

УДК 336.225.67

JEL Classification: JEL H39,H87

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2022-3.87.08>

**Олена Мошковська**, д.е.н., професор,  
<https://orcid.org/0000-0002-1176-9478>

Державний торговельно-економічний університет,  
м. Київ

## ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПОЛОЖЕНЬ DAC 6 ДЛЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

### *Анотація*

**Актуальність. Постановка проблеми.** Протягом останньої половини сторіччя у Європейському Союзі проводиться політика для посилення адміністративного співробітництва між його членами. Окремим напрямом, на якому особливо активно впроваджуються заходи, стає протидія уникненню ухилення від оподаткування за рахунок проведення транскордонних операцій та укладення міжнародних угод. Це пояснюється тим, що з кожним роком зростають обсяги міжнародної торгівлі, інтенсифікується обмін товарами та послугами, які є дефіцитними у певних регіонах, зростає необхідність обміну результатами інтелектуальної та інноваційної діяльності тощо. Все це є середовищем для недобросовісних компаній, які під виглядом звичайних операцій намагаються уникнути оподаткування. Для вирішення вищезазначеної проблеми Радою Європейського Союзу було прийнято низку нормативних актів. Одним із останніх є Директива 018/822, більш відома як DAC 6. Попри те, що на практиці норми Директиви почали діяти не так давно, за короткий проміжок часу вже можна оцінити її позитивні та негативні положення. Отримані результати свідчать, в якому напрямі DAC 6 дозволила досягти успіху і які її норми потребують додаткового коригування.

**Мета дослідження** полягає у детальному вивченні положень DAC 6 та встановлення напрямів її застосування для контрольованих операцій крізь призму вивчення показників її практичної результативності, а також виокремлення положень, які за короткий час від прийняття Директиви зазнали змін. **Методологія дослідження.** У процесі написання наукової статті використано методи аналізу та синтезу для визначення ознак транскордонних операцій, які підпадають під обов'язкове декларування згідно з DAC 6, теоретичного пізнання для встановлення умов щодо віднесення суб'єкта господарювання до категорії посередників, систематизації для

## ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

формування розподілу країн за обсягами штрафних санкцій за порушення законодавства про обов'язкове декларування операцій та угод, методи аналізу та узагальнення для формування висновків про результати впровадження положень DAC 6 на практиці, а також визначення напрямів, які потребують подальшого доопрацювання.

**Результати.** У межах даного дослідження було визначено хронологію прийняття Директиви DAC 6 та ключових змін, які нею було внесено. Визначено сутність контрольованих операцій та проаналізовано критерії віднесення операцій до цієї категорії. Досліджено порядок розкриття інформації про операції, які підпадають під обов'язкове декларування. Систематизовано ознаки, за якими відбувається визначення приналежності операції до категорії тих, які підлягають декларуванню. Наведено рівні штрафних санкцій, які діють у країнах-членах ЄС за неподання звітності про операцію чи угоду. Визначено напрями застосування положень DAC 6 для контрольованих операцій, а також проаналізовано дані Звіту про Оцінку останніх заходів щодо боротьби з ухиленням від сплати податків за 2021 р. Виокремлено дискусійні та негативні сторони Директиви DAC 6 та визначено подальші перспективи підвищення її результативності. **Практичне значення.** Досліджено механізми контролю за ризикованими операціями, які діють на території Європейського Союзу, що можуть слугувати орієнтиром для вітчизняних компаній, які провадять бізнес на території Європи на предмет оцінки відповідності всіх здійснених ними операцій, починаючи з червня 2018 р., ознакам операцій та угод, які підпадають під обов'язкове декларування. Окрім того, розглянута процедура декларування операцій з ознаками агресивного податкового планування, що в майбутньому може бути використана вітчизняними податковими органами для зменшення рівня ухилення від оподаткування компаній, які використовують у своїй діяльності транскордонні операції.

*Ключові слова:* Директива Ради Європи, DAC 6, агресивне податкове планування, декларування, посередник, контрольовані операції.

*Кількість джерел: 11; кількість таблиць: 2; кількість рисунків: 1.*

**Olena Moshkovska**, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
<https://orcid.org/0000-0002-1176-9478>  
State University of Trade and Economics, Kyiv

### **FEATURES OF THE APPLICATION OF DAC6 PROVISIONS FOR CONTROLLED OPERATIONS**

#### *Summary*

During the last half century, the European Union has pursued a policy to strengthen administrative cooperation between its members. A separate direction, in which measures are being implemented particularly actively, is countering the avoidance of tax evasion at

the expense of conducting cross-border operations and concluding international agreements. This is explained by the fact that the volume of international trade grows every year, the exchange of goods and services that are scarce in certain regions intensifies, the need to exchange the results of intellectual and innovative activities, etc. All this is an environment for unscrupulous companies that try to avoid taxation under the guise of normal operations. To resolve the situation, the Council of the European Union adopted a number of normative acts. One of the latest is Directive 018/822, better known as DAC6. Despite the fact that in practice the norms of the Directive began to operate not so long ago, in a short period of time it is already possible to assess its positive and negative sides. The obtained results show in which direction DAC6 allowed to achieve success and which of its norms require additional adjustment.

