

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

БОНДАРЕНКО МАРІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 347.73

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ
В УКРАЇНІ**

12.00.07: «Адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право»

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2019

Дисертація є рукописом.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

**Науковий
керівник :**

доктор юридичних наук, професор
Дмитрик Ольга Олександрівна, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, професор кафедри фінансового права.

**Офіційні
опоненти:**

доктор юридичних наук, професор
Рядінська Валерія Олександрівна, Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ, завідувач науково-дослідної лабораторії проблем правового та організаційного забезпечення діяльності Міністерства;

кандидат юридичних наук, доцент
Костенко Юлія Олександрівна, Донецький національний університет імені Василя Стуса, доцент кафедри теорії та історії держави і права та адміністративного права.

Захист відбудеться «16» грудня 2019 року о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 84-а.

Автореферат розіслано: «15» листопада 2019 року

Учений секретар

спеціалізованої вченої ради

В. Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Обґрунтування вибору теми дослідження. Право на власність є гарантованим правом особи, яке підлягає безумовному захисту. Податкове планування становить собою один із способів реалізації приватного інтересу платника податків щодо захисту права власності. Ця теза є новою для України й такою, що викликає активні дискусії на пострадянському просторі. Однак світова практика й новітні тенденції у сфері податкових відносин демонструють, що проблеми податкового планування сьогодні виходять на одне з перших місць серед актуальних питань податкового регулювання. Більше того, актуальність дослідження зазначених проблем пояснюється не тільки необхідністю захисту права платника податків на реалізацію приватного інтересу. Його законодавче врегулювання слід розглядати як механізм запобігання зловживання особою наданими їй правами, що передбачає також захист публічного інтересу держави і територіальної громади. Отже, податкове планування виражає паритет між приватними й публічними інтересами сторін податкових правовідносин.

Актуальність дослідження правового регулювання податкового планування в Україні пояснюється також активною науковою полемікою, що точиться навколо відмежування останнього від обходу оподаткування та агресивного податкового планування. Проблема розмежування цих суміжних понять має світовий характер. Активна боротьба з агресивним податковим плануванням та обходом оподаткування зумовлена багатомільярдними податковими недонарахуваннями в бюджетах різних країн. Найбільші світові організації, такі як Організація Об'єднаних Націй (далі – ООН) та Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), об'єднують свої зусилля довкола боротьби зі вказаною проблемою.

Українське податкове законодавство характеризується відсутністю закріплення як права платника податків на податкове планування, так і понять, які є до нього подібними, однак мають явні риси зловживання правом. У підсумку така ситуація призводить до зловживання своїми повноваженнями з боку контролюючих органів, які досить часто не визнають право особи на податкове планування. У той же час платником податків використовується цей брак будь-яких стримуючих механізмів у реалізації свого права.

Однак складність і дискусійність природи податкового планування не повинна бути проблемою на шляху його дослідження. Економічно розвинені держави мають бути націлені як на вдосконалення свого внутрішнього законодавства стосовно окреслених питань, так і на встановлення нових, уніфікованих правил у царині оподаткування у світі в цілому. Крім того, держави, які не запроваджують вказані стандарти, не можуть бути економічно конкурентоспроможними через наявні правові обмеження.

Значний вплив на формулювання висновків дисертації мали фундаментальні роботи таких видатних учених у сфері права, як: Г. Еллінек, Р. Ієринг, М. М. Коркунов, Ю. А. Львов, Марк ван Хук, Г. Ф. Шершеневич та ін.

Теоретичним підґрунтям цієї наукової роботи стали напрацювання таких науковців у галузі загальної теорії держави та права, а також інших правових наук, як: Л. В. Авраменко, С. С. Алексєєв, Ж.-Л. Бержель, І. Л. Брауде, О. М. Васильєв, В. М. Ведяхін, В. Г. Голубцов, В. О. Горбунов, А. М. Колодій, А. А. Малиновський, О. В. Петришин, С. П. Погребняк, О. Е. Сурков, О. О. Уварова, М. В. Цвік, Л. С. Явич та ін.

Основні положення дослідження були сформовані під впливом наукових праць вчених в галузі фінансового права, як-от: В. Р. Бернік, Д. О. Білінський, А. В. Бризгалін, Л. К. Воронова, В. С. Вилкова, О. О. Дмитрик, Д. О. Гетьманцев, В. О. Гідірім, А. В. Глінов, Т. О. Гусєва, М. В. Жернаков, Ю. Б. Іванов, М. В. Карасьова, Ю. О. Костенко, А. М. Котенко, М. П. Кучерявенко, Є. В. Лакушева, О. В. Макух, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, П. Пістоне, Н. Ю. Онищук, К. П. Проскура, Ю. О. Ровінський, В. О. Рядінська, С. А. Супруненко, Є. А. Усенко та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційної роботи затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 25 грудня 2015 р.).

Мета й завдання дослідження полягає в отриманні нових результатів у виді наукових висновків щодо правового регулювання податкового планування в Україні, а також вироблення науково обґрунтованих пропозицій стосовно вдосконалення чинного податкового законодавства. Відповідно до визначеної мети в дисертації були поставлені такі завдання:

- з'ясувати правову природу, особливості та види податкового планування;
- надати характеристику та визначення податкового планування;
- провести відмежування податкового планування від суміжних категорій;
- охарактеризувати функціонування податкового планування та суміжних до нього явищ;
- розкрити вплив трансфертного ціноутворення на податкове планування;

– визначити, з огляду на новітні світові тенденції, перспективні напрями реформування податкового планування в Україні та ефективні методи боротьби зі зловживанням особами правом на податкове планування.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі податкового планування.

