

Т. В. Кошук

кандидат економічних наук, провідний науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

**УГОДИ МІЖ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ТА ПЛАТНИКАМИ
ПОДАТКІВ У КОНТЕКСТІ ЗАКОНОДАВСТВА ЄС
ПРО ДЕРЖАВНУ ДОПОМОГУ**

Анотація. Проаналізовано вплив застосування законодавства ЄС у сфері державної допомоги на укладення угод між податковими органами та платниками податків. Встановлено, що зазначені заходи можуть кваліфікуватись як така допомога лише за умови їх відповідності її критеріям, котрими є: наявність економічної переваги для отримувача, надання державою або з використанням державних ресурсів, вибірковість, спотворення конкуренції та негативний вплив на торгівлю. Крім того, операції галузей сільського господарства й заходи, які держава зобов'язана виконати за міжнародними договорами, належать до сфер, на котрі не поширюються загальні правила державної допомоги. Доведено, що домовленості для врегулювання питань непогашеного податкового боргу неплатоспроможних суб'єктів господарювання, укладення договорів про попереднє узгодження цін, участь у спільних програмах дотримання законодавства та використання інших угод передбачають надання державної допомоги лише в разі, коли буде обґрунтовано, що без відповідних угод (із урахуванням усіх інших можливостей оподаткування та розрахунків у "стандартних" умовах) платником податків було б сплачено більше коштів до бюджету. Водночас отримання сторонами виключно процедурних вигод не може кваліфікуватись як державна допомога.

Ключові слова: співробітництво податкових органів і платників податків шляхом укладення угод, державна допомога, податкове зобов'язання суб'єкта господарювання, втрати бюджету.

Літ. 25.

Tetiana Koshchuk

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

**AGREEMENTS BETWEEN TAX AUTHORITIES AND TAXPAYERS
IN THE CONTEXT OF EU LAW ON STATE AID**

Abstract. This article analyses how the application of the EU legislation on state aid has impacted the development of cooperation between tax authorities and taxpayers through the various forms of agreements they enter into. These measures of tax administration may qualify as state aid to business entities only if they meet all the criteria for such aid, namely: they should offer an economic advantage to the beneficiary; they should be granted by the state or through state resources; they should be selective; they should distort competition and have an adverse impact on trade. Furthermore, there are some areas to which the general rules of state aid do not apply. The latter include, among others, the operations of agricultural industries and the actions the state is obliged to take under international treaties. The analysis of the European Commission's

© Кошук Т. В., 2021

approaches and case law has given rise to the following conclusions: 1) the write-off, instalment and deferral arrangements for the tax debt of insolvent economic entities will qualify for state aid only if it is proven that more funds would have made it into the budget had the corresponding agreements not been in place (in particular, if the taxpayer had gone bankrupt); 2) to recognize the consequences of the violation of transfer pricing rules as state aid when entering into advance pricing agreements, it is crucial to unequivocally prove that tax legislation has been violated and prove that, in view of all other opportunities for taxation under the "standard" conditions, the company has in fact paid less taxes; 3) involvement in joint legal compliance programs will not be considered a provision of state aid if the terms of such cooperation provide only procedural benefits to the parties to the agreements, rather than entailing any reduced tax liability for a business entity.

Keywords: cooperation between tax authorities and taxpayers by concluding agreements, state aid, tax liability of the business entity, loss of the budget.

JEL classification: H22, H25, H32, H61.

Т. В. Кошук

кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов экономики НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

СОГЛАШЕНИЯ МЕЖДУ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ В КОНТЕКСТЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ЕС О ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ

Аннотация. Проанализировано влияние применения законодательства ЕС в сфере государственной помощи на заключение соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Установлено, что данные меры могут квалифицироваться как такая помощь только при условии их соответствия ее критериям, каковыми являются: наличие экономического преимущества для получателя, предоставление государством или с использованием государственных ресурсов, избирательность, искажение конкуренции и негативное влияние на торговлю. Кроме того, операции отраслей сельского хозяйства и меры, которые государство обязано выполнить по международным договорам, относятся к сферам, на которые не распространяются общие правила государственной помощи. Доказано, что договоренности для урегулирования вопросов непогашенного налогового долга неплатежеспособных хозяйствующих субъектов, заключение договоров о предварительном согласовании цен, участие в совместных программах соблюдения законодательства и использование других соглашений предполагают предоставление государственной помощи только в случае, если будет обосновано, что без соответствующих соглашений (с учетом всех других возможностей налогообложения и расчетов в "стандартных" условиях) налогоплательщиком было бы уплачено больше средств в бюджет. В то же время получение сторонами исключительно процедурных выгод не может квалифицироваться как государственная помощь.