Within the framework of this study, we determined the chronology of the adoption of the DAC6 Directive and the key changes it introduced. The procedure for declaring transactions that are subject to mandatory declaration has been studied. We have systematized the signs, according to which it is determined whether the operation belongs to the category of those that are subject to declaration. Penalties that apply in EU member states for failure to report on a transaction or agreement are presented. The data of the Report on the Assessment of the latest measures to combat tax evasion for 2021 have been analyzed, the negative sides of the DAC6 Directive have been highlighted, and further prospects for improving its effectiveness have been identified.

*Keywords:* Council of Europe Directive, DAC6, aggressive tax planning, declaration, intermediary, controlled transactions.

*Number of sources – 11, number of tables – 2, number of drawings – 1.*

**Постановка проблеми.** У сучасному бізнес-середовищі з кожним роком щораз більше відстежується інтенсифікація транскордонних операцій. Очевидно, що така ситуація неухильно стає середовищем для незаконної діяльності, зокрема ухилення від оподаткування. У зв'язку з вищезазначеним, транскордонні операції щораз частіше стають об'єктом посиленого регулювання з боку податкових органів. Протягом останнього десятиліття нормативно-правовим документом, яким регулювався порядок відстеження контрольованих операцій, були правила BEPS. Проте у 2018 р. була прийнята Директива Ради Європейського Союзу (ЄС) 2018/822, більш відома як DAC 6, яка разом із своїми попередницями (Директивами DAC 1-DAC 5) стала не менш важливими регулятором контролю за окремими транскордонними операціями та угодами.

Прийняття Директиви DAC 6 мало на меті забезпечення оперативного інформування податкових органів про міжнародні угоди, які пов'язані з агресивним податковим плануванням. Таким чином у компетентних органів країн-членів сформувалась можливість отримувати відомості про міжнародні податкові схеми, а отже, і швидко на них реагувати. Попри те, що Директива поширює свою діяльність лише на територію країн Європейського Союзу, існують точки перетину, згідно з якими операції, які підпадають під визначення контрольованих за національним законодавством, підлягають обов'язковому декларуванню і за європейським. Відтак, формується необхідність аналізу напрямків застосування положень Директиви саме для контрольованих операцій. Окрім того, хоча запровадження DAC 6 у країнах ЄС відбулось відносно недавно, проте Директива вже отримала багато критики в літературі за неможливість досягти рівних умов гри в рамках Союзу, що в свою чергу може підірвати її ефективність. Окрім того, з метою усунення наявних проблем до DAC 6 вже було внесено низку змін, які потребують додаткового вивчення. З урахуванням вищенаведеного, доцільно стверджувати щодо суттєвої актуальності тематики дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості застосування положень DAC 6 для контрольованих операцій протягом останніх декількох років стала фокусом дослідження багатьох науковців, експертів, податківців та критиків. Вагомий вклад у розкриття тематики дослідження був здійснений М. Очкольдою, Д. Кіяшко, О. Кувалдіною, І. Сухолітом, С. Рудюком, О. Жуковою, Г. Приходько, М. Ларіоновою, А. Котенком, О. Свиридою, З. Варналієм, С. Мацуром, В. Власовим, А. Невмержицькою, А. Дригою, А. Corsoni-Husain, A. Knight, A. Law, Jan Roderick Van Abbe, M. Hernandez, Leon K. Hernandez та ін. Проте, не применшуючи значення внеску зазначених авторів, слід зазначити, що динамічність процесів у сфері дослідження, зокрема

через внесення змін до Директиви Ради ЄС DAC 6, зумовлює необхідність проведення додаткових досліджень у вказаному напрямі з урахуванням останніх новацій.

**Мета дослідження** – здійснення критичного аналізу положень DAC 6, а також визначення особливостей її застосування для контрольованих операцій.

**Виклад основного матеріалу.** Транскордонні операції та угоди пов'язані із значним ступенем ризику щодо ухилення від оподаткування, оскільки до їх реалізації залучається широке коло учасників, діяльність яких регулюється законодавством багатьох країн. Відтак, закономірними є намагання урядів держав та міжнародних інституцій розробити механізми ефективного контролю за такими операціями, які б дозволяли максимально оперативно та всебічно оцінювати кожну з них і, при потребі, проводити оперативне повідомлення про операції та угоди, у яких є підвищений ризик агресивного податкового планування.