Предметом дослідження послужило правове регулювання податкового планування в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційної роботи є сукупність загальних і спеціальних методів пізнання, взаємозалежне й комплексне поєднання яких сприяло досягненню поставленої мети й вирішенню завдань дослідження, розкриттю теми дисертації та забезпеченню наукової достовірності та чіткості отриманих результатів.

Основним методом при написанні дисертаційної роботи став діалектичний метод пізнання. Саме ним була забезпечена всесторонність наукового дослідження, що має прояв у ґрунтовному аналізі ознак, сутності, форми, місця й ролі та перспектив розвитку податкового планування. Використання діалектичного методу сприяло отриманню об'єктивних результатів роботи (підрозділи 1.1 – 1.3; 2.1 – 2.3). Застосування формально-логічного методу дозволило послідовно й логічно проаналізувати низку правових норм, в результаті чого вдалось охарактеризувати природу податкового планування (підрозділи 1.1 – 1.3). Проблема вивчення предмету дослідження шляхом урахування інтегративності, компонентності, співвідношення цілого й частини, розглядуваної як ознак системи, сприяло комплексному розкриттю таких явищ, як: «податкове планування», «агресивне податкове планування», «обхід оподаткування» (підрозділи 1.1 – 1.3). Порівняльно-правовий метод задіяно у процесі здійснення критичного аналізу чинного вітчизняного й зарубіжного податкового законодавства, що дало змогу узагальнити сучасні світові тенденції податкового планування і зробити висновки щодо подальших векторів розвитку досліджуваного явища в українському законодавстві (підрозділи 1.2 – 1.3; підрозділи 2.1 – 2.3). Історико-правовий метод забезпечив можливість здійснити вивчення об'єкта дослідження в темпоральному розрізі й забезпечив установаження тенденцій закономірностей його розвитку (підрозділ 1.2). Конкретно-соціологічний метод застосовувався при аналізі судової практики та статистичних даних, що сприяло підготовці висновків про стан досліджуваних проблем на практиці (підрозділи 1.1 – 1.3). Шляхом методу інтегрального аналізу було проаналізовано результати досліджень, проведених ученими щодо позначених проблем (підрозділи 1.1 – 1.3; 2.1 – 2.3).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що робота є одним із перших комплексних досліджень податкового

планування в Україні. Найбільш значущі результати й наукові положення, що мають наукову новизну, виносяться на захист.

Уперше:

– доведено потребу закріплення в підзаконних нормативно-правових актах методів трансфертного ціноутворення, методології, порядку та особливостей їх застосування з огляду на Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб з метою конкретизації норм Податкового кодексу України;

– визначено принципи податкового планування, на підставі яких сформульовано загальні правові норми проти обходу оподаткування. Такими принципами є: (а) правомірність податкового планування; (б) відповідність форми діяльності її меті; (в) наявність економічної цілі діяльності; (г) відсутність штучної природи операцій;

– аргументовано необхідність внесення доповнень до абзацу другого пп.39.6.3.2 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України у вигляді обмеження права контролюючого органу на внесення змін до угоди про попереднє узгодження цін між платником податків і центральним органом ДФС.

Удосконалено:

– обґрунтування тези про податкове планування як право особи, а не як її законний інтерес, оскільки воно: (а) має законодавче закріплення; (б) має більш статичний характер порівняно з законним інтересом; (в) передбачає можливість вимагати необхідної поведінки від зобов'язаних осіб; (г) містить можливість звернення до суду за захистом своїх прав; (д) характерне існуванням причинно-наслідкового зв'язку між наявністю дозволу та його втіленням у життя.

– підхід про необхідність уніфікації термінології податкового законодавства України з міжнародними правовими актами, зокрема приведення у відповідність поняття податкових ролінгів, визначених Заходом 5 BEPS з інтерпретацією такого терміну в підзаконних нормативно-правових актах;

– позицію стосовно доречності закріплення на законодавчому рівні спеціальних норм проти обходу оподаткування з метою запобігання найбільш поширеним видам обходу оподаткування, та загальних норм проти обходу оподаткування, основою яких є невідповідність принципам податкового планування.

Набули подальшого розвитку:

– концепція про правомірність податкового планування як одну з основних його рис, що виражається як в формальному дотриманні тексту закону, так і його змісту, мети та цілей;

– теза, за якою відмежування податкового планування від суміжних понять виключно за критерієм легітимності не відповідає новітнім

тенденціям правового регулювання податкових відносин, адже не відображає суті податкового планування як активних правомірних дій платника податків, спрямованих на зменшення обсягу свого податкового обов'язку. Центральною ознакою відмежування податкового планування від суміжних понять є відсутність зловживання особою своїми правами;

– дефініції таких понять, як «податкове планування», «обхід оподаткування», «агресивне податкове планування», які запропоновано викласти в нижченаведеному виді:

податкове планування – дії платника податків, що полягають у реалізації його інтересу, шляхом розробки стратегії та подальшому її дотриманні для досягнення ділової мети своєї діяльності, за допомогою дозволених законом методів без порушень вимог українського та міжнародного податкового законодавства;

обхід оподаткування – це дії платника податків, що формально відповідають вимогам податкового законодавства, але містять елементи зловживання, обману, невідповідності діловій меті діяльності, з метою отримання податкової вигоди або зменшення обсягу податкового обов'язку;

агресивне податкове планування – це дії платника податків, що характерні використанням правил одночасно декількох податкових юрисдикцій, а також міждержавних угод, результатом яких є отримання неналежної податкової вигоди або несплата податків;

– теза про необхідність удосконалення правового регулювання фіскального рескрипту в двох напрямках: (а) інститут податкового консультування; (б) інститут попереднього рішення. Така форма співробітництва контролюючих органів із платниками податків сприятиме зростанню рівня довіри й установленню партнерських відносин між цими сторонами, і як наслідок – запобіганню зловживання правом.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані:

– у науково-дослідницькій сфері – у процесі подальшого вивчення, опрацювання проблем податкового планування в науці податкового права;

– у правотворчому аспекті – для розроблення проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, а також інших нормативно-правових актів, що регулюють податкові відносини;

– у практичній діяльності – при підготовці законопроектів про внесення змін до Податкового кодексу України в частині податкового планування;

– у навчальному процесі – для підготовки навчальних і навчально-методичних матеріалів, у викладанні дисципліни «Податкове право», спецкурсів з оподаткування, при підготовці студентами й аспірантами своїх наукових робіт тощо.

