

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО

## Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук,  
професор, академік НАПрН України,  
заслужений діяч науки і техніки України,  
перший віцепрезидент НАПрН України,  
завідувач кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого  
(Харків, Україна)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8020-5748>  
nprkucheryavenko@ukr.net

## Сергій Теленик

кандидат юридичних наук, доцент,  
директор Департаменту податкових розслідувань  
Державної податкової служби України  
(Київ, Україна)  
post@tax.gov.ua

УДК 336.22

ПОДАТКОВІ РОЗСЛІДУВАННЯ:  
НОВІ ВИКЛИКИ ДЛЯ УКРАЇНИ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

АНОТАЦІЯ. Нині особливої актуальності набувають питання, пов'язані з протидією та боротьбою зі складноструктурованими моделями (схемами) з ухилення від сплати податків і зборів.

Мета статті має комплексний характер. Змістовно вона полягає у такому: 1) окреслити пріоритетні завдання та на їх основі сформувати концептуальні блоки повноважень такого структурного підрозділу; 2) проаналізувати міжнародні підходи та зарубіжний досвід до провадження аналітичної діяльності у сфері податкових розслідувань; 3) визначити позитивні (придатні для рецепції) та дискусійні (неактуальні для України) аспекти повноважень зарубіжних органів (їх підрозділів), які провадять діяльність аналітичного характеру в контексті податкових розслідувань.

Аналітичну діяльність в аспекті податкових розслідувань було розділено на два рівні: 1) міжнародні підходи – формулюються наднаціональними інституціями (міжнародними організаціями) та визначають конкретні пропозиції, які можуть бути актуальними для національних систем оподаткування; 2) зарубіжні підходи – конкретні “кейси” окремо взятих держав із реалізації моделей аналітичної діяльності з виявлення схем агресивного податкового планування, ухилення від оподаткування, зловживання платниками податків належними їм правами тощо. При цьому зарубіжні підходи було структуровано залежно від предметної специфіки у діяльності аналітичних органів (структурних підрозділів): а) органи загально-податкової компетенції; б) органи спеціально-податкової компетенції.

Отже, для України цілком доцільно запозичити передові підходи до проведення аналітичної діяльності у сфері податкових розслідувань, що вже ефективно застосовуються такими державами, як США, Австралія та Канада.

Ключові слова: податкові розслідування; аналітична діяльність; Департамент податкових розслідувань; ухилення від оподаткування; офшори.

Нині особливої актуальності набувають питання, пов'язані з протидією та боротьбою зі складноструктурованими моделями (схемами) з ухилення від сплати податків і зборів. Ухилення від сплати податків не завжди є простим та односкладним актом. Часто несумлінні платники податків застосовують комплексні моделі (схеми) “податкового планування”, які мають одну мету – мінімізувати податкове навантаження через протиправну інтерпретацію або ж навіть допущення грубого порушення приписів чинного податкового законодавства. Це не могло залишитися без адекватної реакції з боку Державної податкової служби України (далі – ДПС України). Відповідно, виникла об'єктивна необхідність у створенні спеціалізованого структурного підрозділу ДПС України, до сфери компетенційних повноважень якого належала б діяльність, пов'язана з дослідженням комплексних схем з ухилення від сплати податків та зборів – Департаменту податкових розслідувань при ДПС України. Саме цей структурний підрозділ стане тією інституційною одиницею, на яку буде покладено повноваження з комплексно-аналітичної діяльності щодо дослідження найбільш актуальних і небезпечних моделей (схем) з ухилення від сплати податків та зборів.

Проблематику, пов'язану з дослідженням моделей (схем) з ухилення від оподаткування, тільки фрагментарно досліджували окремі науковці. Деякі аспекти мінімізації податкових зобов'язань платниками податків та моделей агресивного податкового планування вивчали Г. Білецька, Н. Ковтунович<sup>1</sup>, І. Прокопенко<sup>2</sup>, Г. Бірюков, І. Бірюкова<sup>3</sup> та ін. При цьому дотепер відсутні будь-які дослідження органів (структурних підрозділів), до сфери компетенційних повноважень яких входить аналітична діяльність із виявлення моделей (схем) з ухилення від оподаткування.