Доцільно розглянути етимологію поняття «контрольовані операції». Згідно із Податковим кодексом України, «контрольовані операції» – це певні операції, які здійснюються між суб'єктами господарювання і контролюються податковими органами [1]. До цієї категорії необхідно відносити усі операції господарського характеру, за результатами здійснення яких може відбуватися завищення витрат або зниження доходів, що у підсумку впливає на зниження прибуткових податків. Зокрема, до переліку контрольованих операцій входять [2]:

- експортні та імпорتنі операції з сировиною або готовими товарами;
- операції з надання або придбання певних послуг;
- операції з нематеріальними активами та об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції (лізинг, інвестиції, кредити тощо);
- операції нерезидентів з постійними представництвами;

– операції з передачі резидентом України нерезиденту функцій, активів та ризиків, внаслідок чого на «неринкових умовах» відбувається коригування фінансового результату такого резидента.

Виключною характеристикою контрольованих операцій є те, що вони здійснюються лише з нерезидентами. Для того, щоб підпадати під категорію «контрольованої», операція повинна відповідати критеріям та ознакам, які наведені в табл. 1.

Таблиця 1

**Критерії та ознаки віднесення операції до категорії  
«контрольованих»\***

<i>Обов'язкова відповідність наступним критеріям:</i>
1. Загальний дохід платника податку на прибуток за підсумками річного звітного періоду перевищує 150 млн грн. 2. Розмір операції платника податку на прибуток з кожним окремим контрагентом підсумками року складає більше, ніж 10 млн грн.
<i>Відповідність хоча б одній із наступних ознак:</i>
1. Суб'єктний склад (входять всі суб'єкти – учасники контрольованої операції). 2. Вид господарської операції (визначається, з чим пов'язана контрольована операція). 3. Обсяг операцій (розмір угоди з контрагентом). 4. Обсяги доходу від діяльності підприємства, які відображені в бухгалтерському (фінансовому) обліку.

\*Джерело: [3].

Для підвищення ефективності моніторингу за операціями із зростанням ступеня ризику ухилення від оподаткування у Європейському Союзі вже запроваджено шість Директив Ради Європи під назвою DAC. Проте найбільший інтерес на поточний момент викликає остання з них, яка носить назву DAC 6. Повна назва Директиви – Директива Ради ЄС 2018/82 від 25 травня 2018 року «Про внесення змін в Директиву 2011/16/EU щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією про транскордонні схеми, які

підлягають декларуванню». Таким чином, відповідно до назви, DAC 6 містить пакет змін щодо Директиви Ради ЄС 2011/26/EU від 11 лютого 2011 р. «Про адміністративну співпрацю в галузі оподаткування», яка є базовим документом щодо правової допомоги у податкових справах між країнами ЄС. Вона регулює обмін податковою інформацією по запиту, автоматичний обмін інформацією про фінансову звітність, спонтанний обмін інформацією між компетентними органами та інші форми співпраці [4].

Директива зобов'язала всіх держав-членів ЄС до 31 грудня 2019 року розробити та впровадити в національне законодавство країн-членів положення про обов'язкове розкриття податковими органами інформації щодо транскордонних операцій (угод), які мають ознаки агресивного податкового планування, та регламентувала наступний обмін інформацією про такі операції між податковими органами країн-членів.

Зміст DAC 6 полягає у тому, що на посередників (*intermediaries*) накладається обов'язок щодо необхідності звітування податковим органам про операції (угоди), які відповідають низці критеріїв. При цьому до посередників прийнято відносити консультантів, страхові компанії, аудиторів, юристів, банки, а також інших осіб, котрі залучаються до процесу планування, розробки та координування таких операцій [5].

Крім того, посередником визнається і особа, яка, з урахуванням відповідних фактів та обставин, ґрунтуючись на наявній інформації, досвіді та знаннях, необхідних для надання таких послуг, знає або з високою ймовірністю могла б знати про те, що вона (прямо чи через інших осіб) надала допомогу, сприяння або пораду з приводу розробки, просування, організації, забезпечення реалізації або управління реалізацією ризикованої операції.

Щоб визнаватись посередником, особа повинна відповідати хоча б одній з нижченаведених додаткових умов (рис. 1):

