечення стійкого економічного зростання, оновлення суспільних відносин, підтримки розвитку пріоритетних галузей економіки та стабілізації бюджетної і податкової систем.

У цьому напрямі пріоритетним завданням реформ у сфері оподаткування поряд з боротьбою з проявами корупції є підвищення ефективності податкового адміністрування, що дозволить в умовах збільшення загальної податкової віддачі досягти зростання рівня фіскальної ефективності податкової системи України. Відтак, одними з головних маркерів успішності інтеграційних процесів в сфері управління державними фінансами є досягнення максимальної повноти використання та розширення бази оподаткування, напрацювання сучасних ефективних механізмів руйнування схем ухилення від оподаткування, реформування пільгових режимів оподаткування та контролю повноти сплати податків, зборів і інших обов'язкових платежів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Пошук дієвих інноваційних механізмів протидії ухиленню від оподаткування є важливим завданням науки публічного управління та адміністрування в Україні, що є належною реакцією на широке використання бізнес-середовищем та громадянами схем, які знижують фіскальну ефективність податкових систем. У розвинених країнах світу цьому питанню також приділяється чимало уваги та зумовлює активну дискусію на форумах таких міжнародних об'єднань країн як G-7, G-20 та ОЕСР та мало результатом напрацювання спільних стандартів протидії ухиленню та мінімізації оподаткування.

Активна глобальна дискусія щодо методів та інструментів протидії ухиленню від сплати податків знайшла відображення і в роботах вітчизняних учених. При цьому зауважимо, що напрацювання торкаються різних вимірів механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків. Аспекти міжнародного досвіду означеної проблематики розкриваються в наукових доробках В. Варцаби, М. Вихлюк, І. Висоцької, Ю. Візняка, В. Ємельянова, Л. Івашової, М. Криштановича, Т. Крушельницької, Л. Курносенко, О. Піхоцької, О. Мелешка, А. Мунько, А. Тимошенка, М. Трещова, О. Чепець, Я. Шевчука та інших. Автори презентують передові світові практики, як в державному управлінні податковою системою загалом [1], і за окремими її складниками, як-от кадрова політика та корпоративна культура податкових органів [2], детінізація фіскального сектору [3], податкова амністія [4], макроекономічні ризики бюджетно-фіскальної політики [5]. Слід відзначити, що дослідники звертають увагу на заходи не лише загальнодержавного, а й місцевого рівнів [6; 7]. Окремо відзначаємо вагомість досліджень проблеми ухилення від сплати податків у контексті забезпечення фінансової безпеки держави [8] та територіальних громад [9].

Разом із тим, очевидно, що у міжнародному просторі постійно формуються нові або удосконалюються вже наявні методи та інструменти державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків. Тому в рамках реалізації стратегічних ініціатив з підтримки управління державними фінансами Україна має бути в тренді світових процесів постійної трансформації систем оподаткування, які спрямовані на підтримку реформування податкових систем та нарощування потенціалу щодо управління державними фінансами. Це дозволить досягти належного рівня ефективності податкового адміністрування та зміцнення організаційних можливостей інститутів управління державними фінансами.

Мета статті – висвітлення досвіду застосування кращих світових практик та ефективних інструментів запобігання ухиленню та мінімізації оподаткування для впровадження їх в національну практику.

Виклад основного матеріалу. За для досягнення поставленої мети необхідно насамперед оцінити сучасні механізми протидії схемам ухилення та мінімізації оподаткування, які реалізовані в розвинених країнах світу та на міжнародному рівні. Це у свою чергу дозволить напрацювати комплекс пропозицій як теоретичного, так і практичного характеру щодо імплементації найбільш ефективних їх елементів у рамках реформи податкової системи України. Їх спрямування – підвищення ефективності фіскалізації, вдосконалення процедур податкового контролю, покращення дієвості протидії заниженню податкових зобов'язань, руйнуванню схем ухилення та мінімізації оподаткування і досягнення стратегічної мети забезпечення бюджетів належним фінансовим ресурсом для проведення стимулювання трансформаційної реформи України.