Мета дослідження має комплексний характер. Змістовно вона полягає у такому: 1) окреслити пріоритетні завдання та на їх основі сформулювати концептуальні блоки повноважень такого структурного підрозділу; 2) проаналізувати міжнародні підходи та зарубіжний досвід до проведення аналітичної діяльності у сфері податкових розслідувань; 3) визна-

<sup>1</sup> Г. Білецька, Н. Ковтунович, ‘Сервісне обслуговування платників як один із напрямів протидії мінімізації сплати податків’ в *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: збірник матеріалів II науково-практичного круглого столу* (НДІ фінансової політики 2019) 15–6.

<sup>2</sup> І. Прокопенко, ‘Офшорний бізнес як інструмент мінімізації оподаткування’ в *Мінімізація сплати податків: збірник тез* (Національний університет державної податкової служби України 2010) 98–100.

<sup>3</sup> Г. Бірюков, І. Бірюкова, ‘Взаємодія органів ДПС України з іншими правоохоронними та контролюючими органами у протидії мінімізації сплати податків’ в *Мінімізація сплати податків: збірник тез* (Національний університет державної податкової служби України 2010) 144–7.

чити позитивні (придатні для рецепції) та дискусійні (неактуальні для України) аспекти повноважень зарубіжних органів (їх підрозділів), які провадять діяльність аналітичного характеру в контексті податкових розслідувань.

Ключовим в аспекті завдань і повноважень Департаменту податкових розслідувань є те, що він не є органом, який провадитиме “класичне” розслідування податкових правопорушень. Нині є ціла низка органів, які уповноважені законом на провадження власне слідчих дій в аспекті розслідування правопорушень у сфері оподаткування. Головне завдання Департаменту податкових розслідувань полягатиме у виявленні, реагуванні та описі моделей, пов’язаних із ухиленням від оподаткування. Тобто повноваження відповідного департаменту матимуть виключно аналітичний характер.

Зважаючи на специфіку податкових розслідувань, провадження яких покладається на Департамент податкових розслідувань, доцільно сформулювати дефініцію відповідного поняття: *податкові розслідування* – це комплекс адміністративних заходів та пов’язаних із ними аналітичних дій, які провадяться спеціалізованим структурним підрозділом ДПС України, з метою виявлення, протидії та припинення функціонування моделей ухилення від сплати податків та зборів, як на національному, так і на міжнародному рівнях. До адміністративних заходів у контексті провадження податкових розслідувань відносяться: а) направлення платнику податків запитів про надання інформації; б) направлення запитів компетентним органам іноземних держав; в) інформування платника податків про належні йому права та обов’язки; г) винесення обов’язкових до розгляду платником податків рекомендацій тощо. Що ж стосується аналітичних дій, то вони можуть виявлятися у: а) попередньому аналізі та оцінці проєктів нормативно-правових актів з питань оподаткування на наявність ризиків, пов’язаних із функціонуванням моделей із ухилення від оподаткування; б) аналізі чинного законодавства в аспекті наявності ризиків, пов’язаних із моделями з ухилення від оподаткування; в) формуванні висновку за результатами проведення перевірки платника податків; г) прийнятті керівництвом або формуванні огляду практики з питань протидії моделям з ухилення від оподаткування; г) формуванні щорічної стратегії з протидії моделям з ухилення від оподаткування тощо.

При цьому важливо, щоб такий новостворений структурний підрозділ функціонував на основі адаптованого до національних реалій зарубіжного досвіду. Досвід, який пройшов апробацію за кордоном та зумів підтвердити свою ефективність, є чудовим орієнтиром при формуванні національної системи провадження аналітичної діяльності у сфері податкових розслідувань. У цьому випадку іноземний досвід ми розділяємо на два рівні: 1) *міжнародні підходи* – рекомендації з провадження

аналітичної діяльності у сфері виявлення моделей (схем) з ухилення від оподаткування, що були сформульовані міжнародними організаціями на наднаціональному рівні; 2) *зарубіжні підходи* – досвід функціонування спеціалізованих органів, або ж органів загальної податкової компетенції, в аспекті провадження аналітичної діяльності з виявлення моделей (схем) з ухилення від оподаткування.