Ключевые слова: сотрудничество налоговых органов и налогоплательщиков путем заключения соглашений, государственная помощь, налоговое обязательство хозяйствующего субъекта, потери бюджета.

Співробітництво податкових органів і платників податків, спрямоване на взаємовигідне полегшення вирішення складних податкових питань та заміну традиційних змагальних відносин між цими суб'єктами оподаткування відносинами на основі довіри, прозорості й визначеності, наразі є

важливою складовою вдосконалення податкового адміністрування багатьох країн. Угоди в межах такого співробітництва можуть принести чималі вигоди як податковим органам, так і платникам податків: перші одержують інструменти уникнення суперечок і забезпечення дотримання податкового законодавства, котрі допомагають ефективно використовувати обмежені ресурси; другі – можливість мінімізувати витрати на ведення економічної діяльності.

Уже традиційно застосовуються угоди з урегулювання питань скасування, відстрочення та розстрочення податкового боргу суб'єктів господарювання, які мають серйозні проблеми з платоспроможністю. Неабиякого поширення у світі також набули договори про попереднє узгодження цін, котрі укладаються для полегшення встановлення відповідності умов контролюваних операцій принципу “витягнутої руки” при реалізації правил трансфертного ціноутворення. Використання обох цих інструментів на сьогодні прописане в Податковому кодексі України.

Порівняно новою, проте не впровадженою в Україні, формою співробітництва між податковими органами і платниками податків є спільні програми дотримання законодавства (*Co-operative Compliance Programmes – CCP*), що діють, зокрема, в Австрії, Великобританії, Італії, Нідерландах, а також на рівні ЄС. Концепція, покладена в основу таких програм, була розроблена Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) для розв'язання проблем агресивного податкового планування та базується на налагодженні співпраці замість конфронтації. Головною метою CCP є поліпшення ситуації з дотриманням податкового законодавства такою мірою, аби це дало переваги не лише урядам, а й платникам податків. Погоджуючись на участь у CCP, останні пропонують розкриття своєї податкової інформації в обмін на зобов'язання податкового органу щодо створення сприятливих умов роботи з ними, а це підвищує їхню визначеність. Водночас податковий орган повинен залишатися неупередженим і в прийнятті рішень, і в проведенні профільних перевірок; зберігати критичне ставлення до платників податків та до інформації від них [1]. ОЕСР уже визнала потенціал таких програм у частині імплементації Плану дій BEPS (Крок 11. Розробка методології збору та аналізу інформації про розмивання бази оподаткування та виведення прибутку) [2].

Наведемо приклад пілотної CCP у Польщі [3], яка набрала чинності 1 липня 2020 р. Програма доступна для компаній із доходом понад 50 млн євро, обраних податковим органом за низкою критеріїв (звісно, це платники з бездоганною податковою історією, щодо яких ризики ухилення від оподаткування є невисокими). З такими компаніями підписується угода про співпрацю, згідно з котрою можна додатково укладати договори щодо: роз'яснення податкового законодавства і змісту податкових рішень; правил трансфертного ціноутворення, суми авансової сплати податку на прибуток, спрощених процедур застосування правил запобігання ухиленню від оподаткування. Серед інших преференцій участі у CCP країни важливо згадати такі: звільнення від сплати пені за податковими донарахуваннями в результаті

податкових перевірок у межах співробітництва; подовження або скорочення термінів виконання окремих процедур (у т. ч. прискорене відшкодування податків відповідними органами); звільнення від подання певних видів звітності.

