

УДК 336.143

Г. А. Лоскоріх,  
доктор філософії 071 "Облік і оподаткування", доцент, заступник завідувача кафедри обліку  
і аудиту, Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5402-7220>  
О. Ф. Перчі,  
викладач кафедри обліку і аудиту,  
Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4514-721X>

DOI: 10.32702/2306-6814.2024.15.147

# СУТНІСТЬ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПЛАНУ BEPS ДЛЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

G. Loskorikh,  
PhD 071 "Accounting and Taxation", Associate Professor, Deputy Head of the Department of Accounting  
and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education  
O. Perchi,  
Lecturer of the Department of Accounting and Auditing, Ferenc Rakoczi II  
Transcarpathian Hungarian College of Higher Education

## ESSENCE OF IMPLEMENTATION OF THE BEPS PLAN FOR THE BUDGETARY AND TAX SYSTEM OF UKRAINE

**У статті досліджено проблематику і перспективи імплементації Плану дій BEPS для бюджетно-податкової системи України. Імплементація Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) є критично важливою для реформування бюджетно-податкової системи України з метою її адаптації до міжнародних стандартів і протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків. Це сприяє підвищенню ефективності податкового адміністрування, зменшенню обсягів тіньової економіки та поліпшенню фінансової стабільності країни. Досліджено історичні витоки Плану дій BEPS. Деталізовано 15 заходів Плану дій BEPS, заснованих на чотирьох основних принципах (узгодженість, сутність, прозорість, аналіз) і структурованих за п'ятьма типами результатів з різними статусами (мінімальні стандарти, загальні підходи, з посиленням міжнародних стандартів, передові практики, аналітичні звіти). Описані мінімальні вимоги ініціативи BEPS для України. Визначено національну нормативно-правову базу запровадження пакету BEPS. Охарактеризовано впроваджені Законом 466-IX заходи щодо імплементації Плану дій BEPS, зокрема щодо трансферного ціноутворення, міжнародних процедур, KIK і міжнародного оподаткування. У процесі написання статті використано такі методи дослідження: загальнонаукові та спеціальні — для забезпечення досягнення мети з використанням підходів для систематизації й аналізу інформації; абстрактно-логічний — для обґрунтування теоретичних положень та висновків; діалектичний — для визначення розвитку та зміни пакету BEPS у процесі історичної трансформації. Головною метою впровадження Плану дій BEPS в міжнародному економічному просторі, зокрема і в Україні є не покарання платників податків, а докорінна реформа правил міжнародного оподаткування в контексті бюджетно-податкової системи. Визначено, що провадження заходів Плану дій BEPS вимагає тісної співпраці між урядом, бізнесовими структурами і міжнародними партнерами для досягнення максимальної ефективності та стійкого економічного зростання.**

**The article examines the problems and prospects of implementing the BEPS Action Plan for the budget and tax system of Ukraine. The implementation of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan is critically important for reforming the budget and tax system of Ukraine in order to adapt it to international standards and combat tax base erosion and profit shifting. This contributes to increasing the efficiency of tax administration, reducing the volume of the shadow economy and improving the financial stability of the country. The historical origins of the BEPS Action Plan are explored. 15 measures of the BEPS Action Plan are detailed, based on four main principles (coherence, substance, transparency, analysis) and structured according to five types of results with different statuses (minimum standards, general approaches, with strengthening of international standards, best practices, analytical reports). The minimum requirements of the BEPS initiative for Ukraine are described. The national legal framework for the implementation of the BEPS package has been defined. The measures introduced by Law 466-IX regarding the implementation of the BEPS Action Plan are characterized, in particular regarding transfer pricing, international procedures, CFC and international taxation. In the process of writing the article, the following research methods were used: general scientific and special – to ensure the achievement of the set goal using approaches to systematization and analysis of information; abstract-logical – for substantiating theoretical propositions and conclusions; dialectical – to determine the development and change of the BEPS package in the process of historical transformation. The main goal of implementing the BEPS Action Plan in the international economic space, in particular in Ukraine, is not to punish taxpayers, but to fundamentally reform the rules of international taxation in the context of the budget and tax system. It was determined that the implementation of the BEPS Action Plan measures requires close cooperation between the government, business structures and international partners to achieve maximum efficiency and sustainable economic growth.**

*Ключові слова: бюджетно-податкова система, План BEPS, податки, бюджет, бюджетно-податкове регулювання, подвійне оподаткування, прозорість.*

*Key words: budget and tax system, BEPS Plan, taxes, budget, budget and tax regulation, double taxation, transparency.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