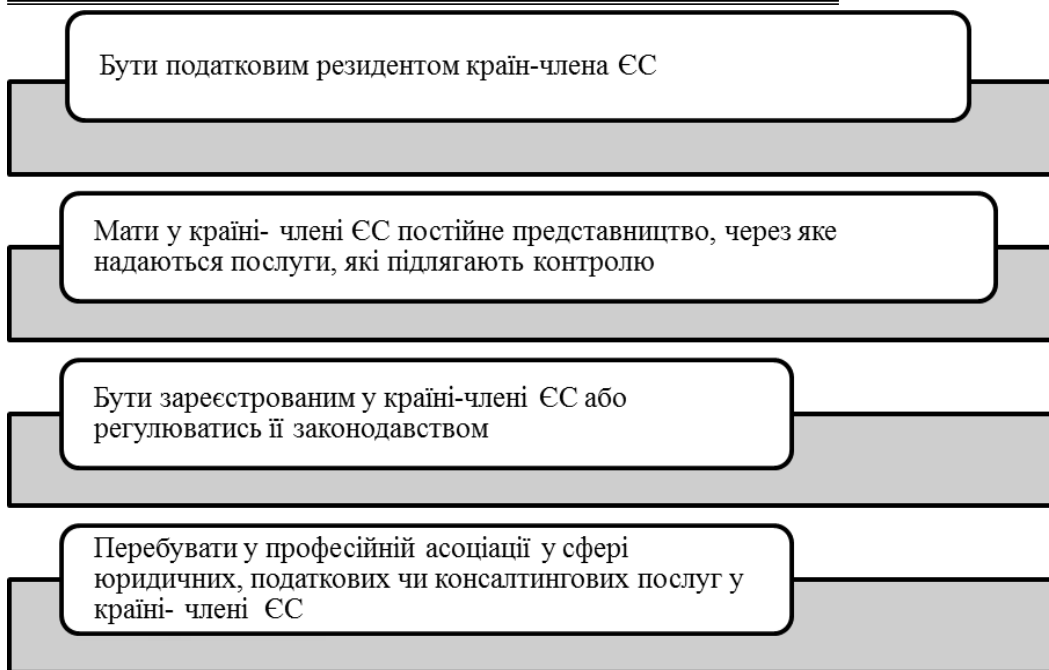


Рис. 1. Умови визнання посередником для Європейського Союзу\*

\*Джерело: [6].

Таким чином, слід зазначити, що Директива DAC 6 стосується насамперед європейських юридичних, аудиторських та консалтингових компаній, фінансових та податкових консультантів, провайдерів корпоративних та трастових послуг, частково – банків, страхових компаній тощо. Окрім того, якщо до підготовки транскордонної операції (угоди) залучається не один, а декілька посередників, Директива вимагає, щоб обов’язок декларувати таку операцію поширювався на всіх залучених посередників. Лише у разі, коли посередник має у своєму розпорядженні доказ того, що ті ж відомості вже були задекларовані іншим посередником, він звільняється від цього обов’язку. Так, у практиці декларування транскордонних операцій (угод) досить поширені випадки, коли кілька посередників або платників податків одночасно звітують про одну і ту ж саму операцію (угоду).



Країни-члени ЄС мають право надати посередникам можливість відмовитися від повідомлення інформації про транскордонні операції (угоди), у випадку, коли таке повідомлення порушуватиме адвокатську таємницю (таємницю надання юридичних послуг) за їх національним правом. У такому випадку обов'язок декларування операції (угоди) покладається або на іншого посередника (за його наявності), або безпосередньо на платника податків. Така можливість була забезпечена після відповідного рішення Європейського Суду, в якому підкреслювалось, що вимога Директиви щодо розкриття інформації про всі операції та угоди порушує статтю 7 Європейської Хартії основоположних прав Європейського Союзу, якою захищається конфіденційність усієї кореспонденції між особами, зокрема між особою та її адвокатом [7].

Платник податків зобов'язаний декларувати угоду самостійно, якщо він взагалі не користувався послугами посередників або користувався послугами посередників поза ЄС.

Обов'язок декларування транскордонних операцій (угод) може виникати і для багатонаціональних компаній, які мають штаб-квартири поза Європейським Союзом, але здійснюють діяльність у країні (країнах) ЄС та є платниками податків.

Для потреб декларування важливо розподіляти, які саме операції (угоди) вважаються транскордонними. Так, транскордонна операція (угода) – це угода, яка охоплює більше ніж одну країну Європейського Союзу, або країну ЄС і третю країну, та відповідає як мінімум одній з наступних умов [8]:

1. Не всі учасники операції (угоди) є податковими резидентами однієї й тієї ж юрисдикції.

2. Щонайменше один із учасників операції (угоди) одночасно є податковим резидентом більш, ніж однієї юрисдикції.

3. Щонайменше один із учасників операції (угоди) веде діяльність в іншій юрисдикції через розташоване в ній постійне

представництво, і операція (угода) складає або частину, або весь обсяг діяльності даного постійного представництва.

4. Щонайменше один із учасників операції (угоди) веде діяльність в іншій юрисдикції, не будучи її податковим резидентом і без створення у цій юрисдикції постійного представництва.

5. Така операція (угода) потенційно може вплинути на автоматичний обмін інформацією або встановлення бенефіціарних власників.

При цьому угода може складатися з декількох етапів або частин, а також бути серією угод. Не всі транскордонні угоди підлягають обов'язковому декларуванню, а лише ті, які підпадають під певні ознаки. Такі ознаки вважаються індикаторами потенційного ризику агресивного податкового планування та розподіляються на шість категорій, які позначаються латинськими буквами від А до Е (табл. 2).