*Міжнародний та зарубіжний досвід.* У цьому випадку потрібно зосередитися на тому, як корелюються міжнародні та зарубіжні підходи. Так, міжнародні підходи формулюються наднаціональними інституціями (міжнародними організаціями) та визначають конкретні пропозиції, які можуть бути актуальними для національних систем оподаткування. Що ж стосується зарубіжних підходів, то це конкретні “кейси” окремо взятих держав із реалізації моделей аналітичної діяльності з виявлення схем агресивного податкового планування, ухилення від оподаткування, зловживання платниками податків належними їм правами тощо.

*Міжнародні підходи.* В аспекті протидії ухиленню від оподаткування Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) звертає увагу на необхідність провадження стратегічного планування у забезпеченні такої протидії<sup>4</sup>. Саме стратегічне планування дасть змогу спочатку визначити об’єкти аналізу та первинно сформувати уявлення про потенційні загрози, запропонувати механізми боротьби з ними. Потім на основі реалізації відповідних первинно сформованих механізмів протидії функціонуванню моделей ухилення від оподаткування зробити оцінку ефективності запропонованих механізмів. Тобто стратегічне планування у боротьбі з порушеннями податкового законодавства дає змогу пройти такий шлях:

- 1) визначення загроз і засобів боротьби з ними (теоретичний рівень);
- 2) апробація сформованих механізмів (практичний рівень);
- 3) оцінка ефективності реалізації таких механізмів (теоретичний рівень).

Цікавими є напрацювання з питань податкових розслідувань, що були здійснені Генеральним директоратом з оподаткування та митного союзу, який є структурним підрозділом Європейської Комісії (орган Європейського Союзу (далі – ЄС)). Як збір податків, так і боротьба з шахрайством та ухиленням від сплати податків є компетенцією держав – членів ЄС. Тому органи ЄС можуть приймати лише загальні рамки, до яких держави-члени мають дослухатися та прагнути їхнього досягнення. У зв’язку з цим відповідним Генеральним директоратом було розроблено “*TaxCompeu – Role Descriptions: Tax Fraud and Investigation*”<sup>5</sup>,

<sup>4</sup> OECD (2017), Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles (OECD Publishing, Paris) <<http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>> (accessed: 15.02.2021).

<sup>5</sup> Directorate-General for Taxation and Customs Union. TaxCompeu – Role Descriptions: Tax Fraud and Investigation. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019 <<https://ec.europa.eu/>

який є своєрідною концепцією, стандартизованим узагальненим підходом (*guiding framework and toolset*), до якого члени ЄС мають прагнути при інституціоналізації власних органів податкових розслідувань. Так, у цьому документі зазначається, що органи, які провадять податкові розслідування, повинні ретельно досліджувати всі прояви умисного ухилення від сплати податків. У ньому детермінуються повноваження, якими повинен бути наділений орган, що провадить податкові розслідування, зокрема:

- розробляти комплексну стратегію запобігання податковим правопорушенням, яка повинна охоплювати всі питання, починаючи з питань забезпечення достатньої міри прозорості податкового законодавства і закінчуючи просуванням культури відповідального виконання платниками податків належних їм податкових зобов'язань;

- провадити діяльність із виявлення та запобігання податковим правопорушенням;

- здійснювати внутрішньонаціональне та міжнародне співробітництво з питань виявлення і запобігання податковим правопорушенням;

- боротися з виникненням нових моделей з ухилення від оподаткування (зокрема, у сфері цифрової економіки)<sup>6</sup>.

Зазначені вище рамкові повноваження, які були сформульовані органом ЄС, є такими, що в концептуальному розумінні є цілком актуальними і при визначенні системи повноважень національного Департаменту податкових розслідувань ДПС України.

*Зарубіжні підходи.* Увагу було зосереджено на аналізі досвіду прогресивно орієнтованих розвинутих держав. Окреслено особливості функціонування органів (структурних підрозділів), які провадять аналітичну діяльність із виявлення моделей (схем) з ухилення від оподаткування у таких державах, як США, Австралія, Канада. При цьому структурування такого досвіду відбулося на основі предметного відання таких органів (структурних підрозділів): а) органи загально-податкової компетенції, які мають повноваження провадити аналітичну діяльність у сфері оподаткування; б) органи спеціально-предметної компетенції, які провадять аналітичну діяльність у відповідній конкретній сфері (наприклад, із питань низькоподаткових юрисдикцій (офшорів)).