План дій щодо протидії розмиванню бази й виведення прибутку з-під оподаткування (англ. Base erosion and Profit Shifting — BEPS, перекл. з англ. "Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування") для України має велике значення в контексті реформування бюджетно-податкової системи та забезпечення справедливого і прозорого оподаткування. Україна активно працює над імплементацією заходів BEPS, з метою підвищення ефективності податкового адміністрування та зменшення можливостей для ухилення від сплати податків мультинаціональними корпораціями. В умовах сьогодишніх реалій вплив втілення проекту Організації економічного співробітництва та розвитку — заходів Плану дій BEPS на оподаткування суб'єктів господарювання у вітчизняній науковій літературі ще ґрунтовно не досліджений. Це пов'язано з тим, що багато заходів і реформ у рамках Плану дій BEPS лише починають впроваджуватися, і їхній повний вплив стане зрозумілим через деякий час. Однак, вже зараз можна виділити основні актуальні напрями дослідження, такі як аналіз ефективності нових правил, їхній вплив

на податкові надходження та бізнес-середовище, а також адаптація національної бюджетно-податкової системи до міжнародних стандартів.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню загальних питань проблематики теоретичної сутності Плану дій BEPS присвячені напрацювання таких вчених: Красовський В. [9], Макеєва О. [11], Марченко В. [12], Олійник Я. В., Чижикова О.В. [17], Федорченко О., Сташенко Ю. [21] та багато інших. Окремі аспекти впровадження Плану дій BEPS порушувалися у працях Греци Я. [2], Брехова С., Коротуна В. [5], Крутова А., Нестеренко О. [10], Пирого С. [18]. Проте залишається нерозкритим питання щодо визначення сутності Плану дій BEPS з врахуванням теоретичних, законодавчих і практичних аспектів імплементації для бюджетно-податкової системи України, що вказує на актуальність здійснення подальших поглиблених досліджень.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою дослідження є визначення сутності Плану дій BEPS для бюджетно-податкової системи України з вра-

уванням теоретичних, законодавчих і практичних аспектів імплементації у сучасних умовах господарювання.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Уперше проблеми подвійного оподаткування обговорювались у 1920 р. на Міжнародній фінансовій конференції в Брюсселі. Того ж року було створено Лігу Націй, котра розробила перші типові проекти конвенції про уникнення подвійного оподаткування й співпрацю у сфері адміністрування податків. Із середини 1950-х років центром міжнародного податкового співробітництва стає Податковий комітет Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [21].

Типову конвенцію про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу ОЕСР розроблено в 1963 р. У 1977 р. вона була оновлена та діє досі. Саме ця архаїчна модельна конвенція покладена в основу більшості конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, однією зі сторін котрої є Україна. Якщо раніше для цілей податкового планування часто використовувалася внутрішня мережа компаній у одній країні, то зараз підприємства швидко переходять на нову операційну модель із матричною системою управління й інтегрованими мережами поставок на регіональному і глобальному рівнях. Цьому сприяють розвиток сервісної складової та електронна комерція. Бізнесу стає простіше: виробництво не мусить перебувати за місцезнаходженням клієнтів. Тепер у центрі уваги корпорацій — низька собівартість і податкові преференції. Це спонукає власників бізнесу до агресивного податкового планування. Втрата державних податкових надходжень через таке планування ТНК об'єднала світ у пошуку ефективних інструментів боротьби з виведення прибутку з-під оподаткування [11].

Поняття "розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування" стосується практик, що використовуються транснаціональними корпораціями для зменшення свого податкового навантаження. Ці практики часто включають використання податкових неузгодженостей між законодавствами країн, що у свою чергу завдає значної шкоди податковим базам країн, особливо тим, що розвиваються, і підриває довіру до міжнародної податкової системи.

Суть терміну розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS) полягає в застосування таких стратегій податкового планування, у яких використовуються певні неузгодженості у національному та міжнародному податковому законодавстві, що дозволяють штучне переміщення прибутків, отриманих в одних юрисдикціях, до інших територій, де рівень оподаткування нульовий або значно нижчий, хоча в таких територіях в дійсності економічна діяльність невелика або зовсім відсутня. Таким чином досягається зменшення або й повне уникнення сплати зобов'язань з податку на прибуток. При цьому практика BEPS має всесвітнє поширення, хоча особливо великий вплив вона справляє на економіки, що розвиваються, у зв'язку з їх високою залежністю від податку на прибуток підприємств. Зрозуміло, що найбільші можливості для застосування BEPS мають мультинаціональні корпорації (МНК). Гострота проблеми BEPS підтверджується ря-

дом досліджень. Так, згідно з даними ОЕСР, мінімальні втрати від розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку складають 4—10 % загальносвітових зборів податку на прибуток, тобто від 100 до 240 млрд дол. США щороку [1].