Таблиця 2

**Ознаки транскордонних операцій (угод), які підлягають декларуванню згідно з Директивою DAC 6\***

<p><b>Категорія А.</b></p> <p>Загальні ознаки, які стосуються тесту основної вигоди</p>	<p>1. Платник податків бере на себе зобов'язання дотримуватись конфіденційності інформації про те, яким чином дана операція або угода забезпечить йому податкову вигоду (тобто встановлюється заборона на її розкриття іншим посередникам чи податковим органам).</p> <p>2. Винагорода посередника зумовлена результатами реалізації операції чи угоди, а саме:</p> <p>а) встановлюється з прив'язкою до обсягу отриманої клієнтом податкової вигоди;</p> <p>б) встановлюється незалежно від фактичного отримання клієнтом податкової вигоди (але може підлягати повному чи частковому поверненню посередником у разі недосягнення).</p> <p>3. Використовуються стандартні документи та/або структури, що пропонуються різним платникам податків без необхідності суттєво індивідуалізувати послугу.</p>
<p><b>Категорія В.</b></p> <p>Спеціальні ознаки, які стосуються тесту основної вигоди</p>	<p>1. Учасник угоди придбає збиткову компанію і використовує її збитки як джерело для зниження податкових зобов'язань, зокрема шляхом переведення цих збитків до іншої юрисдикції.</p> <p>2. В межах операції (угоди) здійснюється перетворення доходу в капітал, подарунки або інші категорії доходів, що оподатковуються за меншою ставкою або звільняються від оподаткування.</p>

	<p>3. Угода або операція передбачає кругообіг коштів через проміжні організації, які не мають інших підприємницьких функцій, або угоди, через які здійснюються взаємозаліки чи взаємне погашення зобов'язань.</p>
<p><b>Категорія С.</b>  Спеціальні ознаки транскордонних угод</p>	<p>1. Угода передбачає транскордонні виплати, що підлягають відрахуванню у вигляді витрат, між двома або більше пов'язаними компаніями, і при цьому виконується хоча б одна з таких умов: а) одержувач коштів не є податковим резидентом жодної з юрисдикцій; б) одержувач коштів є резидентом (i) безподаткової/низькоподаткової юрисдикції, або (ii) юрисдикції, включеної ЄС чи Організацією економічного співробітництва та розвитку до переліку «тих, які не співпрацюють»; с) у країні податкового резидентства одержувача виплату повністю звільнено від оподаткування; д) у країні податкового резидентства одержувача виплата підпадає під преференційний податковий режим.</p> <p>2. Амортизаційні відрахування по одному й тому ж активу заявляються більше, ніж в одній юрисдикції.</p> <p>3. Звільнення від подвійного оподаткування заявляється щодо одного й того ж самого доходу чи капіталу більше, ніж однієї юрисдикції.</p> <p>4. Угода включає передачу активів і суми, яка підлягає сплаті за такі активи, суттєво відрізняється у задіяних юрисдикціях.</p>
<p><b>Категорія D.</b>  Спеціальні ознаки щодо автоматичного обміну інформацією та бенефіціарного володіння</p>	<p>1. Операції та угоди, що призводять до обходу автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки, які передбачають: а) використання продукту, який не є «фінансовим рахунком» для цілей автообміну, але володіє його характеристиками значною мірою; б) переведення рахунків або активів в юрисдикції, які не пов'язані зобов'язаннями по автоматичному обміну; с) перекаліфікація доходів і капіталу на продукти або платежі, що не підпадають під автоматичний обмін; д) переведення рахунків чи активів до фінансових установ або на рахунки, що не підпадають під автоматичний обмін; е) використання юридичних осіб, угод або структур, які усувають обов'язки щодо повідомлення відомостей про власників рахунку або контролюючих осіб з метою автоматичного обміну; ф) використання недоліків у процедурах перевірки клієнтів, які здійснюють фінансові організації в рамках своїх зобов'язань з автоматичного обміну, в т.ч. використання юрисдикцій зі слабким режимом протидії відмиванню коштів або слабкими вимогами до прозорості юридичних осіб та інших структур.</p> <p>2. Схеми з непрозорими ланцюжками титульного або бенефіціарного володіння з використанням осіб або структур: а) які не ведуть суттєвої економічної діяльності, яка б передбачала наявність відповідного штату, обладнання, активів та приміщень; б) які зареєстровані, є резидентами, керуються або контролюються в юрисдикції, яка не є країною резидентства бенефіціарних власників активів, утримання яких здійснюється такими особами; с) у яких неможливо визначити бенефіціарних власників.</p>
<p><b>Категорія E.</b></p>	<p>1. Угоди, які передбачають використання спрощених правил, що</p>

Спеціальні ознаки щодо трансферного ціноутворення	звільняють певну категорію платників податків або окремо угоди від загальних норм про трансфертне ціноутворення у цій країні.  2. Угоди з передачею між пов'язаними компаніями нематеріальних активів, що важко піддаються оцінці через: а) відсутність на ринку зіставних активів; б) високу невизначеність прогнозу майбутніх доходів від такого активу.  3. Схеми, які передбачають внутрішньогрупову транскордонну передачу функцій, ризиків або активів, якщо прогнозований щорічний прибуток передавальної сторони до сплати відсотків і податків (ЕВІТ) протягом 3 років після передачі становить менше 50% від щорічної ЕВІТ, що прогнозується, якби така передача не була здійснена.
---	---

\*Джерело: [4; 6; 10].