*I. Органи загально-податкової компетенції.* Проаналізовано повноваження з аналітичної діяльності з виявлення моделей (схем) з ухилення від оподаткування різних структурних підрозділів податкових органів: а) Податкової служби США (далі – *IRS*); б) Австралійського податкового управління (*ATO*).

taxation\_customs/sites/taxation/files/3.6.\_taxcompeu\_role\_descriptions\_-\_tax\_fraud\_and\_investigation\_-\_kp0119775enn.pdf> (accessed: 15.02.2021).

<sup>6</sup> Ibid.

США. У США діє розгалужена мережа структурних підрозділів IRS, які провадять аналітичну діяльність у сфері податкових розслідувань. До таких структурних підрозділів можна віднести: а) Центр розробки схем (*Scheme Development Center* (далі – SDC)); б) Центр розслідувань (*Lead Development Center* (далі – LDC)) у рамках Податкової служби США; в) Відділ, що займається великим бізнесом та міжнародною сферою в рамках Податкової служби (*Large Business and International Division of the IRS* (далі – LB&I of the IRS)).

SDC. Його завдання полягає у підтриманні діяльності Відділу кримінальних розслідувань (CI) за допомогою виявлення та розроблення схем для спрямування та підтримання розслідувань щодо кримінальних податкових злочинів. Така аналітична діяльність має великий вплив на забезпечення ефективного провадження фінансових розслідувань. Аналітична ж діяльність забезпечується використанням людського та штучного інтелекту і співпрацею із зацікавленими сторонами.

Основними функціональними обов'язками SDC є:

- виявлення та розроблення схем з метою направлення та підтримання розслідувань щодо кримінальних податкових злочинів, що має великий вплив на забезпечення провадження фінансових розслідувань;
- допомога IRS та виїзним відділенням у виявленні та зборі інформації про фізичних та юридичних осіб, причетних до цивільних і кримінальних дій, які не відповідають Кодексу внутрішніх доходів та іншим відповідним статутам;
- забезпечення контролю за всіма рахунками платників податків, які перебувають у межах розслідування кримінальної справи;
- координація спеціальних програм (Програма сумнівного повернення коштів (QRP) тощо) та шахрайства з корпоративним поверненням коштів (BMF);
- навчання та координування в аспекті провадження податкових розслідувань<sup>7</sup>.

LDC. Його діяльність пов'язана: по-перше, з недобросовісними податковими схемами та недобросовісними податковими консультантами, які займаються оформленням податкової документації та заповненням податкових декларацій; по-друге, з розслідуваннями щодо самих компаній, які свідомо беруть участь у зловмисних податкових схемах.

Посадові особи LDC відстежують кожне звернення щодо податкових схем, недобросовісних податкових консультантів, а також недобросовісних платників податків. Окрім розслідування повідомлень про податкове шахрайство та зловживання, LDC займається просвітницькою діяльністю із громадськістю з приводу податкових схем та інформує

<sup>7</sup> Internal Revenue Manuals. Scheme Development Center' (IRS official website) <[https://www.irs.gov/irm/part9/irm\\_09-008-001#idm139977018877216](https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-008-001#idm139977018877216)> (accessed: 15.02.2021).



про наслідки таких схем або зловживання податковим плануванням. Освіта та обізнаність особливо важливі для платників податків, які часто довіряють спеціалістам із податкових питань. Вони вважають, що ці професіонали працюють у межах закону, оскільки мають досвід і ліцензію. Важливо, щоб платники податків знали, на що потрібно звертати увагу, аби не стати жертвами таких людей і ненавмисно самим не зазнати покарання.

Метою *LDC* є централізація отримання та розроблення усіх потенційних об'єктів розслідування щодо Зловмисних операцій з ухилення від оподаткування (*ATAT*). Він також уповноважує та контролює на національному рівні розслідування щодо порушень податкового законодавства у питаннях зловмисних податкових схем (які також називаються *I.R.C. § 6700 investigations*).

*LDC* отримує інформацію щодо організаторів зловмисних податкових схем із різних внутрішніх і зовнішніх джерел, а потім вносить інформацію до бази даних. Джерела можуть надходити від польових агентів, податкових службовців, фахівців у податковій сфері, інвесторів і громадськості. Співробітник *LDC* виконує фундаментальне дослідження для виявлення і класифікації потенційних об'єктів розслідування. На основі певних критеріїв він визначає, чи достатньо інформації, щоб призначити об'єкт розслідування для подальшого розгляду агентом *LDC*. Якщо інформації недостатньо, потенційне розслідування відхиляється та інформація про об'єкт зберігається в архівах.

