

*Пінчук Андрій Ярославович,  
аспірант кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого*

## **ГІБРИДНІ СТРУКТУРИ ЯК ІНСТРУМЕНТ УНИКНЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗАСОБИ БОРТЬБИ ІЗ НИМИ**

**Анотація.** У публікації зроблено акцент на одному із інструментів від уникнення оподаткування, яким є гібридні структури. Зазначено, що останні використовуються міжнародними корпораціями для зменшення податкового навантаження через розбіжності у національних податкових системах. Ці структури базуються на використанні відмінностей у класифікації юридичних осіб та фінансових інструментів різними країнами. Вказано на значні збитки, завдані бюджетам країн світу саме через застосування гібридних структур, а також наведено способи боротьби із ними.

**Ключові слова:** податкове навантаження, податкові зловживання, ухилення від оподаткування, ATAD, BEPS.

Гібридні структури визначаються як структури, які дозволяють використовувати відмінності при податковому тлумаченні подібних (1) договірних/фінансових інструментів, (2) типів суб'єктів господарювання та (3) транскордонних трансфертів відповідно до законодавства двох або більше юрисдикцій для досягнення подвійного неоподаткування або тривалого відстрочення такого оподаткування, яке при досягненні декількох років економічно відображає схожий ефект [1]. Такі структури можуть істотно знизити податкове навантаження для платників податків. Незважаючи на те, що наразі відсутні точні дані про конкретні збитки, завдані бюджетам країн світу саме через застосування гібридних структур, непрямі докази можуть свідчити про те, що такі суми є досить значними. Наприклад, в 2009 році уряд Нової Зеландії заявив, що потенційні збитки, отримані через застосування таких структур можуть дорівнювати 1,3 млрд. євро. Урядом Італії також було зазначено, що потенційні збитки, отримані через застосування таких структур можуть дорівнювати 1,5 млрд. євро, а уряд США наводить суми, що дорівнюють 3,5 млрд. євро [2].

Тому, очевидним є той факт, що застосування запобіжних механізмів для боротьби з такими гібридними структурами є актуальним питанням

для зменшення рівня збитків для бюджетів різних країн. Це своєю чергою засвідчує, що визначення правових засобів боротьби із гібридними структурами є безумовно актуальною проблемою й для України.

Позначимо, що за даними Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – «ОЕСР»), податкові зловживання щороку спричиняють збитки державам у розмірі 100–240 мільярдів доларів США, що є еквівалентом 4–10% сукупного доходу від податку на прибуток підприємств. Державний бюджет України, до прикладу, міг потенційно втратити податкові надходження у розмірі від 15 до 35 млрд грн. за 2020–2021 роки, коли мультинаціональні корпорації здійснювали репатріації доходів під час пандемії COVID-19 [ 4]. Через такі збитки, Україна та й інші держави світу, не можуть ефективно розпоряджатися бюджетними коштами для розвитку економіки, соціальних програм та збільшення обороноздатності .

Серед діючих інструментів боротьби зі зловживаннями податковими перевагами в рамках законодавства України можна виділити доктрину бенефіціарного власника доходу, застосування тесту основної мети (англ. *principal purpose test*), доктрини ділової (економічної) мети в межах здійснення транзакцій з іноземним елементом. Проте, якщо проблематика вищезазначених інструментів певною мірою є врегульованою та дослідженою як науковим співтовариством, так і судами України при правозастосовчій практиці, такі інструменти для боротьби з податковими зловживанням як ініціативи ATAD 2, передбачені законодавством ЄС та ініціативи, передбачені BEPS Action 2 не мають свого відображення ні в законодавстві, ні в судовій практиці адміністративного судочинства, ні навіть в правовій доктрині України. Названа тематика не була об'єктом дослідження українських науковців. Відповідно, це підкреслює актуальність детального опрацювання та аналізу таких інструментів через майбутню поглиблену гармонізацію законодавства України з законодавством ЄС та ініціативами ОЕСР в контексті приєднання України до ЄС.