Апробація результатів дослідження. Результати, основні ідеї, рекомендації й висновки оприлюднено на 5-ти міжнародних і

всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Актуальні питання сучасного розвитку юридичної науки» (м. Харків, 14 квітня 2016 р.); «Юридична наука у XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень» (м. Запоріжжя, 12-13 травня 2017 р.); «Актуальні питання реформування правової системи» (м. Луцьк, 16-17 червня 2017 р.); «Правова реформа та забезпечення демократизаційних процесів і національної безпеки в Україні» (м. Одеса, 8-9 вересня 2017 р.); «Правове забезпечення адаптації інвестиційної моделі розвитку економіки України та ринків фінансових послуг до права Європейського Союзу» (м. Харків, 8 грудня 2017 р.).

Публікації. Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у 10-ти наукових працях (у 5-ти наукових статтях, з яких 4 наукові статті опубліковані у фахових виданнях України та 1 – у зарубіжному виданні, а також у тезах 5-трьох доповідей на вказаних конференціях).

Структура й обсяг дисертації відповідають поставленим завданням і меті роботи, зумовлені логікою розкриття теми дослідження та досягненням наукових результатів. Дисертація складається зі вступу, 2-х розділів, кожен з яких включає 3 підрозділи, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації – 189 сторінок, з яких основного тексту – 169 сторінок, кількість використаних джерел – 203 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовується вибір теми дисертації, її актуальність, зв'язок з науковими програмами, визначаються мета, завдання, об'єкт і предмет дослідження, його методологічні й теоретичні основи, формулюється наукова новизна роботи, практичне значення отриманих результатів, вказуються відомості про ступінь їх апробації.

Розділ перший «Теоретико-правові основи податкового планування» складається з трьох підрозділів.

У *підрозділі 1.1. «Природа, особливості та види податкового планування»* проаналізовані наукові дослідження стосовно причин виникнення та існування податкового планування. Зроблено висновок, що інтерес, пов'язаний із захистом майна, є першопричиною скорочення обсягу свого податкового обов'язку платником податків. Наводиться аналіз правової категорії «інтерес». Інтерес характеризується як такий, що визначає причини дій суб'єкта оподаткування.

Особлива увага акцентується на доцільності відокремлення підходів дослідження публічного і приватного інтересів, а також на несинонімічній природі термінів «інтерес» і «благо». Окреме місце в підрозділі посідає вивчення таких правових категорій, як «законний інтерес» і «суб'єктивне

право». Наголошується на необґрунтованості використання цих понять як синонімічних конструкцій. Установлено основні критерії відмежування права особи від її законного інтересу. Такими критеріями є: (а) законодавче вираження; (б) характер; (в) можливість платника податків вимагати відповідної поведінки від зобов'язаних осіб; (г) можливість платника звертатись до суду за захистом своїх прав; (д) причинно-наслідковий зв'язок між наявністю дозволу та його втіленням у життя. Вказується, що закріплення визначення податкового планування в чинному Податковому кодексі України немає, однак це не свідчить про брак взагалі його законодавчого регулювання. Комплексно аналізовано законодавство України, міжнародні документи, рішення вітчизняних і зарубіжних судів щодо реалізації права платника податків на податкове планування. Установлено, що податкове планування є правом особи, а не її законним інтересом. Підкреслено, що визнання податкового планування правом суб'єкта оподаткування служить важливим аспектом у визначенні природи такого планування.

Установлено, що податкове планування є проявом компромісу між публічним і приватним інтересами. При цьому робиться акцент на подвійній ролі податкового планування. Незважаючи на те, що в податковому праві застосовується імперативний метод правового регулювання, право на податкове планування фактично передбачає вибір платником певної поведінки, але в рамках чітко окреслених законом. Отже, податкове планування, як прояв паритетності публічного і приватного інтересів, сприяє реалізації захисту права власності для платника податків і дотримання інтересу держави у виді контролю за діями цього платника. Доведено, що серед структурних елементів системи податкового права податкове планування є інститутом податкового права.

У підрозділі 1.2 «Визначення поняття «податкове планування» належна увага приділяється розгляду синонімів і понять, дотичних до податкового планування. Проведене розмежування таких понять, як «планування», «оптимізація», «мінімізація», «податковий менеджмент», «фінансовий менеджмент», на підставі чого резюмується: а) термін «планування» поєднує в собі термін «оптимізація» й опосередковано – «мінімізація»; б) термін «менеджмент» є більш близьким до терміну «адміністрування»; в) у контексті діяльності платника податків, спрямованої на законне зменшення свого податкового обов'язку, найбільш доречним є використання поняття «податкове планування».

Розглядаючи податкове планування в історичному аспекті констатовано, що таке планування має витоки в правах людини й не може бути запереченим чи забороненим. Водночас, незважаючи на активне використання терміну «податкове планування» у світовій практиці ще у 20 – 30-ті роки минулого сторіччя, українське законодавство наразі не закріплює сформульованої дефініції цього поняття. Окрім того, різноплановість спостерігається і в наукових підходах до його тлумачення.