План дій BEPS був створений у відповідь на занепокоєння щодо прозорості та справедливості податкових систем в умовах глобалізації. У податковій сфері вперше в історії міжнародного співробітництва зусилля двох інститутів були об'єднані для вирішення проблеми розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS). Цими інститутами є Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та Група двадцяти (G20). Як наслідок понад сто держав (розвинених і тих, що розвиваються, зокрема і країн-партнерів, що не входять до них) стали учасниками Проєкту або Плану BEPS.

Після випуску звіту "Розгляд розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування" у лютому 2013 року, у вересні 2013 року ОЕСР та країни Великої двадцятки ухвалили План дій для урегулювання питання BEPS з 15 пунктів. У Плані дій визначено 15 заходів у рамках трьох основних стовпів: впровадження узгодженості національних правил, що впливають на міжнародну діяльність, посилюючи вимоги існуючих міжнародних стандартів щодо сутності, а також поліпшення прозорості та впевненості [16].

П'ятнадцять дій, або, як їх ще часто називають — заходів, кроків Плану дій BEPS розроблені для того, щоб держави-учасниці могли боротися зі штучним транскордонним переміщенням прибутку. Кожен з 15 заходів у рамках ініціативи BEPS представляє собою опис окремої податкової проблеми і до кожної запропоновані шляхи вирішення. Ці заходи, надаючи різні інструменти і методи, призначені для імплементації у внутрішнє законодавство країн та для включення у міжнародні податкові договори між країнами, що має на меті запобігти розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку.

Загалом заходи Плану дій BEPS, засновані на чотирьох основних принципах (узгодженість, сутність, прозорість, аналіз) перелічені нижче:

— Захід / Дія 1. Вирішення податкових проблем "цифрової економіки".

— Захід / Дія 2. Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем.

— Захід / Дія 3. Розроблення ефективних правил контролю за контрольованими іноземними компаніями (КІК).

— Захід / Дія 4. Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат.

— Захід / Дія 5. Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності.

— Захід / Дія 6. Запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин.

— Захід / Дія 7. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва.

— Захід / Дія 8. Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення в частині нематеріальних активів.

**Таблиця 1. Склад заходів плану BEPS за типами результатів**

Мінімальні стандарти (мінімальні вимоги)	Загальні підходи	З посиленням міжнародних стандартів	Передові практики	Аналітичні звіти
Захід / Дія 5	Захід / Дія 2	Захід / Дія 7	Захід / Дія 3	Захід / Дія 1
Захід / Дія 6	Захід / Дія 4	Захід / Дія 8	Захід / Дія 12	Захід / Дія 11
Захід / Дія 13		Захід / Дія 9		Захід / Дія 15
Захід / Дія 14		Захід / Дія 10		

Джерело: сформовано на основі [16].

**Таблиця 2. Заходи плану дій BEPS за тематичними принципами**

Узгодженість	Сутність	Прозорість	Аналіз
Захід / Дія 2	Захід / Дія 6	Захід / Дія 11	Захід / Дія 1
Захід / Дія 3	Захід / Дія 7	Захід / Дія 12	Захід / Дія 15
Захід / Дія 4	Захід / Дія 8-10	Захід / Дія 13	
Захід / Дія 5		Захід / Дія 14	

Джерело: сформовано на основі [4; 16].

— Захід / Дія 9. Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення в частині ризиків і капіталу.

— Захід / Дія 10. Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення в частині операцій з високим рівнем ризику.

— Захід / Дія 11. Вимірювання та моніторинг BEPS (ризикоорієнтована система).

— Захід / Дія 12. Обов'язкові правила розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування.

— Захід / Дія 13. Документація з трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report).

— Захід / Дія 14. Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів у рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

— Захід / Дія 15. Розроблення багатостороннього інструменту (багатостороння конвенція — MLI) для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування.

Заходи пакету плану BEPS складаються із п'ятиох типів результатів з різними статусами (табл. 1) і згруповані за чотирма тематичними принципами (табл. 2).

За станом на сьогодні 147 країн (юрисдикцій) світу є членами Плану BEPS (серед них і Україна) 3. Країни, що не є членами ОЕСР/G20 можуть брати участь у діяльності робочих груп. ОЕСР і G20 часто запрошують таких країн до участі в окремих робочих групах, форумах або інших ініціативах, щоб розширити обмін знаннями, сприяти співпраці та врахувати інтереси ширшого кола країн. Це дозволяє не-членам отримувати доступ до найкращих практик, обмінюватися досвідом і брати участь у глобальних дискусіях на важливі економічні та соціальні теми.