Попри значущість вказаних та інших форм угод для платників податків (зокрема, з огляду на створення умов для нормального оподаткування прибутку) та їхню важливу роль у поліпшенні ситуації з дотриманням податкового законодавства й акумулюванням достатнього обсягу податкових надходжень, їх використання може бути помітно ускладнене. Оскільки таке співробітництво доступне певній групі суб'єктів господарювання (зазвичай великим платникам податків) чи окремим компаніям, тобто відбувається за селективним принципом, воно може бути пов'язане з ризиком надання незаконної державної допомоги. Угоди між податковими органами і платниками податків інколи кваліфікуються як індивідуальна державна допомога. Тому, будуючи договірні відносини з метою поліпшення вирішення складних чи спірних податкових питань та задля збільшення взаємної довіри сторін, і податковим органам, і платникам податків важливо підвищувати свою компетентність стосовно законодавства про державну допомогу.

Сьогодні використання податкових заходів як у Європейському Союзі, так і в Україні, котра підписала Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони (*далі* – Угода про асоціацію з ЄС), має здійснюватися з урахуванням спільного законодавства ЄС щодо надання державної допомоги, що звужує межі вжиття таких заходів. При цьому всі положення Угоди про асоціацію з ЄС у сфері державної допомоги повинні бути імplementовані Україною до 1 січня 2023 р. [4].

У цій статті ми продовжуємо розглядати питання правил ЄС у сфері державної допомоги та особливостей їх накладення на податкове законодавство, практики застосування законодавства про таку допомогу, а також надання державної підтримки вітчизняним суб'єктам господарювання, висвітлені, зокрема, в працях зарубіжних [1; 5; 6] і вітчизняних [7–12] учених.

Метою статті є визначення умов, за яких співробітництво податкових органів та платників податків шляхом укладення різних форм угод не буде пов'язане з ризиком надання суб'єктам господарювання незаконної державної допомоги.

У Європейському Союзі надання такої допомоги регламентовано передусім Договором про функціонування Європейського Союзу (*далі* – ДФЕС) [13], ст. 107 котрого майже дослівно відповідає ст. 262 Угоди про асоціацію з ЄС. У ст. 107 (1) ДФЕС ідеться про те, що будь-яка допомога, надана країнами – членами ЄС із використанням державних ресурсів, котра спотворює або загрожує спотворити конкуренцію шляхом надання переваг окремим підприємствам чи виробництву певних товарів, є несумісною з належним функціонуванням єдиного ринку тією мірою, якою вона може впливати на торгівлю між країнами-членами. На відміну від ДФЕС, в Угоді про асоціацію з ЄС

наголошується на недопущенні негативного впливу надання державної допомоги на торгівлю між її сторонами-підписантами. Незважаючи на позитивний контекст мети застосування законодавства про державну допомогу, воно може бути пов'язане з високими ризиками для суб'єктів господарювання. Адже порушення відповідних правил нерідко має серйозні наслідки¹: 1) надання державної підтримки може бути припинено (скасовано), а в разі її надання – висуватися вимога щодо повернення коштів держави з процентами²; 2) те, що компанії, котрим раніше надавалася підтримка, в результаті такого повернення коштів можуть навіть збанкрутувати, судовою практикою визнається як належне. При цьому варто підкреслити: згідно зі ст. 264 Угоди про асоціацію з ЄС, Україна повинна дотримуватися законодавства про державну допомогу з урахуванням відповідних норм ДФЄС, вторинного законодавства, рамкових положень, керівних принципів та інших чинних адміністративних актів Євросоюзу, а також практики Суду ЄС.

Разом із тим правила Європейського Союзу у сфері державної допомоги поширюються лише на ті заходи (в т. ч. податкового спрямування), котрі відповідають усім критеріям, зазначеним у ст. 107 (1) ДФЄС. Це:

- наявність економічної переваги для отримувача;
- надання державою або з використанням державних ресурсів;
- вибірковість (селективність);
- спотворення конкуренції та негативний вплив на торгівлю.

Щодо податкових заходів відповідність переліченим критеріям можна в цілому розглядати так. Використання будь-якої преференції, котре привело до зменшення податкових зобов'язань платників податків (і в звичайних умовах, тобто без вжиття певного заходу, бюджет отримав би більше коштів), може бути державною допомогою. При цьому в ЄС передбачені винятки в застосуванні загальних правил такої допомоги. Зокрема, заходи, призначені для галузей сільського господарства, регулюються окремими правилами. Крім того, на рівні ЄС встановлено особливі умови надання певних видів державної допомоги та допомоги в невеликих обсягах, що доволі докладно описано, наприклад, у праці [11].