У результаті вивчення існуючих підходів правознавців до визначення податкового планування виокремлено 3 правові концепції щодо цього: а) податкове планування, що ґрунтується на формальному дотриманні незаборонених законом дій; б) податкове планування як діяльність платника податків, спрямована на зменшення податкових платежів з використанням усіх дозволених законом способів; в) податкове планування як незаборонені законом дії платника податків, що не суперечать не тільки букві й духу закону, а й діловій меті діяльності цього суб'єкта. Отже, податкове планування в роботі трактується як діяльність платника податків, спрямована на розроблення стратегії оподаткування й на подальше її дотримання з метою зменшення обсягу податкового обов'язку для досягнення власної ділової мети, за допомогою не заборонених законом методів, без порушення вимог вітчизняного й міжнародного податкового законодавства.

В підрозділі 1.3 «*Межі податкового планування*» розкриваються інші способи зменшення платниками податків обсягів свого податкового обов'язку, які порівнюються з податковим плануванням. Відмічається, що на відміну від останнього, іншим способом зменшення обсягу податкового обов'язку притаманна протиправна природа. Резюмується існування так званого критерію легітимності, встановленого податковим законодавством України, за якого дії, що не підпадають під описання в законодавчих актах як протиправні, де-юре вважаються правомірними. Доведено, що відмежування податкового планування від суміжних категорій виключно за критерієм легітимності є застарілим та не відображає суті податкового планування.

Після окреслення наявних наукових підходів до розмежування податкового планування із суміжними поняттями виокремлюється класичний підхід, за якого дії, спрямовані на зменшення платником податків обсягу свого податкового обов'язку, можна поділити на 3 категорії, а саме: (а) податкове планування; (б) обхід оподаткування; (в) ухилення від сплати податків. При цьому податкове планування формулюється як неоспорюване право особи; ухилення від сплати податків – як протиправне діяння, визначене законодавством України, обхід оподаткування – як неправомірна поведінка, що має оспорюваний характер, при якій особа організовує свої дії таким чином, що формально вони не суперечать тексту законодавчого акту, однак при цьому зміст і вимога закону порушуються.

Шляхом дослідження категорії «зловживання» в контексті обходу оподаткування виокремлюється правова конструкція «агресивне податкове планування», яка є суміжною з обходом податків, відображає однаковий вид відносин, але має свою специфіку. Обґрунтовано, що основна відмінність між ними полягає в тому, що агресивне податкове планування спрямоване на зловживання положеннями міжнародних угод, в той час як обхід оподаткування вирізняється зловживанням нормами національного податкового законодавства.

Робиться висновок про необхідність упровадження в українське податкове законодавство нового європейського підходу, за якого зловживання правами в податкових спорах породжує одночасно як обхід оподаткування, так і агресивне податкове планування. З метою уникнення неточностей у застосуванні поняття «податкове планування» й суміжних йому явищ запропоновано внести зміни до ст. 14 Податкового кодексу України шляхом доповнення визначеннями «податкове планування», «агресивне податкове планування» та «обхід оподаткування».

Розділ другий «Особливості правового регулювання міжнародного та національного податкового планування» охоплює три підрозділи.

У підрозділі 2.1 «Загальна характеристика функціонування податкового планування та суміжних до нього явищ» окреслюються основні напрямки практичного втілення податкового планування. Окремо виділяється такий напрям останнього, як залучення до податкового планування специфічних суб'єктів, які згідно з нормативно-правовими актами мають менше податкове обтяження порівняно з обсягом податкового обов'язку платника податків за звичайних умов. До їх кола належать: суб'єкти із низькоподаткових юрисдикцій, специфічні суб'єкти у виді певного товариства; такі суб'єкти, як агент, сільськогосподарські товаровиробники та ін.

Відзначається, що тривалий час створення суб'єкта господарювання в низькоподатковій юрисдикції й використання його в своїй діяльності було одним з основних і найбільш ефективних способів податкового планування. Перш за все такий спосіб був спрямований на зменшення відрахувань з податку на прибуток підприємств. При цьому посилення уваги міжнародних організацій (ОЕСР, ООН та ін.) у бік залучення суб'єктів з низькоподаткових юрисдикцій до діяльності платника податків призвело до суттєвих змін у використанні цього способу зменшення обсягу податкового обов'язку. Отже, залучення до діяльності платника податків класичних офшорів з метою зменшення податкового навантаження на сьогодні розцінюється як агресивне податкове планування, що має наслідки у тому числі у виді правових обмежень для цього суб'єкта. Факт змін в офшорній політиці наочно демонструється на прикладі обмежень щодо компаній, зареєстрованих на Британських Віргінських островах, і щодо такої організаційно-правової форми діяльності, як партнерства.

Досліджено особливості оподаткування виплати дивідендів в Україні як способу податкового планування. Критично розглянуто законодавчі зміни стосовно звільнення сільськогосподарських виробників від авансового внеску при розподілі дивідендів. Установлено, що зазначені нововведення є справедливими та такими, що належним чином відповідають виваженій політиці держави, оскільки вони активно сприяють розвитку вітчизняної агропромисловості і притоку іноземних інвестицій.