Хоча План дій BEPS є набором рекомендацій від ОЕСР і не є юридично обов'язковим документом, його значення величезне. Країни, що приєдналися до ініціативи BEPS, зобов'язані внести відповідні зміни до свого національного законодавства. Це створює значний політичний тиск на країни, які можуть відмовитися впроваджувати рекомендації BEPS. Оскільки багато країн активно співпрацюють в цьому напрямку, відмова від участі може призвести до втрати можливостей для міжнародного співробітництва і інвестицій.

Як зазначає Департамент стратегічного планування та макроекономічного прогнозування Міністерства економіки України "втрати України від податкових схем (ухилення від сплати податків) становлять близько 7,7 мільярда доларів США на рік. Більше половини з них припадає на зарплати в конвертах — 4,4 мільярда доларів США" [13]. Приєднання до BEPS допомагає Україні розробляти та впроваджувати ефективні податкові стратегії, щоб зменшити втрати від ухилення від сплати податків і покращити фінансову стабільність країни.

Україна 22 листопада 2016 р. подала заявку на вступ до BEPS-асоціації з 1 січня 2017 р., чим підтвердила готовність спільно з більшістю країн боротися з агресивним податковим плануванням та захищати свої податкові надходження.

З метою запровадження пакету BEPS в Україні, Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України, у травні 2017 року була розроблена Дорожня карта реалізації плану дій BEPS, а також у жовтні 2018 року оприлюднений відповідний Законопроект "Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування" 14, зокрема норми щодо імплементації Плану дій BEPS були включені до законопроекту від 30.08.2019 № 1210 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві", який Верховна Рада України прийняла 16.01.2020 (Закон України від 16.01.2020 № 466-IX "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві"). У 2023 році Дорожня карта була оновлена і розроблена на період 2023—2025 років, визначаючи пріоритетні заходи для України з метою подолання нових і специфічних викликів, пов'язаних із поточною ситуацією, викликаною російським вторгненням і триваючою війною з країною-агресоркою. Ця ініціатива спрямована на посилення зусиль з приведення української податкової системи у відповідність до міжнародних стандартів. Важливим аспектом цієї дорожньої карти є підготовка до залучення значних прямих іноземних інвестицій, що відіграватимуть ключову роль у відновленні та реконструкції країни. Крім того, заходи, передбачені дорожньою картою, допоможуть зміцнити економічну стабільність, підвищити прозорість податкової системи та забезпечити сприятливе середовище для бізнесу, що є важливими умовами для сталого розвитку України в поствоєнний період.

Трансфертне ціноутворення	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням з імплементацією заходів/дій 8-10, 13 Плану BEPS щодо:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- контролю за розподілом функцій, ризиків та нематеріальних активів всередині групи компаній;</li> <li>- правил для операцій з сировинними товарами шляхом виключення обмеження на застосування виключно біржових котирувань певних бірж та надання можливості використовувати котирувальні ціни на такі товари.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ запровадження трірівневої структури документації для міжнародних груп компаній, яка включає в себе документацію:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- з трансфертного ціноутворення (<i>локальний файл</i>);</li> <li>- глобальну документацію (<i>майстер-файл</i>);</li> <li>- звіт у розрізі країн (<i>country-by-country reporting</i>);</li> </ul>                             відповідно до визначених критеріїв, компанії повинні будуть подавати 2 додаткових документа глобальну документацію (<i>майстер-файл</i>) та звіт у розрізі країн (<i>country-by-country reporting</i>).                         </li> </ul>
Міжнародні процедури	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ застосування процедури взаємного узгодження (<i>Захід / Дія 14</i>), що передбачає механізм подачі заяви на розгляд справи за процедурою взаємного узгодження, вимоги до такої заяви, порядок дій контролюючого органу тощо;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ оподаткування прирівняних до дивідендів платежів при здійсненні операцій з нерезидентами.</li> </ul>
Контрольовані іноземні компанії (КІК)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ визначення контрольованих іноземних компаній та їх оподаткування (<i>Захід / Дія 3</i>), що передбачає:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- запровадження концепції оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній на рівні контролюючої особи - фізичної або юридичної особи, що є контролюючою особою такої компанії;</li> <li>- обов'язок подання контролюючими особами звіту про контрольовані іноземні компанії до контролюючого органу;</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ обмеження витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами (<i>Захід / Дія 4</i>).</li> </ul>
Міжнародне оподаткування	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування (<i>Захід / Дія 6</i>);</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>запобігання уникненню статусу постійного представництва та оподаткування постійних представництв (<i>Захід / Дія 7</i>).</li> </ul>

Рис. 1. Впроваджені Законом 466-ІХ заходи імплементації Плану дій BEPS

Джерело: сформовано на основі [19].