У міжнародній практиці головними інструментами законодавчого врегулювання питань боротьби нелегальною мінімізацією податкового навантаження виступають загальні правила запобігання ухиленню від оподаткування – General Anti-Avoidance Rules (GAAR) [10], спеціальні правила запобігання ухиленню від оподаткування – Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR) [11] та міждержавна координація заходів у межах діяльності Організації економічного співробітництва і розвитку, зокрема, запровадження плану Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) [12].

GAAR – це концепція боротьби ухиленням суб'єктів господарювання та громадян від оподаткування, яка повинна перешкоджати схемам, головною метою яких є неправомірні податкові переваги. Вона полягає в затвердженні на законодавчому рівні та практичному використанні сукупності нормативних і організаційних заходів, які надають фіскальним органам широкі можливості для вільного трактування положень податкового законодавства та підведення під них багатьох популярних схем ухилення від оподаткування, у тому числі тих, що базуються на застосуванні норм двосторонніх міжнародних договорів щодо усунення подвійного оподаткування.

Основними елементами GAAR виступають:

- систематизація законодавчих і судових прецедентів, які визначають такі поняття як ухилення від сплати податків, зловживання податковими нормами, штучна схема, угода чи транзакція;
- впровадження законодавчих механізмів перевірки змісту застосовуваних суб'єктами господарювання схем оподаткування на предмет їх відповідності чинному законодавству;
- опис ознак угод, які формально не суперечать законодавству, але при цьому мають побічний ефект у вигляді виникнення податкових пільг, які на державному рівні визначено як необґрунтовані та суперечать духу законодавства;
- впровадження законодавчих норм, які дозволяють фіскальним органам у разі виявлення зловживання схемами оподаткування переглядати податкову базу та суму податкових зобов'язань;
- встановлення штрафних санкцій за застосування схем мінімізації оподаткування, заснованих на зловживанні податковими нормами.

Зазначимо, що спірним із законодавчої точки зору аспектом зазначених правил є поняття зловживання податковими нормами, адже в різних податкових юрисдикціях та країнах визначення цього поняття помітно відрізняється. Попри це головним у всіх них є факт отримання платником податків необґрунтованої податкової преференції, що характеризується недостатнім економічним змістом угод, відсутністю сумлінності під час їх планування, спотворенням застосування норм податкового законодавства.

Важливим елементом також є необхідність доведення сумлінності або недобросовісності схем, які застосовуються, що є обов'язком платника податків чи фіскального органу відповідно в залежності від усталеної практики. Наприклад, у Бельгії, Великій Британії, Індії, Італії, Мексиці, Франції та Японії недобросовісність застосовуваних схем оподаткування має доводитись фіскальними органами, а в Австралії, Ірландії, КНР, Південній Кореї, Сінгапурі, США та Швеції доводити сумлінність своїх схем оподаткування має сам платник. При цьому поглиблена перевірка схем оптимізації оподаткування на їх відповідність GAAR в світовій практиці носить індивідуальний, чітко окреслений за ознаками характер та зніцінюється фіскальними органами лише в разі наявності обґрунтованих підозр щодо недобросовісності природи схем, які використовуються платниками податків.

Варто позитивно відзначити дедалі масштабніше та частіше використання на міжнародному рівні GAAR. Це призводить до того, що застосовування платниками популярних раніше схем мінімізації оподаткування носить все більш ризиковий характер, збільшує операційні витрати на їх застосування та вимагає залучення до процесу висококваліфікованих спеціалістів вузького профілю, а отже мінімізує обсяги їх використання.

Платники податків іноді використовують і спотворюють різні загальні правила податкової системи у власних інтересах (неформальні правила), що призводить до подальших невідворотних наслідків для всієї системи. З метою запобігання таким спотворенням і захисту справедливості та єдності податкової системи іноді виникає необхідність у запровадженні додаткових спеціальних правил, які можуть трактуватися як спеціальні правила запобігання ухиленню від оподаткування.