З огляду на податкове планування розглянуто концепцію бенефіціарного власника. Наголошується, що з метою міжнародної безпеки й

уникнення ненадходжень до бюджетів держав, як міжнародне, так і внутрішнє право націлене на прозорість і відкритість діяльності суб'єктів господарювання. У контексті наведеного на прикладі трастів розглянуто способи агресивного податкового планування. Окрема увага приділена дослідженню тонкої капіталізації як способу агресивного податкового планування. Проаналізовано критерії встановлення пов'язаності осіб. Зазначено, що чинний Податковий кодекс України більш детально визначає пов'язаність осіб, ніж Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються, що є позитивним проявом правотворчості України.

Підрозділ 2.2 «Податкове планування з огляду на трансфертне ціноутворення» присвячено дослідженню особливостей трансфертного ціноутворення. Підкреслена особлива роль транснаціональних корпорацій у світовій економіці, що свідчить про важливість дослідження особливостей правового регулювання діяльності таких корпорацій. При цьому зазначається, що одночасно з діяльністю таких компаній виникає значна кількість проблем (як для таких компаній, так і для контролюючих органів), обумовлених невизначеністю податкового законодавства, що регулює діяльність цих корпорацій. Так, зазначаючи одночасно впливу декількох юрисдикцій, а значить, і різних правил регулювання ідентичних відносин, транснаціональні корпорації можуть або нести виdatки, або ж використовувати комбінацію таких правил з метою зменшення обсягу свого податкового обов'язку. У той же час, контролюючі органи стикаються з низкою проблем, пов'язаних зі встановленням податкового обов'язку платника податків, з отриманням необхідної інформації від останнього та нарахуванням йому відповідних сум податків. Акцентується увага на значній ролі ОЕСР в дослідженні й вирішенні проблем трансфертного ціноутворення.

Проаналізовано положення українського податкового законодавства щодо врегулювання трансфертного ціноутворення у порівнянні з нормами міжнародних актів. Приділено увагу характеристиці природи, сутності і значення принципу «витагнутої руки». На підставі порівняння норм українського податкового законодавства й Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються, робиться висновок, що визначення в останній цього принципу є значно ширшим порівняно з положеннями Податкового кодексу України. Резюмується, що така деталізація є цілком позитивною, адже положення цієї Типової податкової конвенції мають узагальнений характер, на засадах яких мають ґрунтуватися положення національного податкового законодавства. Названо критерії віднесення господарських операцій до контрольованих. Особлива увага приділяється дослідженню методів трансфертного ціноутворення.

Зазначається, що характеристика принципу «витагнутої руки» в податковому законодавстві України надана недостатньо чітко. Крім того,

окремі положення ст. 39 чинного Податкового кодексу України мають декларативний характер, що робить їх доволі складними, а іноді навіть неможливими для застосування на практиці. Податковий кодекс України, здебільшого, дублює положення Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб, однак у стислій і суперечливій формі. Аргументується, що ці Настанови ОЕСР виступають інструментом так званого м'якого права. У ситуації, коли норми податкового законодавства України не містять чіткого й повного регулювання трансфертного ціноутворення і суперечать положенням м'якого права, існує ймовірність різного оцінювання конкретної ситуації фіскальними органами і платником податків. З огляду на це, пропонується закріплення сфер трансфертного ціноутворення, які не мають чіткої визначеності в чинному Податковому кодексі України, в окремих підзаконних актах. Ця пропозиція наочно розглядається на прикладі методів трансфертного ціноутворення.

У підрозділі 2.3 «Новітні світові тенденції регулювання податкового планування» на прикладах практики Верховного Суду демонструється наявність дискусії в науковій та практичній сфері щодо окреслення меж зловживання правом як платниками податків, так і фіскальними органами. Аналіз практики вирішення податкових спорів свідчить про зловживання не тільки нормами матеріального, а й процесуального права. Детально вивчаються встановлені українським податковим законодавством заходи впливу на осіб, які зловживають процесуальними правами. Зважаючи на неоднакову правозастосовчу практику, запропоновано шляхи удосконалення заходів впливу на осіб, які зловживають своїми правами з метою зменшення обсягу свого податкового обов'язку. При цьому наголошується на необхідності суттєвого доопрацювання вже наявних таких заходів. В рамках дослідження податкового планування пильна увага зосереджується на процедурах вирішення податкових спорів, а також на характеристиці податкового процесу. Зазначається, що об'єднання досудового й судового порядків вирішення податкових спорів під спільним поняттям «податковий процес» призведе до суміщення нерівнозначних категорій, адже між процедурами адміністративного оскарження та судовими процедурами вирішення спорів існують суттєві відмінності. З метою підтримання вузького підходу до визначення податкового процесу, пропонується відносити до останнього виключно судові процедури вирішення податкових спорів. Що ж стосується процедур адміністративного оскарження, то є сенс розглядати їх як частину податкового адміністрування.

Установлено, що найбільш дієвим способом запобігання податковим спорам є функціонування інституту попереднього рішення, який у світовій практиці часто йменується як фіскальний рескрипт (*rescript fiscal*). Досліджено прояви такого інституту, що охоплюють податкові консультації й укладення угод між платником податків і контролюючим органом. З'ясовано, що в Україні фіскальний рескрипт існує у формі індивідуальних податкових

консультацій та укладення договору між Державною фіскальною службою України та великим платником податків стосовно узгодження умов діяльності останнього, дотримання яких гарантує визнання контрольованих операцій контролюючим органом як таких, що відповідають принципу «витагнутої руки». Визначено перспективні напрямки удосконалення інституту попереднього рішення в Україні.

Проаналізовано чотири з п'ятнадцяти Заходи BEPS, що є мінімальним пакетом BEPS, стосовно якого Україна взяла обов'язок імплементувати в національне податкове законодавство. Резюмується, що така імплементация матиме позитивний вплив на податкове законодавство України, що регулює податкове планування.