Усі податкові заходи, котрі підпадають під сферу регулювання законодавством про державну допомогу, мають бути перевірені на їх відповідність її критеріям. Якщо бодай один із них не дотримано, захід не можна вважати такою допомогою. Розглянемо практику застосування цих критеріїв докладніше.

¹ За матеріалами семінару “Випадки звільнення від оподаткування в законодавстві з оподаткування спирту та алкогольних напоїв. Заходи податкового контролю та нагляду за обігом алкогольної продукції в Німеччині. Основи європейського права у сфері державної допомоги”, що відбувся 22–24 січня 2019 р. у Міністерстві фінансів України за підтримки Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) у рамках проекту “Розбудова адміністративних потужностей у сфері державних фінансів України”. Експерти – Фрідріх Зеевальд, Інґрід Дінкельманн-Вендле та Денніс Неррінг (Німеччина).

² Згідно з чинним національним законодавством, незаконно надана допомога повертається без сплати процентів. Україна може використовувати такий механізм до 1 січня 2023 р.

Як було зазначено, надання державної допомоги пов'язане з наявністю *економічної переваги для отримувача*, котрої він не мав би за “стандартних” умов ведення бізнесу. Тлумачення слова “перевага” в контексті надання державної допомоги з використанням податкових інструментів роз'яснено в Повідомленні Єврокомісії 98/C/384/03 від 10.12.1998 про застосування правил державної допомоги щодо заходів із прямого оподаткування бізнесу [14] як заходу, котрий звільняє суб'єктів господарювання від податкових зобов'язань, що їх вони б сплатили за звичайних умов. При цьому послаблення податкового навантаження може відбуватися у формі: зменшення бази оподаткування (маються на увазі спеціальні вирахування, прискорена амортизація та ін.); повного або часткового зниження суми податку (звільнення від оподаткування, інвестиційний податковий кредит); розстрочення, відстрочення та списання податкового боргу. Отже, державна допомога може охоплювати також низку заходів податкового адміністрування.

Зокрема, як показує судова практика ЄС, прикладом такої допомоги може бути *невиконання податкової вимоги, котра була належним чином оцінена на основі чинного законодавства* [15]. Водночас є судові рішення, що визначають, за яких саме умов розстрочення, відстрочення і списання податкового боргу визнаватимуться незаконною державною допомогою. Розглянемо ці умови пізніше.

Інша категорія державної допомоги, котра надається у формі заходу податкового адміністрування, стосується випадків, коли податковий орган використовує загальні податкові правила таким чином, що це призводить до зниження податкових зобов'язань для окремих платників податків. Таке відхилення від загальних правил оподаткування може бути результатом (навмисного чи випадкового) неправильного використання податкового законодавства – *ex post*, тобто після оподаткованої події, або *ex ante*, тобто у формі попереднього підтвердження, наданого податковим органом на запит платника податків ще до проведення певних операцій (щодо того, як саме застосовуватимуться податкові правила для цих операцій). Прикладом останнього є угоди про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях [1].

Водночас усталеним підходом Єврокомісії є розрахунок розміру “податкової” державної допомоги як різниці між фактично сплаченими податковими зобов'язаннями та сумою податків, котра надійшла б до бюджету в разі оподаткування на загальних підставах [14].

Для нашого дослідження важливим є висновок про те, що стосовно податкових заходів перевага існує лише тоді, коли суб'єкт господарювання фактично сплачує до бюджету менше податків, ніж за звичайних умов. Однак використання цієї концепції може бути проблематичним, оскільки не завжди вдається встановити, яка сума податків була б сплачена компанією у “стандартних” умовах [8, с. 68].

Критерій надання державою або з використанням державних ресурсів передбачає можливість отримання допомоги за рахунок коштів центральних, регіональних і місцевих органів влади, державних банків та фондів.

Слід підкреслити, що допомога може кваліфікуватись як “надана з використанням державних ресурсів”, якщо преференція, котру одержує суб’єкт господарювання, призводить до втрат бюджету. Щодо останнього напрацьовано судову практику, згідно з якою для доведення існування державної допомоги необхідно встановити безпосередній зв’язок між перевагою, наданою бенефіціаром, та втратами для бюджету або досить високим ризиком збільшення навантаження на нього. Таким чином, з точки зору визначення державної допомоги, перевага для суб’єкта господарювання й тягар для держави (втрати бюджету) є свого роду “двома боками медалі” [1].