Спеціальні правила запобігання ухиленню від оподаткування (SAAR) – це правила, спрямовані на боротьбу зі схемами чи операціями, які дозволяють несумлінним платникам зловживати податковим законодавством, і які відомі або достатньо добре ідентифікуються фіскальними органами влади. SAAR передбачають спеціальні, конкретні законодавчі заходи, що впроваджуються в правову систему держави та застосовуються до вузького кола операцій. Іноді такі правила можуть мати назву Targeted Anti-Avoidance Rules (TAAR), тобто цільові правила протидії уникненню оподаткування. Загалом, SAAR можна потенційно застосовувати для всіх правил обмеження в податковому законодавстві.

Найбільш поширеними є антигібридні правила, міжнародні правила фіскальної прозорості, правила обмеження ерозії оподаткованої бази за допомогою фінансових інструментів, механізми боротьби зі зловживанням комерціалізацією товарів, трансфертне ціноутворення тощо. Аналогічно із загальними правилами SAAR можуть мати як внутрішній характер (якщо вони передбачені національним законодавством), так і міжнародний характер (якщо вони передбачені в міжнародному правовому полі).

До країн, які найбільш широко використовують SAAR шляхом трансферного ціноутворення, відносяться Колумбія, Еквадор, Франція, Домініканська Республіка, Ізраїль, Мексика та Парагвай, шляхом невинного збільшення активів та уявного доходу (ухилення від сплати податків шляхом зменшення оподаткованого доходу) – Аргентина, Мексика, Перу, Коста-Ріка та Нідерланди [13].

Основною перевагою SAAR є те, що сфера їх застосування є відносно чітко встановленою. Загалом така норма додає елемент визначеності і сприяє кращому розумінню об'єкта та мети законодавства. З іншого боку, оскільки вони застосовуються лише до передбачених або підозрілих ситуацій, то SAAR можуть не запобігати уникненню за ще не виявленими раніше схемами. За фактом динамічність і креативність суб'єктів уникнення оподаткування у цій сфері дуже ускладнює можливість передбачення всіх можливих способів уникнення [14].

Зазначимо, що важливо застосовувати SAAR саме до схем, для яких вони розроблені. Тоді забезпечується максимальна їх ефективність, оскільки вони є одним із найкращих інструментів для протидії ухиленню від

оподаткування щодо передбачених або потенційних ситуацій, зокрема за рахунок простоти реалізації. Однак, зазвичай схеми ухилення від оподаткування зазнають постійних модифікацій, характеристики яких є відсутніми або більше не відповідають прописаним в стандартах, що унеможливує пряме застосування вказаних правил.

На практиці SAAR не є достатньо гнучкими та адаптованими до впливу мінливих чинників, які формуються в бізнес-середовищі. Тому від фіскальних органів вимагається швидка зміна або вироблення нових правил запобігання мінімізації оподаткування. Це, у свою чергу, потребує підтримки оптимально функціонуючої системи ідентифікації та оцінювання ризиків, обміну інформацією та розуміння змісту схем, що є результатом перманентного аналізу та аудиту, які створюють якісні вхідні дані для цих процесів. В результаті чого принциповим фактором ефективності SAAR є швидкість, з якою органи публічного управління ініціюють та приймають модифікації чинного законодавства з метою усунення юридичних прогалин, які дозволяють необґрунтовано мінімізувати оподаткування.

До найкращих світових практик боротьби з ухиленням від оподаткування відноситься План дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), який був розроблений Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) за підтримки та країн Великої двадцятки (G20) у 2015 році у рамках протидії необґрунтованій мінімізації фіскальних зобов'язань. У основу покладено застосування методу перетворення «потенційних» податків на «сірі» прибутки, тобто виведення вільних грошових активів в «офшори». За фактом BEPS є масштабною реорганізацією діючої системи міжнародного оподаткування.

Головним поштовхом для створення BEPS стала фінансова криза 2008 року, через яку країни G20 поставили питання оподаткування на перше місце в своєму порядку денному та очолили боротьбу з ухиленням від сплати податків. Тоді, за оцінками експертів ОЕСР, втрати бюджетів країн світу від агресивного податкового планування, яке ґрунтується на розмиванні бази оподаткування і переміщенні прибутків за кордон, щороку сягають 100 – 240 млрд дол. США або 4 – 10% сукупних надходжень податку на прибуток підприємств [15].