Наголошено на вагомій ролі судових доктрин у вирішенні спорів, пов'язаних із податковим плануванням. Наводиться характеристика таких судових доктрин, як ділова мета, перевага сутності над формою, «угода крок за кроком». Указується на суттєві недоліки названих доктрин, основні з яких полягають у тому, що вони є більш прийнятними для країн з англосаксонською системою права. З огляду на це досліджуються дієві законодавчі інструменти, що існують у податковому праві романо-германської правової сім'ї, а саме: аналізується природа, сутність і практика застосування загальних норм проти обходу податків (ЗНПО) та спеціальних норм проти обходу податків (СНПО). Робиться висновок про необхідність закріплення таких норм у податковому законодавстві України.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішено наукове завдання, яке полягає в отриманні нових наукових результатів у виді висновків щодо теоретичних положень правового регулювання податкового планування в Україні та обґрунтованих рекомендацій стосовно вдосконалення чинного українського податкового законодавства. Проведене дослідження дало змогу сформулювати наведені нижче висновки.

1. У системі приватних і публічних інтересів податкове планування відіграє подвійну роль. З одного боку, податкове планування служить проявом конфронтації між приватним і публічним інтересами. Це пояснюється тим, що його природа полягає у реалізації приватного інтересу платника податків щодо захисту своєї власності, натомість інтерес публічний реалізується через фіскальну функцію держави. З другого боку, податкове планування становить собою прояв паритету між приватним і публічним інтересами, оскільки сприяє захисту власності платника податків при одночасному контролі за такими діями зі сторони держави.

2. Податкове планування – це право особи, а не її законний інтерес, оскільки воно: (а) має законодавче закріплення; (б) є більш статичним порядком із законним інтересом; (в) містить можливість вимагати необхідної поведінки від

зобов'язаних осіб; (г) передбачає можливість звернення до суду за захистом своїх прав; (д) характерне існуванням причинно-наслідкового зв'язку між наявністю дозволу та його втіленням у життя.

3. Податкове планування є самостійним правовим явищем, що не допускає отожднення його із суміжними поняттями, такими як «податкова оптимізація», «податкова мінімізація», «фінансовий менеджмент», «податковий менеджмент». Воно включає в себе податкову оптимізацію й податкову мінімізацію в частині її легального прояву. Фінансовий менеджмент і податкове планування співвідносяться як ціле і частина: податкове планування виступає інструментом податкового менеджменту, який, у свою чергу, є структурною частиною менеджменту фінансового. Однією з найважливіших рис податкового планування є його правомірність, яка виражається в дотриманні одночасно: (а) формального тексту закону; (б) змісту, мети й цілей закону.

4. Зловживання правом – одна з основних ознак, що відмежовує поняття «податкове планування» від таких суміжних понять, як «обхід оподаткування», «агресивне податкове планування». Ознаками зловживанням податкового права є: (а) отримання неналежних податкових пільг; (б) конфронтація між сенсом податкової норми й вигодою, отриманою внаслідок застосування такої норми; (в) відсутність справжньої комерційної мети діяльності.

5. З метою реалізації права платника податків на податкове планування, а також запобігання недоотриманню бюджетами держави необхідних податкових надходжень потрібно уникати суміщення й неоднозначного розуміння таких понять, як «податкове планування», «обхід оподаткування», «агресивне податкове планування». З огляду на це, вищенаведені поняття слід розуміти наступним чином:

1) податкове планування – це діяльність платника податків, що полягає в реалізації його інтересу, шляхом розроблення стратегії оподаткування й подальшого її дотримання, для досягнення своєї ділової мети за допомогою дозволених законом методів, без порушення вимог українського й міжнародного податкового законодавства;

2) обхід оподаткування – це дії платника податків, що формально відповідають вимогам податкового законодавства, але містять елементи зловживання, обману, невідповідності дійсній діловій меті діяльності для отримання податкової вигоди або зменшення обсягу належного податкового обов'язку;

3) агресивне податкове планування – це дії платника податків, що характеризуються використанням останнім правил одночасно декількох податкових юрисдикцій, а також міждержавних угод, результатом яких є отримання неналежної податкової вигоди або несплата податків.

6. З огляду на сучасне регулювання господарських відносин міжнародним і внутрішнім правом, дії платника податків зі зменшення обсягу

свого податкового обов'язку за допомогою залучення суб'єктів з низькоподаткових юрисдикцій у більшості випадків визнаються обходом оподаткування або ж агресивним податковим плануванням. Натомість використання суб'єктів з низькоподаткових юрисдикцій може підпадати під податкове планування за умови, що такий суб'єкт залучено з метою досягнення інших цілей, аніж заниження податкової бази як-то: захист активів, масштабування бізнесу, вихід на міжнародні ринки і т. ін.

7. Підхід України до протидії тонкій капіталізації як виду обходу податків відповідає світовим тенденціям боротьби із цим негативним явищем, оскільки: 1) Податковим кодексом України закріплено обмеження щодо включення до витрат відсотків за кредитами; 2) останні законодавчі зміни свідчать про дотримання тенденції щодо перекваліфікації відсотків за запозиченнями у дивіденди з одночасною відмовою зарахування останніх до зменшення суми оподаткованого прибутку.

8. Неповне й нечітке регулювання нормами Податкового кодексу України трансфертного ціноутворення, їх деталізація в міжнародних документах, що мають характер так званого м'якого права, можуть призвести на практиці до різного оцінювання конкретної ситуації фіскальними органами і платником податків. Навіть за наявності значного обсягу важливих для правильного застосування положень, що закріплені у ст. 39 Податкового кодексу України, необхідним постає впровадження в податкове законодавство низки підзаконних нормативно-правових актів, мета яких – конкретизація регулювання окремої сфери трансфертного ціноутворення.