Ознаки, перелічені у категоріях А, В та пунктах (b), (i), (c) та (d) пункту 1 категорії С, беруться до уваги лише у випадках, коли задовольняється «тест основної вигоди».

Тест основної вигоди (main benefit test) виконується тоді, коли з урахуванням всіх значущих фактів та обставин встановлено, що основною перевагою або однією з основних переваг, яку особа може з високою ймовірністю отримати із операції (угоди), є отримання податкової вигоди.

Компетентний орган країни-члена ЄС, на котрого покладено обов'язок контролювати транскордонні операції та угоди, після отримання від посередника відомостей про транскордонний договір чи операцію, повинен за допомогою процедури автоматичного обміну повідомити решту компетентних органів країн-членів ЄС. Автоматичний обмін має бути здійснено протягом 1 місяця після закінчення кварталу, в якому інформація була надіслана податковому органу. В обов'язковому порядку у повідомленні повинно бути внесено детальні дані про посередників та платників податків, роз'яснено, за якими ознаками операція чи угода підпадає під декларування, сутність угоди або операції без розкриття комерційної, промислової, професійної таємниці та інформації, розкриття якої суперечило б публічному порядку. Крім того, в повідомленні вказується дата, коли було здійснено перший крок в

реалізації операції або коли його планується здійснити, положення національного законодавства, на якому ґрунтується угода, вартість угоди, відомість про країну-члена ЄС платника податків або про будь-яку іншу країну, інтереси якої можуть бути задіяні в разі здійснення операції чи угоди [9].

З урахуванням досить широких формулювань Директиви DAC 6, країнам, які імплементували її норми до національного законодавства надано право уточнювати вимоги до звітування шляхом підготовки роз'яснень. Наразі лише фіскальні органи Німеччини, Великобританії та Нідерландів оприлюднили такі роз'яснення.

За неподання звітності про операцію чи угоду кожна країна-член ЄС самостійно встановлює розмір штрафних санкцій (табл. 3).

Таблиця 3

**Штрафні санкції за неподання звітності за транскордонну операцію або угоду\***

<i>Менше €30000</i>		<i>Від €30000 – €100 000</i>		<i>Більше €100 000</i>	
<i>Країна</i>	<i>Сума штрафу</i>	<i>Країна</i>	<i>Сума штрафу</i>	<i>Країна</i>	<i>Сума штрафу</i>
Хорватія	26 600	Португалія	80 000	Польща	4 400 000
Німеччина	25 000	Чехія	58 300	Великобританія	1 130 000
Італія	21 000	Данія	54 000	Нідерланди	830 000
Кіпр	20 000	Австрія	50 000	Люксембург	250 000
Угорщина	15 200	Швеція	47 000	Словенія	150 000
Фінляндія	15 000	Словаччина	30 000	Бельгія	100 000
Литва	6 000			Франція	100 000
Естонія	6 500			Іспанія	
Болгарія	5 100			Ірландія	500 щодня

\*Джерело: [10].

При цьому у Великобританії штрафи становлять £600 за кожен день прострочення. Ліміт на максимальну суму штрафу відсутній, тому у виключних випадках Податковий Суд може збільшити штраф впритул до £1 000 000. В Іспанії розмір штрафу залежить від винагороди посередника або ринкової оцінки отриманої вигоди.

Якщо встановити цей показник неможливо, розмір штрафу складатиме €8 000.

Перший автоматичний обмін інформацією був запланований на 31 жовтня 2020 р. Проте через поширення пандемії коронавірусної інфекції COVID-19 Рада ЄС своєю Директивою №2020/876 від 24 червня 2020 р. дозволила країнам-членам (проте не зобов'язала їх) при необхідності перенести строки декларування та автоматичного обміну на 2021 р.

Проаналізувавши сутність контрольованих операцій, а також детально розглянувши положення Директиви DAC 6, слід узагальнити, що вимога щодо обов'язкового розкриття інформації поширюється на такі контрольовані операції, як операції між нерезидентом та його постійним представництвом, фінансові операції (лізинг, інвестиції, кредитування), а також операції, які здійснюються між вітчизняними резидентами та резидентами, які підпадають під юрисдикцію будь-якої країни Європейського Союзу. Відтепер українські підприємства, які здійснюють свою діяльність з європейськими контрагентами, окрім врахування вимог національного законодавства щодо подання Звіту про контрольовані операції у співпраці з європейськими посередниками повинні аналізувати зовнішньоекономічні транзакції на відповідність вимогам підзвітності згідно з DAC 6. З цієї ж позиції необхідно бути готовими до того, що податкові служби ЄС володітимуть інформацією про операції українських компаній на території Європи.