Приєднання України до BEPS означає, що країна зобов'язується імплементувати мінімальні вимоги Плану, що включає 4 заходи (дії):

— Захід / Дія 5. Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності.

— Захід / Дія 6. Запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин.

— Захід / Дія 13. Документація з трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report).

— Захід / Дія 14. Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів у рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

Податковий кодекс України містить ряд нормативних положень, спрямованих на впровадження заходів BEPS. Вони охоплюють різні аспекти, такі як зміцнення прозорості податкових відомостей, вдосконалення правил оподаткування міжнародних операцій, впровадження нової концепції відповідальності платників податків тощо, з метою інтеграції з міжнародними стандартами, що допомагає забезпечити відповідність української податкової системи міжнародним вимогам та підвищити прозорість та ефективність податкових процедур. Законом України від 16.01.2020 р. № 466-ІХ "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення техніч-

них та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві" 19 впроваджено наступні заходи реалізації Плану BEPS щодо трансфертного ціноутворення, міжнародних процедур, КІК і міжнародного оподаткування (рис. 1).

Отже можна констатувати, що вищезазначений закон № 466-ІХ забезпечує впровадження додаткових заходів Плану BEPS поряд із мінімальними вимогами: Захід / Дія 3. Розроблення ефективних правил контролю за КІК; Захід / Дія 4. Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат; Захід / Дія 6. Запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин; Захід / Дія 7. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва; Захід / Дія 8—10. Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення в частині нематеріальних активів, ризиків і капіталу, операцій з високим рівнем ризику; Захід / Дія 13. Документація з трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report); Захід / Дія 14. Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів у рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

На шляху до імплементації Плану дій BEPS наша держава з 23 липня 2018 р. приєдналася до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиван-

ню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі — Конвенція MLI), завдяки чому вона змогла одночасно внести зміни в усі або окремі чинні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, що значно скорочує тривалі двосторонні переговори з кожною конкретною державою. 28 лютого 2019 р. Конвенція MLI була ратифікована Верховною Радою України [20]. Це здійснено для впровадження Заходу / Дії 15.

Україна, підписавши угоду про приєднання до MLI, стала 83-ю країною, яка приєдналась до цієї конвенції. Це відкриває шлях для України внести зміни до своїх двосторонніх податкових угод. Ці зміни мають на меті підтвердити намір України до податкових реформ і гармонізації власного податкового законодавства з міжнародними стандартами. MLI спрощує процес внесення змін до податкових угод і сприяє зменшенню можливостей для податкових ухилень і уникань через впровадження стандартів ОЕСР щодо податкової бази та переміщення прибутків.

Наша держава направила ОЕСР інформацію щодо наміру внести зміни в 76 двосторонніх договорів, зокрема, угоди з Кіпром та Великобританією, що підтверджує позитивний рух України до податкових реформ [9].

Погоджуємося із Жаріковим А., що важливою передумовою достатньо високих темпів соціально-економічного розвитку країни є його стабільне фінансове забезпечення, яке має досягатися шляхом забезпечення інституційної координації податкової та бюджетної політики, що дозволяє запобігати непередбачуваним фіскальним розривам, забезпечувати оптимальне співвідношення дохідних та видаткових бюджетних складових у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі, цілісність політики економічного регулювання. Зазначеного можливо досягти за умови розвитку системи бюджетно-податкового планування, виконання дохідної та видаткової частини бюджету як цілісного фінансового механізму [7].

Ефективне бюджетно-податкового регулювання повинно здійснюватися з метою підвищення довіри економічних суб'єктів до фінансової політики уряду.

Касперович Ю. наголошує, що в Україні у багатьох аспектах вже імплементовано провідний європейський досвід бюджетно-податкового регулювання 8, зокрема:

- кодифіковано бюджетне (2001 р.) та податкове законодавство (2011 р.);
- у бюджетному процесі використовується програмно-цільовий метод планування, середньострокове бюджетне прогнозування та планування,
  - започаткована реформа фіскальної децентралізації з 2015 р.;
  - ставки оподаткування трьох основних бюджетотворюючих податків відповідають європейському рівню;
  - гармонізовано податковий та бухгалтерський облік в цілях оподаткування прибутку підприємств;
  - запроваджено обов'язок встановлення реєстраторів розрахункових операцій (касових апаратів);
  - запроваджено електронні сервіси для платників податків, зокрема подання звітності в електронній формі, електронне митне декларування;

— запущено електронні сервіси забезпечення прозорості публічних фінансів система електронних державних закупівель ProZorro, портал використання публічних коштів, портал державних послуг, візуалізація виконання місцевих бюджетів у рамках проєктів.