9. Запровадження в податкове законодавство України фіскального рескрипту у виді податкових консультацій, укладення угоди між контролюючим органом і великим платником податків – це позитивні кроки, що сприяють захисту інтересів сторін податкових відносин. Способами вдосконалення інституту фіскального рескрипту в Україні є:

(1) внесення змін до абзацу другого пп. 39.6.3.2 п. 39.6 ст. 39 чинного Податкового кодексу України у виді обмеження права контролюючого органу на внесення змін до угоди про попереднє узгодження цін між платником податків і центральним органом ДФС;

(2) уніфікація термінології, стосовно податкових рулінгів, закріплених у Заході 5 BEPS, з її інтерпретацією в урядових документах України.

10. Принципи податкового планування становлять собою основні ідеї, що віддзеркалюють його сутність й прямо чи опосередковано відображені в законодавчих актах. При цьому наполягаємо саме на прямому закріпленні цих принципів у податковому законодавстві. Принципами податкового планування є: (а) правомірний характер діяльності; (б) відповідність форми діяльності її меті; (в) наявність економічної цілі такої діяльності; (г) відсутність штучної природи податкових операцій.

11. Дієвим заходом протидії обходу податків в Україні є закріплення на законодавчому рівні: (а) спеціальних норм проти обходу податків, які

містили б способи протидії найбільш поширеним і шкідливим способам обходу податків; (б) загальних норм проти обходу податків, що ґрунтуються на принципах податкового планування. Закріплення в українському податковому законодавстві загальних і спеціальних норм проти обходу податків дозволить платникові податків розуміти, як його дії можуть розцінюватись у подальшому контролюючими органами, а контролюючі органи матимуть реальну можливість для обґрунтування своїх претензій щодо платників податків з посиланням на конкретну норму чинного Податкового кодексу України.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові публікації, у яких відображено основні результати дисертації:

1. Бондаренко М.О. Поняття, сутність та межі податкового планування в Україні. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. Дніпропетровськ, 2016. Вип. № 1. С. 187 – 195.

2. Бондаренко М.О. Місце податкового планування в системі категорій «право» та «законний інтерес». *Підприємництво господарство і право*. Київ, 2017. Вип. № 9. С. 150 – 156.

3. Бондаренко М.О. Щодо місця податкового планування в системі податкового права. *Теорія і практика правознавства*. 2017. Вип. № 1. URL: <http://tlaw.nlu.edu.ua/article/view/101322/99329>

4. Bondarenko M. Aggressive tax planning and tax avoidance in the context of the “abuse of tax law” category. *Lega si viata*. 2018. № 11. P. 8 – 11.

5. Бондаренко М. О. Трансфертне ціноутворення з огляду на податкове планування. *Проблеми законності*. 2018. Вип. №143. С. 160 – 172.

Публікації, які відображають апробацію результатів дисертації:

1. Bondarenko Mariia Some Aspects of Tax Planning in Ukraine. *Актуальні питання сучасного розвитку юридичної науки* (м. Харків, 14 квітня 2016 р.). Харків. P. 12 – 14.

2. Бондаренко М.О. Щодо визначення видів податкового планування. *Юридична наука в XXI столітті: перспективи та пріоритетні напрями досліджень*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 12-13 травня 2017). Запоріжжя, 2017. С. 101 – 105.

3. Бондаренко М.О. Співвідношення публічного і приватного інтересу в податковому плануванні. *Правова реформа та забезпечення демократизації них процесів і національної безпеки в Україні*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 8-9 вересня 2017). Одеса, 2017. С. 68 – 74.

4. Бондаренко М.О. Щодо періодизації історії податкового планування. *Актуальні питання реформування правової системи*: збірник

матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 16-17 червня 2017 р.). Луцьк, 2017. С. 100 – 102.

5. Бондаренко М.О. Деякі аспекти відмежування податкового планування від суміжних понять. *Правове забезпечення адаптації інвестиційної моделі розвитку економіки України та ринків фінансових послуг до права Європейського Союзу: збірник матеріалів круглого столу* (м. Харків, 8 грудня 2017 р.). Харків, 2017. С. 31 – 34.

АНОТАЦІЯ

Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України – Харків, 2019.

У дисертаційній роботі викладені результати дослідження проблем правового регулювання податкового планування в Україні. Проаналізовані природа і першопричини виникнення податкового планування, його періодизація та етапи розвитку. Встановлено, що податкове планування є правом особи. Податкове планування охарактеризовано як прояв компромісу між приватним і публічним інтересами. Серед структурних елементів системи податкового права воно визначене як інститут права. Проведено розмежування податкового планування із синонімічними конструкціями.

Виділяються суміжні, але не тотожні податковому плануванню поняття «обхід податків», «агресивне податкове планування». Відзначено, що на відміну від податкового планування, останні мають протиправний характер. Проаналізовано особливості функціонування податкового планування і суміжних йому явищ. Увага приділена трансфертному ціноутворенню в рамках теми роботи. Досліджено прояв категорії «зловживання правом». На підставі проведеного аналізу українського та міжнародного податкового права, сформульовані пропозиції щодо внесення змін до чинного Податкового кодексу України.

Ключові слова: податкове планування, обхід оподаткування, агресивне податкове планування, трансфертне ціноутворення з огляду на податкове планування, способи податкового планування, категорія «зловживання правом».

АННОТАЦИЯ

Бондаренко М. А. Правовое регулирование налогового планирования в Украине. – Квалификационная научная работа на правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 «Административное право и процесс; финансовое право, информационное право». – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины. Харьков, 2019.