Загалом поняття розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування стосується стратегій агресивного податкового планування, у яких використовують прогалини та неузгодженості у національних та міжнародному законодавстві. Ключовою метою є переміщення прибутків до територій з низьким або нульовим рівнем оподаткування, або з метою нівелювання податкової бази за рахунок вирахування платежів, таких як відсотки чи роялті. А це, відповідно, призводить до зменшення або уникнення зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Такі практики несуть загрози справедливості та цілісності податкових систем, оскільки підприємства, які працюють за кордоном, можуть використовувати розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування задля отримання конкурентних переваг над підприємствами, які працюють на внутрішньому ринку. Це у підсумку підриває довіру сумлінних платників податків до держави і негативно впливає на культуру сплати податків і дотримання податкового законодавства всіма платниками.

Зазначена практика наявна усіх країнах світу, проте бюджетні втрати країн, які розвиваються, є неспівставно більшими, ніж бюджетів розвинених країн у зв'язку з їх високою залежністю від податку на прибуток підприємств, а особливо транснаціональних корпорацій. Тому залучення країн, які розвиваються, до спільних заходів в рамках BEPS є важливим задля забезпечення отримання належних фінансових ресурсів до бюджетів усіх рівнів та участі у процесах встановлення стандартів міжнародного оподаткування.

У рамках впровадження BEPS, до якого на поточний момент крім Міжнародного валютного фонду, ООН, Групи Світового банку, Африканського форуму податкових адміністрацій, Міжамериканського центру податкових адміністрацій та інших міжнародних організацій приєдналося вже 143 країни та юрисдикції. Це обумовлено потребою розробки багатостороннього єдиного механізму боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на заниження бази оподаткування та переміщення оподаткованого прибутку до низько податкових юрисдикцій. Стратегічною метою є встановлення глобальних прозорих податкових правил запобігання ухиленню від сплати податків суб'єктами підприємницької діяльності.

BEPS передбачає п'ятнадцять дій, які забезпечують уряди національними та міжнародними інструментами, необхідними для боротьби з ухиленням від оподаткування. Їх переважне спрямування – усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні і розбіжностей в національних податкових законодавствах країн-учасників, що уможливають приховування корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низько податкові юрисдикції, де суб'єкти не здійснюють економічної діяльності. Таким чином знижується рівень дискусійності питань щодо правомірності застосування міжнародних податкових правил і стандартизуючи вимоги їх дотримання. Кожне положення представляє собою опис конкретної податкової проблеми із запропонованими шляхами вирішення, які мають бути впроваджені до національного законодавства країн і міжнародних договорів між ними.

До пакету включено такі заходи:

- розробка правил для оподаткування цифрового сектору економіки;
- боротьба з наслідками гібридних податкових схем;
- розробка ефективних правил нагляду за контрольованими іноземними компаніями;

- обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування;
- протидія негативним податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності;
- запобігання зловживанням шляхом застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування;
- боротьба із умисним уникненням статусу постійного представництва;
- вдосконалення правил трансфертного ціноутворення (нематеріальні активи, ризики і капітал, операції з підвищеним ризиком);
- створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо ризиків BEPS (ризико-орієнтована система);
- обов'язкове оприлюднення інформації про використання схем агресивного податкового планування;
- документація трансферного ціноутворення та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report);
- впровадження механізмів вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування;
- реалізація багатосторонньої конвенції (MLI) про виконання заходів, які стосуються угод щодо уникнення подвійного оподаткування.

Мінімальні стандарти імплементації BEPS для кожної країни-учасника передбачають чотири обов'язкові кроки із загалом п'ятнадцяти: протидія негативним податковим практикам (необґрунтованим податковим пільгам); недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами; документація трансферного ціноутворення та звітність в розрізі країн; впровадження механізмів вирішення спорів щодо застосування угод про уникнення подвійного оподаткування.