В Україні спостерігається поступове впровадження стійких і регулятивних змін у сфері контролю за публічними фінансами, що базуються на використанні передових інформаційних технологій. Інтеграція європейського досвіду в українську практику націлена на зміцнення прозорості та справедливості в бюджетно-податковій системі, сприяючи більш ефективному перерозподілу ВВП. Необхідність реформування стає ключовим фактором у модернізації української економіки через структурні трансформації, спрямовані на підвищення життєвого рівня населення.

Державна податкова служба України успішно використовує імплементовані кроки Плану BEPS та правила GAAR, сконцентрувавши в єдиному напрямі інструменти контролю, зокрема, такі як контроль за трансфертним ціноутворенням (ТЦ), виплатою пасивних доходів, діяльністю нерезидентів та контрольованих іноземних компаній, які, у свою чергу, направлені на протидію агресивним схемам міжнародного податкового планування, що використовуються суб'єктами господарювання з метою розмивання бази оподаткування та виведення коштів за кордон. У цьому напрямі ДПС досягнуто значних результатів. Так, протягом 2015 — 2023 років 1 052 суб'єкта господарювання подали уточнюючі декларації та збільшили об'єкт оподаткування на 32,1 млрд грн, що привело до нарахування 2,8 млрд грн податку на прибуток підприємств та зменшення збитків на 11,7 млрд гривень. Проведено 102 документальні перевірки з питань відповідності принципу "витагнутої руки" (протягом 2015 — 2023 років), за результатами яких донараховано 1,7 млрд грн податку на прибуток та зменшено збитки на 7,5 млрд гривень. До бюджету, враховуючи оскарження податкових повідомлень-рішень, надійшло 440 млн грн податку на прибуток, узгоджені збитки за актами склали 3,7 млрд гривень. Встановлено більше 1 205 фактів порушення платниками податків вимог податкового законодавства (протягом 2015—2023 років) щодо своєчасності та повноти декларування контрольованих операцій, подання документації з ТЦ та застосовано штрафні санкції на 320 млн гривень [6].

Більшість позитивних змін у податковому регулюванні, спрямованих на впровадження заходів BEPS, потребує подальшого доопрацювання і розвитку. Основною метою проєвропейських реформ у галузі бюджетно-податкового регулювання є зменшення обсягів тіньової економіки, контрабанди та корупції до мінімального, економічно безпечного рівня. Такі заходи спрямовані на забезпечення ефективного впровадження міжнародних стандартів і підвищення довіри до податкової системи, що є важливими чинниками для сталого економічного розвитку країни.

Сутність імплементации Плану дій BEPS для бюджетно-податкової системи України полягає в адаптації національного законодавства до міжнародних стандартів з метою підвищення прозорості, справедливості та ефективності податкового регулювання. Враховуючи вищезазначене, стає очевидним, що імплементация за-

ходів Плану дій BEPS в податкове законодавство України є необхідною передумовою для конвергенції з передовими стандартами розвинутих економік та активізації євроінтеграційних процесів. Лише завдяки подальшому вдосконаленню нормативної бази та практичному впровадженню зазначених заходів Україна зможе досягти значного покращення результативності своєї бюджетно-податкової системи в контексті Плану дій BEPS.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Впровадження Плану дій BEPS в Україні має ключове значення для зміцнення бюджетно-податкової системи, забезпечення економічної стабільності, підвищення прозорості та справедливості у оподаткуванні, а також створення сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій. Це важливий крок на шляху до побудови ефективної і справедливої податкової системи, яка відповідає сучасним викликам глобальної економіки.

Для бюджетно-податкової системи України впровадження плану BEPS має кілька важливих значень: допоможе зменшити обсяги ухилення від сплати податків, що в свою чергу призведе до збільшення податкових надходжень до бюджету; сприятиме більшій прозорості в податкових питаннях, що допоможе контролюючим органам ефективніше виявляти та запобігати податковим правопорушенням; забезпечить дотримання справедливого оподаткування прибутків компаній, незалежно від місця їхньої діяльності; підвищить довіру іноземних інвесторів до України, що сприятиме залученню нових інвестицій; допоможе адаптувати національне податкове законодавство до міжнародних стандартів, що є важливим кроком на шляху до інтеграції з глобальною економікою. Ці заходи потребують системного підходу та тісної співпраці між урядовими органами, бізнесом і міжнародними партнерами для досягнення максимального ефекту від впровадження реформ. Вивчення питання реалізації міжнародної практики імплементації Плану дій BEPS у країнах ЄС буде напрямом подальших досліджень.