Як тільки потенційний об'єкт розслідування визначається, агент *LDC* розробляє цей напрям, виконуючи більш обширне та глибоке дослідження з використанням різноманітних дослідницьких систем для виявлення природи схеми та потенційної шкоди федеральному уряду. Агент досліджує інтернет, шукаючи вебсайт організаторів, та здійснює додаткові дослідження за допомогою комп'ютерних систем *IRS*. Якщо рекомендується розслідування *I.R.C. § 6700*, *LDC* отримує згоду з Управління головного адвоката *IRS* та координує дозвіл цивільного розслідування з функцією кримінального розслідування. Потім *LDC* направляє об'єкт розслідування до місцевого відділення податкового органу, де експерт зв'язується з організатором і завершує розслідування<sup>8</sup>.

*LB&I of the IRS*. Він здійснює аналітичну діяльність із виявлення схем з ухилення від оподаткування. Нині фокусується на таких стратегічних ініціативах:

– ідентифікація та аналіз зловмисних/недобросовісних операцій з ухилення від оподаткування;

<sup>8</sup> Report for Treasury Inspector General from April 2004 № 2004-30-087 <<https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2004reports/200430087fr.html>> (accessed: 15.02.2021).

- вивчення ризиків із дотримання вимог при здійсненні глобальних транзакцій;
- перебудова та інституціоналізація стратегій і процесів управління проблемними питаннями.

До джерел отримання інформації *LB&I of the IRS* для проведення аналізу ризиків відносяться:

- 1) електронна система відстеження (наприклад, *DAC* та *AICS*, які покладаються на використання даних про сплату податків у минулому);
- 2) системи, що покладаються на аналіз інформації, зібраної з електронних поданих декларацій та інших документів;
- 3) загальнодоступна інформація;
- 4) діяльність інформаторів (*whistleblower activity*) – ще одна сфера, де *LB&I of the IRS* може отримати інформацію про податкові ризики. Бюро інформаторів *IRS* підпорядковується безпосередньо уповноваженому *IRS* і воно щороку отримує значну кількість анонімних заяв, які вивчаються та розглядаються. Інформація, передана цьому відомству, може призвести до перевірок проведених *LB&I* або будь-яким іншим підрозділом *IRS* (залежно від природи справи).

За допомогою інформації, отриманої із зазначених вище джерел, *LB&I* шукає підказки або прямі докази певних стратегічних проблемних питань, а також загальних податкових ризиків.

До сфер, якими він займається, відносяться:

- 1) “податкові гавані” (офшори): можливість незаконного укриття або ухилення від оподаткування у США;
- 2) звітні операції: перелік операцій щодо яких слід звітувати; форма для подачі звіту; інші звітні операції, які можуть свідчити про існування схем з ухилення від оподаткування;
- 3) операції, пов’язані з відсотками: хоча це не дуже поширене явище сьогодні, ці операції вивчаються для визначення, чи є вони зловмисними, і чи слід їх відносити до спеціального переліку<sup>9</sup>.

*Австралія.* В Австралії до органів, які уповноваженні здійснювати аналітичну діяльність у сфері оподаткування, відносяться: а) Відділ великого бізнесу та міжнародного напрямку (далі – *LB&I*); б) Австралійський центр звітності та аналізу транзакцій (*Australian Transaction Reports and Analysis Centre* (далі – *AUSTRAC*)).

*LB&I.* У податковій адміністративній системі Австралії також створений окремий відділ – *LB&I*, одним із напрямів діяльності якого є проведення оцінки та аудиту ризиків, пов’язаних зі схемами з ухилення від оподаткування.

<sup>9</sup> Patti Burquest, Bob Adams, ‘Managing IRS Examinations: Large Business and International Taxpayers. A Discussion of the New LB&I Structure and its Impact on Audits’ <[https://rsmus.com/pdf/managing\\_irs\\_examinations\\_largebusiness\\_international\\_taxpayers.pdf](https://rsmus.com/pdf/managing_irs_examinations_largebusiness_international_taxpayers.pdf)> (accessed: 15.02.2021).