При наданні податкових пільг не виникає прямого фінансового потоку з бюджету до суб’єкта господарювання, але такий захід є державною допомогою, оскільки призводить до втрат бюджету, за винятком випадків, коли застосування пільги передбачене зобов’язаннями держави за міжнародними угодами. Наприклад, звільнення від сплати акцизного податку з енергоносіїв і електроенергії, котрі, згідно зі ст. 14 Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії, обов’язково мають бути імplementовані в законодавстві країн ЄС, не є державною допомогою, оскільки в національних урядів немає вибору щодо їх застосування або відмови від них³.

Останнє поширюється також на інші преференції в оподаткуванні. Будь-які податкові заходи (скасування, відстрочення, розстрочення податкового боргу та інші заходи податкового адміністрування), що їх Україна має використовувати з огляду на свої зобов’язання за міжнародними угодами, не підпадають під сферу застосування законодавства про державну допомогу [8, с. 69].

Державна допомога надається *вибірково* (за секторальним, територіальним чи іншим принципом), а тому впливає на конкурентні умови. Селективність відрізняє її від так званих загальних заходів державного регулювання (наприклад, зниження базової ставки податку на прибуток для стимулювання зростання ВВП), котрі стосуються кожної компанії всіх галузей економіки. Причому для встановлення “вибірковості” необхідно з’ясувати, що саме розуміти під загальним, або “стандартним”, режимом оподаткування, а також те, які відхилення від цього режиму виникають у зв’язку з використанням податкового заходу. Коли відхилення від стандартного застосування механізмів і процедур оподаткування в межах функціонування податкової системи відсутні, захід не можна вважати селективним.

Стосовно встановлення вибірковості не має значення, для якої частини компаній у їх загальній кількості передбачена преференція – 1 чи 99 %. Зокрема, вже ухвалювалися рішення про визнання державною допомогою впровадження спеціального податкового режиму для всіх компаній, котрі є

³ За матеріалами семінару “Випадки звільнення від оподаткування в законодавстві з оподаткування спирту та алкогольних напоїв. Заходи податкового контролю та нагляду за обігом алкогольної продукції в Німеччині. Основи європейського права у сфері державної допомоги” (див. виноску 2).

резидентами однієї країни (вони мали нагоду скористатися сприятливішими умовами оподаткування порівняно з нерезидентами) [8, с. 70].

Державна допомога, яка надається з використанням інструментів податкового адміністрування, здебільшого є індивідуальною, що приносить вигоду певній компанії, на відміну від тієї, яка віддає перевагу невизначеній кількості підприємств, котрі утворюють певну групу [1].

Державною допомогою вважається захід, який *впливає на конкурентні умови на території євроінтеграції й торгівлю між країнами – членами ЄС*. Зазвичай нескладно довести, що одержувач такої допомоги веде економічну діяльність на ринку, де відбувається торгівля між країнами Євросоюзу (сторонами Угоди про асоціацію з ЄС). Лише в разі, коли захід має ознаки “місцевого” та не чинить негативного впливу на конкуренцію й торгівлю за межами національної економіки, він не регулюється законодавством у сфері державної допомоги. Останнє стосується насамперед підтримки суб’єктів господарювання – надавачів послуг для місцевих споживачів (закладів дозвілля, охорони здоров’я, культурної інфраструктури) [8, с. 71–72] і навряд чи може бути релевантним для компаній, які укладають угоди з податковими органами, оскільки такі компанії є переважно великими платниками податків.

Попри те, що концепція державної допомоги здається зрозумілою, аналітична база, котрою користуються Єврокомісія та суди ЄС⁴ для встановлення того, чи є національний податковий захід державною допомогою, останніми десятиліттями зазнає постійного коригування й досі характеризується невизначеністю [16], що робить допомогу з використанням податкових інструментів однією з найскладніших і нестабільних галузей законодавства ЄС. З огляду на це особливої ваги набуває аналіз сучасної практики встановлення відповідності окремих угод між податковими органами та платниками податків законодавству про державну допомогу.