Кожна дія BEPS заслуговує окремої уваги, але зупинимось додатково на конвенції Multilateral Instrument (MLI), яка є багатосторонньою угодою, розробленою ОЕСР з метою боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування. MLI є кроком 15 Плану дій BEPS, приєднавшись до якого країни одночасно отримують змогу виконати крок 6 «Запобігання зловживаннями у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування» та крок 14 «Механізми вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування», які входять до мінімального стандарту.

Виконання MLI передбачає, що платники податків матимуть право застосовувати пільгові ставки оподаткування лише за умови, якщо одержання такої пільги не є основною метою здійснення операції; матимуть право на звернення до компетентних органів обох країн-учасниць конвенції у разі виникнення спорів між платником податку та податковим органом, а також вимагає оновлення законодавства щодо визначення постійного представництва та правил щодо уникнення штучного статусу постійного представництва [16].

На виконання пропозицій ОЕСР 28.01.2016 р. Європейська комісія в рамках реалізації BEPS представила Директиву щодо боротьби з ухиленням від оподаткування як частину заходів, спрямованих на посилення фінансової прозорості та боротьби з ухиленням від оподаткування. 20.06.2016 р. Рада ЄС ухвалила Директиву (ЄС) 2016/1164 (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD).

Директива (ЄС) 2016/1164 (ATAD) з урахуванням змін внесених 29.05.2017 р. Директивою (ЄС) 2017/952 (ATAD II) щодо гібридних невідповідностей між державами-членами ЄС і третіми країнами) містить п'ять юридично обов'язкових заходів проти зловживань, що безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку ЄС та які всі держави-члени поетапно імплементували до 01.01.2023 р. Їх метою є протидія найбільш поширеним формам агресивного податкового планування, що забезпечило мінімальний рівень захисту щодо ухилення від сплати корпоративних податків, водночас забезпечуючи більш справедливе та стабільне середовище провадження підприємницької діяльності. Серед таких заходів:

- застосування правила контрольованої іноземної компанії (CFC) – запобігання переміщенню прибутку до країни з низьким рівнем оподаткування або без оподаткування;
- введення податку на приріст капіталу в разі виведення активів – запобігання ухилення компаній від сплати податків при переміщенні активів;
- застосування більш жорстких правил вирахування відсотків – перешкоджання створенню штучних боргових угод, спрямованих на мінімізацію податків;
- усунення гібридних схем транскордонного ухилення від оподаткування – запровадження правил проти гібридного постійного представництва, гібридного трансферу, гібридних фінансових інструментів невідповідності, невідповідностей з двома резидентами, зворотних гібридних невідповідностей та імпортованих невідповідностей;
- уніфікація і впровадження загальних правил запобігання ухиленню від оподаткування (GAAR) [17; 18].

Висновки та перспективи подальших розвідок. Із огляду на результати дослідження передовою міжнародного досвіду, подальшу імплементацію Плану дій BEPS та уніфікація податкового законодавства із законодавством ЄС, зокрема Директиви (ЄС) 2016/1164 (ATAD) та Директиви (ЄС) 2017/952 (ATAD II) визначаємо як інституційну умовою збереження довіри у рамках трансформаційної відбудови України з боку коаліції країн-донорів та залучення необхідних фінансових ресурсів. Наголошений вектор є своєрідним маркером успішності державної

фінансової політики та мінімізації фіскальних ризиків наповнення бюджетів усіх рівнів. Це, відповідно, дозволить підтримати фінансову стабільність країни в умовах російсько-української війни та в повоєнний період, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу згідно з міжнародними стандартами. Відтак, шляхи імплементації BEPS, ATAD і ATAD II формують напрями подальших наукових розвідок щодо державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків.