Відділ Міжнародної стратегії та операцій (*ISO*) консультує співробітників *LB&I*, надаючи консультантів із практичних питань та економістів, які допомагають у роботі, пов'язаній із виявленням ризиків у сфері оподаткування.

Австралійське податкове управління (далі – *ATO*) проводить систематичне профілювання ризиків для всього великого бізнесу, щоб визначити, які сфери потребують подальшого розслідування. Фокусується на конкретних галузях, включаючи автомобільні транспортні засоби, нафту, фармацевтичні препарати та дистриб'юторів.

*AUSTRAC*. Цікавим прикладом саме виключно аналітичної діяльності в Австралії є саме він.

Австралійський федеральний урядовий орган, відповідальний за виявлення, стримування та підриг кримінального зловживання фінансовою системою для захисту громадян від серйозної та організованої злочинності.

Податкова служба Австралії та *AUSTRAC* мають домовленість про обмін та порівняння фінансової інформації. Як тільки Податкова служба отримає доступ до інформації *AUSTRAC*, вона може використовувати її для виявлення та відбору справ для податкових перевірок; для виявлення та боротьби з ухиленням від сплати податків і шахрайством.

Аналітична діяльність структурована навколо груп клієнтів у лінії ділового обслуговування (*BSL*). Вони організовані за сегментами ринку, включаючи приватних осіб, малий бізнес, великий бізнес і міжнародні відносини, пенсію та акцизи. База даних *AUSTRAC* використовується користувачами *ATO* щодо низки напрямів бізнесу для збору розвідувальних даних, дослідницьких проектів та профілів платників податків.

Дані *AUSTRAC* можуть бути використані для: а) моніторингу руху грошей як в Австралію, так і за її межі; б) виявлення операцій із високим ризиком; в) визначення справ для подальшого розслідування.

Для полегшення використання даних *AUSTRAC* Податкова служба створила Національну дослідницьку та координаційну групу *AUSTRAC* (*ARC*), яка базується в Сіднеї, та мережу співробітників зв'язку *AUSTRAC* (*ALOs*), які розташовані у більшості філій. *ARC* відповідає за зв'язок із *AUSTRAC*, надання досліджень, навчання і технічну підтримку регіональним *ALOs*.

Інформація, яка повідомляється до *AUSTRAC*:

- 1) звіти про значні операції з готівкою: операцій, що включають готівку в розмірі 10 тис. доларів США та більше;
- 2) звіти про підозрілі операції: коли підозрюється ухилення від сплати податків або порушення законодавства;

3) звіти про міжнародні перекази коштів: перекази коштів будь-якої вартості в Австралію або за її межі, здійснені в електронному вигляді або за спеціальною умовою переказу коштів;

4) звіти про міжнародний переказ валюти: транскордонні переміщення фізичної валюти у розмірі 10 тис. австралійських доларів та більше<sup>10</sup>.

II. *Органи спеціально-предметної компетенції.* У цьому випадку ми проаналізуємо особливості функціонування аналітичних структурних підрозділів, які провадять діяльність із виявлення моделей (схем) з ухилення від оподаткування у спеціально-предметній сфері – із застосуванням офшорів. Йтиметься про такі структурні підрозділи: а) відділ з аналізу податкових гаваней (*Office of Tax Shelter Analysis*) (США); б) Консультативний комітет з питань дотримання вимог офшорами (*Offshore Compliance Advisory Committee*) (Канада).

*США.* У США таким аналітичним органом є Відділ з аналізу податкових гаваней (*Office of Tax Shelter Analysis*). Відділ проводить свою діяльність у рамках Відділу великого бізнесу та міжнародних відносин (*LB&I*). Завдання цього структурного підрозділу такі:

- збір та аналіз інформації про зловживання “податковими гаванями” (офшорами) та операціями, які провадяться із їх застосуванням;
- координація, планування та функціонування податкових офшорів, які використовуються великим бізнесом та при транскордонному податковому плануванні.

У рамках Відділу також розроблена комплексна стратегія для:

- виявлення та стримування участі у недобросовісних податкових операціях через проведення аудитів;
- опублікування керівних принципів щодо неправомірних операцій та офшорів для платників податків;
- сприяння поданню звітів про розкриття транзакцій тими, хто бере участь або сприяє зловживанням<sup>11</sup>.