Угоди щодо розстрочення, відстрочення та списання податкового боргу

Підхід Єврокомісії до розгляду випадків списання податкового боргу відображено в рішенні Генерального суду ЄС⁵ у справі C-73/11 P від 24.01.2013 про надання державної допомоги словацькій компанії “Frusona Košice” [17]. Згідно з цим рішенням, списання податкового боргу буде такою допомогою, коли, зважаючи на розмір отриманої таким чином вигоди, компанія-одержувач *явно* не отримала би порівнянних можливостей від приватного кредитора (в ситуації, максимально наближеній до умов, у яких діяв державний кредитор), котрий прагнув би стягнути належну йому суму з боржника у фінансовій скруті.

Варто звернути увагу на обставини вказаної справи. Згадана компанія в рамках національного закону про банкрутство та угод зі своїми кредитора-

⁴ На цю аналітичну базу має спиратися й Антимонопольний комітет України при розгляді справ щодо надання незаконної державної допомоги.

⁵ Генеральний суд ЄС розглядає справи, в яких оскаржуються рішення Єврокомісії щодо державної допомоги.

ми подала заяву до регіонального суду м. Кошице щодо погашення заборгованості перед цими кредиторами в розмірі, еквівалентному 35 % заборгованості перед кожним із них. При цьому лєвова частка останньої мала статус податкового боргу – податкової вимоги, яка була належним чином оцінена на основі чинного законодавства (та визнана й податковим органом, і платником податків). Суд підтвердив такі домовленості, в результаті чого компанія сплатила лише 35 % суми податкового боргу, тобто 224,3 млн словацьких крон.

Оскільки внаслідок укладення угоди про часткове списання податкового боргу компанія “Frusona Košice” сплатила менше коштів до бюджету, Єврокомісія перевірила умови цього списання на їх відповідність законодавству про державну допомогу. Щоб встановити, чи дістала компанія “перевагу” в значенні ст. 107 (1) ДФЄС, розглядалася можливість отримання аналогічної вигоди у звичайних умовах. Для цього було виконано порівняння з поведінкою приватного кредитора, котрий у подібній ситуації прагнув би одержати максимальну суму коштів і мінімізувати витрати (так званий тест приватного кредитора). В результаті такого порівняння, підкріпленого розрахунками, виявилось, що в разі відсутності угоди з податковим органом та проведення процедури банкрутства компанії бюджет міг отримати 225,5 млн словацьких крон. Хоча остання сума лише трохи більша від суми за угодою про часткове списання податкового боргу, умови розрахунків при списанні визнані “явно щедрішими”, ніж ті, на які пішов би приватний кредитор. Отже, Генеральний суд ЄС погодився з висновком Єврокомісії про надання незаконної державної допомоги в результаті часткового списання податкового боргу, адже в разі банкрутства компанії податкова вимога була б сплачена з вищим процентом, ніж за угодою.

За аналогією з наведеним випадком урегулювання питань непогашеного податкового боргу шляхом відстрочення й розстрочення платежів за ним може становити державну допомогу, якщо не буде пройдено зазначений “тест приватного кредитора” [1]. Саме це свідчитиме про існування “переваги” в розумінні ст. 107 (1) ДФЄС.

Договори про попереднє узгодження цін

Одними з найскладніших справ про надання державної допомоги, що розглядалися Єврокомісією й судами ЄС, наразі є випадки порушення правил трансфертного ціноутворення компаніями, які укладали договори про попереднє узгодження цін. Зокрема, для нашого дослідження особливий інтерес становить рішення Єврокомісії 2017/502 від 21.10.2015 щодо надання державної допомоги групі компаній “Starbucks” [18], котре згодом було скасоване Генеральним судом ЄС як недостатньо обґрунтоване.

Згідно з обставинами справи, компанія “Starbucks Manufacturing EMEA BV” (далі – SMBV) входить до групи компаній “Starbucks” та є резидентом Нідерландів, який надає послуги з обсмаження кавових зерен. Утім, SMBV не лише обсмажує каву для потреб інших компаній групи, а й пакує її.

Сировина для обсмаження придбавається у визначеній компанії тієї самої групи, що є резидентом Швейцарії. Крім того, SMBV виступає посередником у дистрибуції інших товарів, наприклад чашок для кави з логотипом, а також використовує об'єкти інтелектуальної власності, права на отримання роялті від котрих належать ALKI LP, яка входить до тієї самої групи компаній “Starbucks”.