### Література:

1. BEPS — Frequently Asked Questions: OECD Publishing. URL: <https://www.oecd.org/ctp/bepsfrequently-asked-questions.pdf> (дата звернення: 01.07.2024).
2. Hretsa Y. Implementation of the BEPS plan in Ukraine to counteract aggressive tax planning. *Visegrad journal of human rights*. 2019. № 6 (volume 1). P.96-99.
3. OECD. Base erosion and profit shifting (BEPS). URL: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (дата звернення: 05.07.2024).
4. PWC. Flash News: OECD Action Plan for BEPS the package is final, 2015. URL: <https://www.pwc.lu/en/base-erosion-profit-shifting/docs/pwc-beps-071015.pdf> (дата звернення: 02.07.2024).
5. Брехов С. С., Коротун В. І. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному по-

датковому плануванню в Україні. Ефективна економіка. 2016. № 11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2016\\_11\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_11_27) (дата звернення: 15.06.2024).

6. Державна податкова служба України. Результати ДПС в успішній імплементації кроків BEPS та GAAR. 2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/678617.html> (дата звернення: 06.07.2024).

7. Жаріков А. Ю. Інституційні засади формування системи бюджетно-податкового регулювання. *Агросвіт*. 2020. № 24. С. 79—85. DOI: 10.32702/2306-6792.-2020.24.79

8. Касперович Ю. В. Напрями удосконалення бюджетно-податкового регулювання в Україні на засадах імплементації європейського досвіду. Відділ фінансової безпеки НІСД. Випуск № 60, Серія "Економіка". URL: <https://www.niss.gov.ua/sites/default/files/2015-12/budzhет-47768.pdf> (дата звернення: 01.07.2024).

9. Красовський В.І. План BEPS як переломний момент міжнародної податкової співпраці: стан та перспективи втілення. *Право та інноваційне суспільство: електрон. наук. вид.* 2019. No 1 (12). С. 37—42. DOI: 10.31359/2309-9275-2019-12-1-37

10. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Методологічні засади формування звіту в розрізі країн у рамках реалізації вимог плану дій BEPS в Україні. *Бізнес Інформ*. 2019. № 9. С. 210—217. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-9-210-217>

11. Макєєва О. План дій BEPS як пігулка проти агресивного податкового планування. *Економічна правда*. 2016. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2016/11/29/612679/> (дата звернення: 08.07.2024).

12. Марченко В. В. Приєднання до Плану BEPS та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. Випуск № 4. С. 301-303. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/826fb4e8-d5c8-4e86-83e0-80e7b637fa78/content> (дата звернення: 16.06.2024).

13. Міністерство економіки України. (2020). *Добровільний національний огляд щодо цілей сталого розвитку в Україні*. Департамент стратегічного планування та макроекономічного прогнозування. Стратегічне планування та макроекономічне прогнозування. Стратегічне планування. Цілі сталого розвитку. 116 с. URL: <https://me.gov.ua/> (дата звернення: 01.07.2024).

14. Міністерство фінансів України. BEPS. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> (дата звернення: 07.07.2024).

15. Міністерство фінансів України. План дій BEPS: ключові аспекти для України. 2020. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020\\_BEPS.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf) (дата звернення: 11.07.2024).

16. Міністерство фінансів України. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). 2017. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017\\_Roadmap\\_BEPS\\_UKRAINE\\_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf) (дата звернення: 13.07.2024).

17. Олійник Я. В., Чижикова О. В. Інституціональне забезпечення трансфертного ціноутворення: глобальний контекст і перспективи для України. *Фінанси України*. 2019. № 72. С. 99—110. URL: [http://finukr.org.ua/?page\\_id=723&aid=4589](http://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4589) (дата звернення: 12.07.2024).

18. Пирога С. С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. Право і безпека. 2024. № 1 (92). С. 163—172. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15>.

19. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 01.07.2024).

20. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text> (дата звернення: 10.07.2024).

21. Федорченко О. Є., Сташенко Ю. В. План дій BEPS: ключові напрями імплементації. Наукові праці НДФІ. 2020. № 4. С. 119—130.

#### References:

1. OECD Publishing (2024), "BEPS — Frequently Asked Questions", available at: <https://www.oecd.org/ctp/bepsfrequently-asked-questions.pdf> (Accessed 01 July 2024).