Список використаних джерел:

1. Крушельницька Т. А. Адаптація зарубіжного досвіду в державному управлінні податковою системою України. *Вісник Академії митної служби України. Серія: Державне управління*. 2012. № 2 (7). С. 54–61.
2. Івашова Л. М., Смельянов В. М. Кадрова політика та корпоративна культура податкових органів: досвід України та країн ЄС. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2022. № 4 (35). С. 79–84. URL: <https://doi.org/10.32782/2310-9653-2022-4.12>.
3. Тимошенко А., Виклюк М., Мелешко О. Детінізація фіскального сектору: зарубіжний досвід. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2022. Вип. 47. С. 75–86. URL: <http://dx.doi.org/10.30970/meu.2022.47.0.4707>.
4. Шевчук Я. В., Висоцька І. Б., Візняк Ю. Я., Піхоцька О. М. Податкова амністія як інструмент легалізації активів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Академічні візії*. 2023. № 17. URL: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7780735>.
5. Трещов М. М. Макроекономічні ризики бюджетної політики України в умовах кризи. *Вісник післядипломної освіти. Серія «соціальні та поведінкові науки»*. 2021. Вип. 16 (45). С. 253–266.
6. Трещов М. М. Концептуальні засади стратегічного управління ресурсним забезпеченням місцевих бюджетів. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2018. Вип. 4 (33). С. 67–75.
7. Мунько А. Ю. Сучасні фінансові інструменти розвитку громад: відхід від бюджетного патерналізму. *Науковий вісник Вінницької академії безперервної освіти*. 2023. Вип. 3. С. 129–134. URL: <https://doi.org/10.32782/2786-5681-2023-3.17>.
8. Kryshtanovych M., Vartsaba V., Kurnosenko L., Munko A., Chepets O. The System for Ensuring the Financial and Economic Security of the State in an Aggressive External Environment. *International Journal of Computer Science and Network Security*. 2022. Vol. 22. № 11. Pp. 51–56. URL: <https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2022.22.11.7>.
9. Мунько А. Ю. Політика фінансової безпеки територіальних громад: розробка, реалізація, оцінювання. *Таврійський науковий вісник*. 2022. № 1. С. 66–72. URL: <https://doi.org/10.32851/tnv-pub.2022.1.9>.
10. General Anti-avoidance rule. *PWC*. URL: <http://www.pwc.cz/taxpolicy>.
11. Shome P. Specific Anti-avoidance Rules (SAAR). *Taxation History, Theory, Law and Administration*. 2021. Pp. 329–347. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-030-68214-9_28.
12. Inclusive Framework on BEPS. *The Organisation for Economic Co-operation and Development*. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/about>.
13. Implementing OECD/G20 BEPS Package in Developing Countries. Bonn: Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, 2018. URL: https://www.giz.de/en/downloads/wp_implementing_beps_package_developing_countries.pdf.
14. Larin Gilles N., Duong R., Jacques M. Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – A Study Framework. *Canadian tax journal / revue fiscale canadienne*. 2008. Vol. 56. № 1. Pp. 143–159.
15. BEPS Actions. *The Organisation for Economic Co-operation and Development*. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions>.
16. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>.
17. The Anti Tax Avoidance Directive. *European Commission*. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-directive_en.
18. EU Anti-Tax Avoidance Directive: Implementation Overview. *EU Tax Centre*. 2022. URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/08/eu-anti-tax-avoidance-directive.html>.

References:

1. Krushelnytska T. A. (2012), “*Adaptatsiia zarubizhnoho dosvidu v derzhavnomu upravlinni podatkovoiu systemoiu Ukrainy*” [Adaptation of foreign experience in the state administrative data system of Ukraine], journal *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy* [Herald of the Academy of Customs Service of Ukraine], vol. 2(7), pp. 54–61 [Ukraine].
2. Ivashova L.M. and Yemeljanov V.M. (2022), “*Kadrova polityka ta korporatyvna kultura podatkovykh orhaniv: dosvid Ukrainy ta krain Yes*” [Personnel policy and corporate culture of tax authorities: experience of Ukraine and EU countries], journal *Publichne upravlinnia ta mytne administruvannia* [Public Administration and Customs Administration], vol. 4(35), pp. 79–84, available at: <https://doi.org/10.32782/2310-9653-2022-4.12> [Ukraine].