Попри те, що в Україні не ратифіковано Директиву DAC 6 у вітчизняне законодавство, вимога надання інформації про транскордонну операцію, яка підпадає під визначення контрольованої за національним законодавством та операції з ознаками агресивного податкового планування за європейським законодавством, повинна бути виконана у рамках багатосторонніх та двосторонніх конвенцій, в яких Україна взяла участь.

Окрім того, вітчизняні податкові органи можуть подати запит до контролюючих органів країни, з якою проводиться контрольована операція, для отримання деталей її здійснення. Можливість здійснення таких заходів підвищує ефективність контролю за контрольованими операціями в Україні та сприяє зменшенню рівня використання транскордонних операцій для уникнення від оподаткування.

Хоча нові правила декларування ризикових операцій запроваджені досить недавно, Директива DAC 6 вже отримала значну кількість критичних зауважень за неспроможність забезпечити рівні умови ведення бізнесу в ЄС, що, в свою чергу, може позначитись на її ефективності загалом. Згідно зі Звітом про Оцінку останніх заходів щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, опублікованого у березні 2022 р., Директива надала країнам-членам ЄС суттєву свободу дій через відсутність у ній визначення фундаментальних термінів і понять, а також через надмірне звернення до національного законодавства. Невизначеності, викликані цими двома факторами, зумовили значну фрагментарну реалізацію Директиви по всьому ЄС, що вплинуло на її загальну результативність [11].

Незважаючи на відсутність одного підходу до реалізації положень DAC 6, мета її прийняття не є цілковито скомпрометованою. Так, наявність законодавчих рамок, які встановлені Директивою, безумовно утримають принаймні деяких посередників від розробки та реалізації потенційно агресивних податкових механізмів, що вже можна вважати певним успіхом. Проте, на поточний момент залишається простір для вдосконалення Директиви як у напрямі усунення невизначеностей, які вона зумовлює, так і щодо її законності в окремих питаннях.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підсумовуючи проведене дослідження, доцільно зробити висновки, що в Європейському Союзі посилюються заходи для боротьби з операціями та угодами, які мають ознаки агресивного планування.

Вагомим досягненням на шляху до підвищення прозорості ведення діяльності та підсилення автоматичного обміну інформацією щодо операцій з підвищеним ступенем ризикованості є Директива ЄС DAC 6. В тексті Директиви затверджено обов'язок посередників, а у деяких випадках і самих платників податків, подавати інформацію про операції та угоди, які підпадають під ознаки, встановлені нормативним актом. За ненадання інформації кожна країна ЄС встановила фінансову відповідальність, яка коливається від декількох тисяч до декількох мільйонів євро.

У той же час за результатами проведеного дослідження встановлено, що положення Директиви DAC 6 поширюються і на низку контрольованих операцій, які здійснюються між вітчизняними та європейськими резидентами, а також між нерезидентом та його представництвом. Окрім того, вітчизняні підприємства, які здійснюють операції, що підпадають під визначення контрольованих із європейськими посередниками, повинні аналізувати їх відповідність під критерії підзвітності згідно із DAC 6 і, у разі необхідності, розкривати деталі здійсненої операції.

Попри те, що з моменту впровадження Директиви DAC 6 пройшло не так багато часу, її положення піддавались активній критиці та обговоренню. Відтак, посередникам було надано можливість відмовитися від повідомлення інформації про транскордонні операції (угоди) у випадку, коли таке повідомлення порушуватиме адвокатську таємницю.

Проте існує кілька питань, які на поточний момент так і не були вирішені. Зокрема, відсутність у документі визначення фундаментальних термінів і понять та надмірне посилання Директиви на національне законодавство країн-членів ЄС залишаються тими «слабкими місцями», які можуть позначитись на загальній ефективності DAC 6, а отже, потребують подальших розвідок у рамках окресленої проблематики та негайного вирішення.



**Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України №2755-УІ 2010 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Онищенко В. Контрольовані операції 2021. *Головбух*. 2021. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7221-kontrolovan-operats>
3. Сухоліт І. Контрольовані операції у 2022 році. Консалтингова компанія Парето. 2022. URL: <https://tco-audit.com.ua/ua/kontrolovani-operatsiyi/>
4. ISLA. EU Directive on Administrative Cooperation DAC 6 Position Paper. URL: [https://www.islaemea.org/wp-content/uploads/2019/03/DAC6\\_ISLA\\_Position\\_Paper-1.pdf](https://www.islaemea.org/wp-content/uploads/2019/03/DAC6_ISLA_Position_Paper-1.pdf)
5. Очольда М., Кіяшко Д. DAC 6, або Чого очікувати від іноземних консультантів? *Юридичний вісник України*. 2021. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/dac-6-abo-chogo-ochikuvaty-vid-inozemnyh-konsultantiv/>
6. Law A., Van Abbe Jan Roderick, Hernandez M., Hernandez Leon K.. DAC 6 and Middle East based companies. *Deloitte*. 2021. URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xel/Documents/tax/me\\_dac6-middle-east-based-companies.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xel/Documents/tax/me_dac6-middle-east-based-companies.pdf)
7. Corsoni-Husain A., Knight A. European Court of Justice decision on DAC6 combatting aggressive tax planning: the obligation for a lawyer to inform other intermediaries not valid. *Harneys*. 2022. URL: <https://www.harneys.com/our-blogs/regulatory/european-court-of-justice-decision-on-dac-6-combatting-aggressive-tax-planning-the-obligation-for-a-lawyer-to-inform-other-intermediaries-not-valid/>
8. Кувалдіна О. DAC 6: нові виклики для платників податків. *Liga Zakon*. 2021. URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/203451\\_dac6-nov-vikliki-dlya-platnikov-podatkv](https://biz.ligazakon.net/analytics/203451_dac6-nov-vikliki-dlya-platnikov-podatkv)
9. ING. DAC6: EU directive against aggressive tax arrangements. URL: <https://www.ing.com/About-us/Compliance/Automatic-Exchange-of-Information-AEOI/DAC6.htm>
10. PWC. Звітування про міжнародні транзакції згідно із DAC 6 розпочнеться 01 липня 2020 року. 2020. URL: [https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2020/fr\\_2204\\_uk.pdf](https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2020/fr_2204_uk.pdf)
11. Haslehner W., Pantazatou K. Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6). *Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies*. 2022. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf)

**References:**

1. Tax Code of Ukraine №2755-UI (2010). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 21 Dec. 2022) (in Ukr.).
2. Onyschenko, V. (2021). Controlled operations 2021. *Holovbukh*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7221-kontrolovan-operats> (Accessed 21 Dec. 2022) (in Ukr.).
3. Sukholit, I. (2022). Controlled operations in 2022. *Konsal'tynhova kompaniia Pareto*. URL: <https://tco-audit.com.ua/ua/kontrolovani-operatsiyi/> (Accessed 21 Dec. 2022) (in Ukr.).
4. ISLA (2020). EU Directive on Administrative Cooperation DAC 6 Position Paper. URL: [https://www.islaemea.org/wp-content/uploads/2019/03/DAC6\\_ISLA\\_Position\\_Paper-1.pdf](https://www.islaemea.org/wp-content/uploads/2019/03/DAC6_ISLA_Position_Paper-1.pdf) (Accessed 21 Dec. 2022).

## ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

5. Ochkol'da, M., Kiiashko D. (2021). DAC 6, or What to expect from foreign consultants? *Yurydychnyj visnyk Ukrainy*. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/dac-6-abo-chogo-ochikuvaty-vid-inozemnyh-konsultantiv/> (Accessed 21 Dec. 2022) (in Ukr.).
6. Law, A., Van Abbe, Jan Roderick, Hernandez, M., Hernandez Leon, K. (2021). DAC 6 and Middle East based companies. *Deloitte*. URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/tax/me\\_dac6-middle-east-based-companies.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/tax/me_dac6-middle-east-based-companies.pdf) (Accessed 21 Dec. 2022).
7. Corsoni-Husain, A., Knight, A. (2022). European Court of Justice decision on DAC6 combatting aggressive tax planning: the obligation for a lawyer to inform other intermediaries not valid. *Harneys*. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/dac-6-abo-chogo-ochikuvaty-vid-https://www.harneys.com/our-blogs/regulatory/european-court-of-justice-decision-on-dac-6-combatting-aggressive-tax-planning-the-obligation-for-a-lawyer-to-inform-other-intermediaries-not-valid/> (Accessed 22 Dec. 2022).
8. Kuvaldina, O. (2021). DAC 6: new challenges for taxpayers. *Liga Zakon*. URL: [https://biz.ligazakon.net/analitycs/203451\\_dac6-nov-vikliki-dlya-platnikov-podatkv](https://biz.ligazakon.net/analitycs/203451_dac6-nov-vikliki-dlya-platnikov-podatkv) (Accessed 22 Dec. 2022) (in Ukr.).
9. ING (2021). DAC6: EU directive against aggressive tax arrangements. URL: <https://www.ing.com/About-us/Compliance/Automatic-Exchange-of-Information-AEOI/DAC6.htm> (Accessed 23 Dec. 2022).
10. PWC (2020). Reporting of international transactions under DAC 6 will begin on July 1, 2020. URL: [https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2020/fr\\_2204\\_uk.pdf](https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2020/fr_2204_uk.pdf) (Accessed 23 Dec. 2022) (in Ukr.).
11. Haslehner, W. Pantazatou, K. (2022). Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6). *Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies*. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf) (Accessed 24 Dec. 2022).