В диссертационной работе изложены результаты исследования проблем правового регулирования налогового планирования в Украине. Проанализированы природа и первопричины возникновения налогового планирования, его периодизация и этапы развития. Установлено, что налоговое планирование является правом лица. Налоговое планирование охарактеризовано как проявление компромисса между частным и публичным интересами. Среди структурных элементов системы налогового права оно определено как институт права. Проведено разграничение налогового планирования с синонимическими конструкциями.

Выделяются смежные, но не тождественные налоговому планированию понятия «обход налогов», «агрессивное налоговое планирование». Отмечено, что в отличие от налогового планирования, последние имеют противоправный характер. Проанализированы особенности функционирования налогового планирования и смежных ему явлений. Внимание уделено трансфертному ценообразованию в рамках темы работы. Исследовано проявление категории «злоупотребление правом». На основании проведенного анализа украинского и международного налогового права, сформулированы предложения по внесению изменений в действующий Налоговый кодекс Украины.

Ключевые слова: налоговое планирование, обход налогообложения, агрессивное налоговое планирование, трансфертное ценообразованию в рамках налогового планирования, способы налогового планирования, категория «злоупотребление правом».

SUMMARY

Bondarenko M.O. Legal regulation of tax planning in Ukraine. – Qualification Scientific Work on the Rights of Manuscript.

The thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Legal Sciences, Specialty 12.00.07 «Administrative Law and Process; finance law; information law». – Yaroslav Mudriy National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2019.

The thesis presents the results of studying the problems of legal regulation of tax planning in Ukraine. An overall study of the nature and the origin of tax planning has been carried out. On the basis of the analysis and comparison of the categories «legitimate interest» and «subjective law» it is established that tax

planning is the right of individuals, but not their legitimate interest. It is emphasized that the recognition of tax planning as a taxable entity is an important aspect in determining the nature of such planning. First of all, it reduces the level of arbitrary behavior by the controlling authorities.

Tax planning is characterized as a compromise between private and public interests. Among the structural elements of the tax law system, tax planning is defined as an institution of law. A distinction is drawn between such concepts as «planning», «optimization», «minimization», «tax management», «financial management», on the basis of which it is summarized that a) the term «planning» combines the term «optimization» and indirectly – «minimization»; 2) the term «management» is closer to the term «administration»; c) in the context of taxpayer activities aimed at the lawful reducing of their tax liability, it is most appropriate to use the term «tax planning».

Scientific approaches to the definition of the term «tax planning» are analyzed, on the basis of which the author's definition of this concept is formulated. Tax planning at work is defined as the activity of a taxpayers, aimed at the developing of a strategy and further adherence to reduce the amount of tax obligations to achieve their own business purpose, using methods not prohibited by law, without violating the requirements of domestic and international tax law.

There are other ways to reduce tax compliance by a taxpayer comparing with tax planning. It is stated that, unlike the latter, the related concepts are illegal. Based on the research of scientific approaches to tax planning, the practice of its application, the author distinguishes such related but not identical concepts as «tax evasion», «aggressive tax planning». The main directions of practical implementation of tax planning are identified. Emphasis is placed on the following ways of reducing tax liability, such as: (a) attracting specific entities that have a lower tax burden than the taxpayer's standard tax liability; (b) the organization of the payment dividends payment; (c) the specific organization of the beneficial owner.

Particular attention is paid to transfer pricing within tax planning. The role and problems of multinational corporations in tax consequences are outlined. Attention is paid to the characterization of the nature, essence and meaning of «arm's length principle». It is noted that the practical aspects of establishing of the «arm's length principle» in the tax legislation of Ukraine are not clearly defined. The declarative nature of the individual provisions of Art. 39 of the Tax Code of Ukraine. A comparative analysis of the Ukrainian and international tax law concerning the regulation of transfer pricing has been made, on the basis of which

the recommendations have been formulated as to the appropriateness of amending the Ukrainian tax legislation.

In view of the practice of substantive and procedural law, the category «abuse of rights». Prospective ways of counteracting the abuse of rights have been characterized, and proposals have been made to amend the Tax Code of Ukraine.

It is established that one of the most effective ways of preventing tax disputes is the functioning of a preliminary ruling institute, which in the world practice is often referred to as a fiscal script (rescript fiscal). The implications of such an institute, covering tax consultations and concluding agreements between the taxpayer and the controlling authority, have been investigated. Prospective directions of improvement of the institute of preliminary decision in Ukraine are determined.

They identified a critical analysis of four of the fifteen BEPS measures, which is the minimum BEPS package Ukraine has undertaken to implement in tax law. It is summarized that such implementation will have a positive impact on the tax legislation of Ukraine, in particular, on tax planning.

The important role of legal doctrines in resolving tax planning disputes is highlighted. The description of such legal doctrines as business purpose, the advantage of the essence over the form, «step by step agreement». Significant shortcomings of these doctrines are indicated. The effective legislative instruments for resolving tax planning disputes existing in the tax law of the Romano-German legal family are investigated, namely the nature, nature and practice of applying general anti-tax (GAAR) rules and special rules are analyzed against tax evasion (SAAR). It is concluded that such norms should be enshrined in the tax legislation of Ukraine.

Keywords: tax planning, evasion of taxation, aggressive tax planning, transfer pricing with respect to tax planning, tax planning methods, transfer pricing within tax planning, category «abuse of law».

Відповідальний за випуск
кандидат юридичних наук, доцент Д. А. Кобильнік

Підписано до друку 04.11.2019 р. Формат 60х90/16
Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9
Тираж 100 прим. Зам. № ____

Друкарня Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
61024, Харків, вул. Пушкінська, 77