2. Hretsa, Y. (2019), "Implementation of the BEPS plan in Ukraine to counteract aggressive tax planning", *Visegrad journal of human rights*, 6 (volume 1), pp. 96—99.

3. OECD (2024), "Base erosion and profit shifting (BEPS)", available at: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (Accessed 05 July 2024).

4. PWC (2015), "Flash News: OECD Action Plan for BEPS the package is final", available at: <https://www.pwc.lu/en/base-erosion-profit-shifting/docs/pwc-beps-071015.pdf> (Accessed 02 July 2024).

5. Brekhov, S. S. and Korotun, V. I. (2016), "Conceptual principles and directions of development of the system of combating aggressive tax planning in Ukraine", *Efektivna ekonomika*, vol. 11, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2016\\_11\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_11_27) (Accessed 15 June 2024).

6. State Tax Service of Ukraine (2023), "DPS results in successful implementation of BEPS and GAAR steps", available at: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/678617.html> (Accessed 06 July 2024).

7. Zharikov, A. (2020), "Institutional principles of forming the system of budget and tax regulation", *Agrosvit*, vol. 24, pp. 79—85. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.24.79

8. Kasperovych, Yu. V. (2015), "Directions for improving budget and tax regulation in Ukraine based on the implementation of European experience", *Viddil finansovoi bezpeky NISD, Seriiia "Ekonomika"*, vol. 60, available at: <https://www.niss.gov.ua/sites/default/files/2015-12/budzhzet-47768.pdf> (Accessed 01 July 2024).

9. Krasovskyi, V. I. (2019), "Plan BEPS as the crucial point of international tax cooperation: status and perspectives of implementation", *Pravo ta innovatsiine suspilstvo*, 1(12), pp. 37—42. DOI: 10.31359/2309-9275-2019-12-1-37

10. Krutova, A. S. and Nesterenko, O. O. (2019), "The Methodological Bases of Forming a Report in the Context of Countries in Terms of Implementation of Requirements of the BEPS Action Plan in Ukraine", *Business Inform*, vol. 9, pp. 210—217. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-9-210-217>

11. Makieieva, O. (2016), "The BEPS Action Plan as a pill against aggressive tax planning", *Ekonomichna pravda*. available at: <https://www.epravda.com.ua/columns/2016/11/29/612679/> (Accessed 08 July 2024).

12. Marchenko, V. B. (2018), "Joining the BEPS Plan and Developing Tax Control of Transfer Pricing in Ukraine", *Porivnyalno-analitychne pravo*, vol. 4, pp. 301—303, available at: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/826fb4e8-d5c8-4e86-83e0-80e7b637fa78/content> (Accessed 16 June 2024).

13. Ministry of Economy of Ukraine (2020), "Voluntary national review on the goals of sustainable development in Ukraine. Department of Strategic Planning and Macroeconomic Forecasting. Strategic planning and macroeconomic forecasting. Strategic planning. Goals of sustainable development", available at: <https://me.gov.ua/> (Accessed 01 July 2024).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "BEPS", available at: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> (Accessed 07 July 2024).

15. Ministry of Finance of Ukraine (2020), "BEPS Action Plan: key aspects for Ukraine", available at: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020\\_BEPS.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf) (Accessed 11 July 2024).

16. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "Recommendations for the implementation of the BEPS Action Plan (minimum standards)", available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017\\_Roadmap\\_BEPS\\_UKRAINE\\_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf) (Accessed 13 July 2024).

17. Oliinyk, I. V. and Chyzykova, O. V. (2019), "Institutional implementation of transfer pricing: global context and prospects for Ukraine", *Finansy Ukrainy*, vol. 72, pp. 99-110, available at: [http://finukr.org.ua/?page\\_id=723&aid=4589](http://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4589) (Accessed 12 July 2024).

18. Pyroha, S. S. (2024), "Transfer pricing reforms in the context of BEPS: challenges remain", *Law and Safety*, vol. 1(92), pp. 163—172. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15>.

19. The Verkhovna Rada of Ukraine (2020), The Law of Ukraine "On making changes to the Tax Code of Ukraine regarding the improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (Accessed 01 July 2024).

20. The Verkhovna Rada of Ukraine (2019), The Law of Ukraine "On the ratification of the Multilateral Convention on the Implementation of Measures Related to Tax Agreements with the Purpose of Countering the Erosion of the Tax Base and the Removal of Profits from Taxation", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text> (Accessed 10 July 2024).

21. Fedorchenko, O. Ye. and Stashenko, Yu. V. (2020), "BEPS Action Plan: key directions of implementation", *Naukovi pratsi NDFI*, vol. 4, pp. 119—130.

*Стаття надійшла до редакції 19.07.2024 р.*