*Канада.* У Канаді таким аналітичним органом є Консультативний комітет з питань дотримання вимог офшорами (*Offshore Compliance Advisory Committee*).

Сфера компетенції Комітету: питання ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування.

Функціональні повноваження полягають у наданні порад і рекомендацій міністру національних доходів та Податковій службі Канади (*CRA*) щодо адміністрування, політики, процедур і пріоритетів із питань ухилення від оподаткування за посередництва застосування офшорів. Сфе-

<sup>10</sup> The Auditor-General Audit Report № 7 2000–2001. The Australian taxation Office’s Use of AUSTRACT Data <[https://www.anao.gov.au/sites/default/files/anao\\_report\\_2000-2001\\_07.pdf?acsf\\_files\\_redirect](https://www.anao.gov.au/sites/default/files/anao_report_2000-2001_07.pdf?acsf_files_redirect)> (accessed: 15.02.2021).

<sup>11</sup> Abusive Tax Shelters and Transactions. Office of Tax Shelter Analysis (*IRS official website*) <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/abusive-tax-shelters-and-transactions>> (accessed: 15.02.2021).

ра охоплення включає як підприємства, так і приватних осіб із високим рівнем власного капіталу та їхніх радників. Надає відповідний Комітет також рекомендації з приводу трансформації податкового законодавства задля унеможливлення реалізації схем з ухилення від оподаткування<sup>12</sup>.

Висновки. Аналітичну діяльність в аспекті податкових розслідувань було розділено на два рівні: 1) *міжнародні підходи* – формулюються наднаціональними інституціями (міжнародними організаціями) та визначають конкретні пропозиції, які можуть бути актуальними для національних систем оподаткування; 2) *зарубіжні підходи* – конкретні “кейси” окремо взятих держав із реалізації моделей аналітичної діяльності з виявлення схем агресивного податкового планування, ухилення від оподаткування, зловживання платниками податків належними їм правами тощо. При цьому зарубіжні підходи було структуровано залежно від предметної специфіки у діяльності аналітичних органів (структурних підрозділів): а) органи загально-податкової компетенції; б) органи спеціально-податкової компетенції. Встановлено, що у країнах англо-американської правової сім’ї (США, Австралія) створені відділи, які безпосередньо спеціалізуються на платниках податків малого та великого бізнесу. При цьому відділи великого бізнесу охоплюють також питання міжнародних транзакцій, адже саме ці суб’єкти частіше залучені до схем уникнення від оподаткування. Тому цілком логічною є спеціалізація Департаменту податкових розслідувань в Україні на дослідженні схем (моделей), в яких задіяні представники великого бізнесу та інші суб’єкти, що є учасниками відносин, які складаються у сфері міжнародного оподаткування. Позитивною є також зарубіжна практика просвітницької діяльності з приводу забезпечення обізнаності громадськості з моделями (схемами) з ухилення від оподаткування, що може розглядатись як один із механізмів запобігання такій деструктивній діяльності. Водночас ризикованим нині для України може бути використання анонімних заяв інформаторів (що практикується у США). Таке джерело інформації загрожує зловживаннями, які можуть призвести до переповнення аналітичного центру непотрібною та неправдивою інформацією, а відповідно, до зниження ефективності його діяльності. Ба більше, використання такої інформації може обумовлювати значні ризики службових зловживань.

<sup>12</sup> ‘Offshore Compliance Advisory Committee’ (Government of Canada) <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/offshore-compliance-advisory-committee.html>> (accessed: 15.02.2021).

## REFERENCES

## Bibliography

*Conference papers*

1. Biletska H, Kovtunovych N, 'Servisne obsluhovuvannia platnykiv yak odyz iz napriamiv protydi minimizatsii splaty podatkiv' v *Protydiia minimizatsii splaty podatkiv: svitovy dosvid ta praktyka Ukrainy: zbirnyk materialiv II naukovo-praktychnoho kruhloho stolu* (NDI fiskalnoi polityky 2019) 15–6 (in Ukrainian).
2. Biriukov H, Biriukova I, 'Vzaiemodiia orhaniv DPS Ukrainy z inyshymy pravokhoronnymy ta kontroliuuchymy orhanamy u protydiia minimizatsii splaty podatkiv' v *Minimizatsiia splaty podatkiv: zbirnyk tez* (Natsionalnyi universytet derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy 2010) 144–7 (in Ukrainian).
3. Prokopenko I, 'Ofshornyi biznes yak instrument minimizatsii opodatkuvannia' v *Minimizatsiia splaty podatkiv: zbirnyk tez* (Natsionalnyi universytet derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy 2010) 98–100 (in Ukrainian).