3. Tymoshenko A., Vykliuk M. And Meleshko O. (2022), “*Detinizatsiia fiskalnoho sektoru: zarubizhnyi dosvid*” [Detinization of the fiscal sector: foreign experience], journal *Formuvannia rynkovoï ekonomiky v Ukraini* [Formation of market economy in Ukraine], vol. 47, pp. 75–86, available at: <http://dx.doi.org/10.30970/meu.2022.47.0.4707> [Ukraine].
4. Shevchuk Ya.V., Vysotska I.B., Vizniak Yu.Ia. and Pikhotska, O.M. (2023), “*Podatkova amnistii yak instrument lehalizatsii aktyviv: vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid*” [Tax amnesty as a tool for legalization of assets: domestic and foreign experience], journal *Akademichni vizii* [Academic visions], vol. 17, available at: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7780735> [Ukraine].
5. Treshchov M. M. (2021), “*Makroekonomichni ryzyky biudzhethoi polityky Ukrainy v umovakh kryzy*” [Macroeconomic risks of budget policy of Ukraine in crisis conditions], journal *Visnyk pislidyplomnoi osvity* [Bulletin of postgraduate education], vol. 16 (45), pp. 253 – 266.
6. Treshchov M. M. (2018), “*Kontseptualni zasady stratehichnoho upravlinnia resursnym zabezpechenniam mistsevykh biudzhethiv*” [Conceptual principles of strategic management of resource provision of local budgets], journal *Derzhavne upravlinnia ta mistseve samovriaduvannia* [Public administration and local government], vol. 4(33), pp. 67–75 [Ukraine].
7. Munko A. Iu. (2023), “*Suchasni finansovi instrumenty rozvytku hromad: vidkhid vid biudzhethoho paternalizmu*” [Modern financial tools for community development: away from budget paternalism], journal *Naukovyi visnyk Vinnytskoi akademii bezpererвної osvity* [Scientific Bulletin of Vinnytsia Academy of Continuing Education], vol. 3, pp. 129-134, available at: <https://doi.org/10.32782/2786-5681-2023-3.17> [Ukraine].
8. Kryshchanovych M., Vartsaba V., Kurnosenko L., Munko A. and Chepets, O. (2022), The System for Ensuring the Financial and Economic Security of the State in an Aggressive External Environment, *International Journal of Computer Science and Network Security*, vol. 22, pp. 51–56, available at: <https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2022.22.11.7> [English].
9. Munko A. Iu. (2022), “*Polityka finansovoi bezpeky terytorialnykh hromad: rozrobka, realizatsiia, otsiniuvannia*” [Financial security policy of territorial communities: development, implementation, evaluation], journal *Tavriiskyi naukovi visnyk* [Taurida Scientific Herald], Vol. 1, Pp. 66–72, available at : <https://doi.org/10.32851/tnv-pub.2022.1.9> [Ukraine].
10. PWC (2023), General Anti-avoidance rule, official site, available at : <http://www.pwc.cz/taxpolicy> [English].
11. Shome P. (2021), Specific Anti-avoidance Rules (SAAR), *Taxation History, Theory, Law and Administration*, pp. 329–347, available at : https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-030-68214-9_28 [English].
12. The Organisation for Economic Co-operation and Development (2022), Inclusive Framework on BEPS, official site, available at : <https://www.oecd.org/tax/beps/about> [English].
13. Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (2018), Implementing OECD/G20 BEPS Package in Developing Countries», official site, available at :https://www.giz.de/en/downloads/wp_implementing_beps_package_developing_countries.pdf [English].
14. Larin Gilles N., Duong R. and Jacques M. (2008), Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – A Study Framework, *Canadian tax journal / revue fiscale canadienne*, vol. 56, pp. 143–159 [English].
15. The Organisation for Economic Co-operation and Development (2023), BEPS Actions, official site, available at : <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions> [English].
16. The Organisation for Economic Co-operation and Development (2017), Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, official site, available at : <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> [English].
17. European Commission (2016), The Anti Tax Avoidance Directive, official site, available at : https://taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-directive_en [English].
18. EU Tax Centre (2022), EU Anti-Tax Avoidance Directive: Implementation Overview, official site, available at : <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/08/eu-anti-tax-avoidance-directive.html> [English].