Дана теза підтверджується інформацією Міністерства фінансів України щодо того, що Міністерство, Державна податкова служба України та Програма ЄС з підтримки України з управління державними фінансами (EU4PFM) розпочали активну роботу у форматі робочих груп над підготовкою законодавчої бази у сфері оподаткування та податкового адміністрування, необхідної для вступу до Європейського Союзу (в тому числі ATAD та ATAD 2) від березня 2023 року. Зокрема, пріоритетним напрямом у компоненті прямого оподаткування для нас є імплементація

Директив у сфері протидії ухиленню від сплати податків (ATAD 1 та ATAD 2). Ця робота передбачає впровадження нових інструментів (зокрема, загальне правило протидії ухиленню від сплати податків (GAAR), антигібридні правила (hybrid mismatch)), які дозволять більш ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків в Україні. В рамках виконання Угоди про асоціацію Україна досягла значного прогресу щодо наближення законодавства у сфері податку на додану вартість та акцизного податку до законодавства ЄС» [ 5].

Абревіатура ATAD походить від поняття Anti-Tax Avoidance Directive № 2017/952 від 29 травня 2017 (далі – «ATAD 2»), що являє собою законодавчий акт Європейського Союзу (далі – «ЄС»), який регулює відносини, спрямовані на боротьбу зі специфічними інструментами для уникнення від сплати податків, а саме гібридними структурами. За допомогою ATAD 2 були внесені зміни до Директиви № 2016/1164 від 12 липня 2016 (далі – «ATAD»), яка вже регулювала певний обсяг питань, пов'язаних із гібридними структурами, але такий обсяг був обмежений як кількісно, в межах країн-членів ЄС, так і якісно, не всі види гібридних структур були передбачені [3]. В ATAD 2 були враховані прогалини попередньої Директиви, чим було збільшено обсяг застосування інструментів для боротьби з гібридними структурами за межами ЄС та збільшено кількість можливих випадків використання різних видів гібридних структур.

## ЛІТЕРАТУРА

1. BEPS Action 2. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2–2015 Final Report. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en).

2. Hybrid Mismatch Arrangements Tax policy and Compliance issues March 2012. URL: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf>.

3. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_022-16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text)

4. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. *Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна. Інститут соціально-економічної трансформації. 2021.* URL: <http://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final.pdf>

5. Розпочато активну роботу над підготовкою законодавчої та адміністративної бази України у сфері оподаткування і податкового адміністрування для вступу до Європейського Союзу. Міністерство фінансів України: офіційний сайт. URL: [https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato\\_aktivnu\\_robotu\\_nad\\_pidgotovkoju\\_zakonodavchoi\\_ta\\_administrativnoi\\_bazi\\_ukraini\\_u\\_sferi\\_opodatkovannia\\_ta\\_podatkovogo\\_administruvannia\\_dlia\\_vstupu\\_do\\_ievropeiskogo\\_soizu-3877](https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato_aktivnu_robotu_nad_pidgotovkoju_zakonodavchoi_ta_administrativnoi_bazi_ukraini_u_sferi_opodatkovannia_ta_podatkovogo_administruvannia_dlia_vstupu_do_ievropeiskogo_soizu-3877).

*Захаров Станіслав Володимирович*  
*аспірант кафедри фінансового права,*  
*Національний юридичний університет*  
*імені Ярослава Мудрого*

## **ПРАВОВІ АСПЕКТИ КОМПЕНСАЦІЇ ЗБИТКІВ ВІД ВІЙСЬКОВОЇ АГРЕСІЇ: ПІДХОДИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ДЛЯ УКРАЇНИ**

**Анотація.** Дана робота присвячена дослідженню теми пошуку потенційних механізмів та правових підстав для вилучення та заморожування поточних активів держави-агресора росії у Європейському Союзі (ЄС) та Сполучених Штатах Америки (США). Зроблено акцент на еволюції політичних дискусій, які призвели до нових цілей щодо відшкодування збитків Україні, яка зазнала значних людських і матеріальних втрат, що оцінюються у понад 600 мільярдів євро, внаслідок російського вторгнення. Констатовано, що враховуючи те, що збройний конфлікт ще не завершено, скоріш за все ця сума буде збільшуватися, а зважаючи на актуальність теми, будуть з'являтися нові підходи і думки серед багатьох фахівців, спрямовані на вирішення зазначеного питання.

**Ключові слова:** *відновлення України, російські активи, юридичні міркування, економічна безпека, національні інтереси, санкції, конфіскація активів, заморожування активів.*

Вже більше двох років триває активна фаза повномасштабного вторгнення збройних сил рф на територію суверенної України, де вона сіє хаос і руйнування. Збитки, завдані агресією росії проти України, важко переоцінити. У березні 2023 року за спільною оцінкою Світового банку, Уряду України, Європейської Комісії та Організації Об'єднаних Націй вартість реконструкції та відновлення в Україні коштує 411 мільярдів