*Websites*

4. 'Offshore Compliance Advisory Committee' (*Government of Canada*) <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/offshore-compliance-advisory-committee.html>> (accessed: 15.02.2021) (in English).
5. 'Abusive Tax Shelters and Transactions. Office of Tax Shelter Analysis (*IRS official website*) <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/abusive-tax-shelters-and-transactions>> (accessed: 15.02.2021) (in English).
6. Burquest P, Adams B, 'Managing IRS Examinations: Large Business and International Taxpayers. A Discussion of the New LB&I Structure and its Impact on Audits' <[https://rsmus.com/pdf/managing\\_irs\\_examinations\\_largebusiness\\_international\\_taxpayers.pdf](https://rsmus.com/pdf/managing_irs_examinations_largebusiness_international_taxpayers.pdf)> (accessed: 15.02.2021) (in English).
7. Directorate-General for Taxation and Customs Union. TaxCompeu – Role Descriptions: Tax Fraud and Investigation. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019 <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/3.6.\\_taxcompeu\\_role\\_descriptions\\_-\\_tax\\_fraud\\_and\\_investigation\\_-\\_kp0119775enn.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/3.6._taxcompeu_role_descriptions_-_tax_fraud_and_investigation_-_kp0119775enn.pdf)> (accessed: 15.02.2021) (in English).
8. Internal Revenue Manuals. Scheme Development Center (*IRS official website*) <[https://www.irs.gov/irm/part9/irm\\_09-008-001#idm139977018877216](https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-008-001#idm139977018877216)> (accessed: 15.02.2021) (in English).
9. OECD (2017), Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles (*OECD Publishing*, Paris) <<http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>> (accessed: 15.02.2021) (in English).
10. Report for Treasury Inspector General from April 2004 № 2004-30-087 <<https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2004reports/200430087fr.html>> (accessed: 15.02.2021) (in English).
11. The Auditor-General Audit Report № 7 2000–2001. The Australian taxation Office's Use of AUSTRACK Data <[https://www.anao.gov.au/sites/default/files/anao\\_report\\_2000-2001\\_07.pdf?acsf\\_files\\_redirect](https://www.anao.gov.au/sites/default/files/anao_report_2000-2001_07.pdf?acsf_files_redirect)> (accessed: 15.02.2021) (in English).

Mykola Kucheryavenko  
Serhii Telenyk

TAX INVESTIGATION:  
NEW CHALLENGES FOR UKRAINE  
AND FOREIGN EXPERIENCE

ABSTRACT. Today, the issues related to counteraction and struggle with complexly structured models (schemes) of tax evasion are acquiring special relevance.

The purpose of the article. This article has complex purpose. The purpose of this article is to: 1) determine priority tasks and, on their basis, form conceptual blocks of powers of such a structural unit; 2) to analyze international approaches and foreign experience in the provision of analytical activities in the field of tax investigations; 3) to determine the positive (suitable for reception) and debatable (not relevant for Ukraine) aspects of the powers of foreign bodies (their divisions) carrying out analytical activities in the context of tax investigations.

The analytical activity is divided into two parts: 1) international approaches – are formulated by supranational institutions (international organizations) and thus initiate specific propositions, which may be relevant for the nation; 2) foreign approaches – the experience of individual states in the implementation of activities to identify patterns of aggressive tax planning, tax evasion, etc. depending on the subject specifics of the activity of analytical bodies (structural divisions), they are divided into: a) bodies of general tax competence; b) bodies of special tax competence.

So, it is quite advisable for Ukraine to borrow advanced approaches to the production of analytical activities in the field of tax investigations, which are already being effectively used by such states as the USA, Australia and Canada.

KEYWORDS: tax investigations; analytical activities; Tax Investigation Department; tax evasion; offshore.