У 2008 р. SMBV уклала договір про попереднє узгодження цін із податковим органом Нідерландів, за умовами якого передбачалося використання з метою трансфертного ціноутворення методу чистого прибутку. Крім того, цей договір встановлював умови визначення бази оподаткування SMBV щодо операцій з обсмаження. Причому передбачалося, що прибутки, згенеровані компанією понад встановлений рівень, виплачуватимуться у вигляді роялті ALKI LP та не оподатковуватимуться у вказаній країні.

Хоча Нідерланди уклали договір про попереднє узгодження цін, Єврокомісія не погодилася з обґрунтованістю цього кроку з огляду на суттєві умови такого договору, зокрема такі [19, с. 38–40]:

1) вихідна точка в аналізі трансфертного ціноутворення, котрий покладено в основу договору про попереднє узгодження цін, – функція з обсмаження кавових зерен – обрана неправильно, й це вплинуло на коректність застосування методу чистого прибутку. Не було належним чином враховано й умови домовленостей про використання об'єктів інтелектуальної власності, на підставі яких виплачувалися роялті, що не дає змоги погодитися з виправданістю висновків про відповідність вимогам принципу “витягнутої руки”;

2) при застосуванні методу чистого прибутку вкрай важливим є аналіз функцій другої сторони – ALKI LP, інформація про котрі була доступна податковому органу на момент обробки запиту щодо укладення договору про попереднє узгодження цін, але не була належним чином опрацьована;

3) функціональний аналіз, на якому ґрунтується договір про попереднє узгодження цін, передбачав, що SMBV виконує рутинні функції з обсмаження кавових зерен і має виступати в ролі “тестованої сторони” при використанні методу чистого прибутку. Водночас дані вказували на те, що операції з обсмаження становили далеко не основну частину доходів SMBV, а лише близько 15–20 %, оскільки переважна частина доходу генерувалася функціями перепродавця для інших товарів (чашки з логотипом та ін.), і це не було враховано податковим органом;

4) визнано некоректним застосування в контексті методу чистого прибутку як належного показника рентабельності операційних витрат;

5) Єврокомісія на підставі власних розрахунків і вибірки з використанням бази даних “Amadeus” дійшла висновку, що функціональний аналіз із використанням як належного показника при застосуванні методу чистого прибутку обсягу продажів привів би до більшого розміру ринкової винагороди для SMBV.

Зважаючи на викладене, Єврокомісія констатувала порушення правил надання державної допомоги, визначені відповідно до вимог *acquis* ЄС.

Вказане рішення було оскаржено в Генеральному суді ЄС, котрий у вересні 2019 р. виніс власну ухвалу стосовно аналізованого випадку. Він погодився з Єврокомісією щодо наявності порушення правил трансфертного ціноутворення, але визнав, що не було належним чином доведено існування “переваги” для суб’єкта господарювання у значенні ст. 107 (1) ДФЄС. На думку суду, Єврокомісія не послугоувалась жодним елементом для підтвердження висновку про те, що обраний метод трансфертного ціноутворення обов’язково спричинив заниження прибутку, без проведення зіставлення з результатом, який би був отриманий з використанням пріоритетного методу – порівняльної неконтрольованої ціни. Тобто немає впевненості в тому, що в разі застосування останнього методу було б сплачено більше податку. Отже, висновок Єврокомісії, ніби лише вибір методу чистого прибутку дав перевагу SMBV, є помилковим. Спираючись на таке обґрунтування, суд скасував її рішення про надання незаконної державної допомоги [20].

Зауважимо, що Генеральний суд ЄС скасував й інше рішення Єврокомісії – у справі про надання державної допомоги компанії “Apple”, оскільки вона належним чином не обґрунтувала отримання ірландськими філіями компанії “переваги” в значенні ст. 107 (1) ДФЄС. Згідно з рішенням суду в цій справі, Єврокомісія повинна була: 1) показати, що дохід генерується від діяльності, яку фактично провадять самі ці філії, враховуючи, зокрема, діяльність і функції, виконувані ними; 2) встановити, що стратегічні рішення приймаються й виконуються поза вказаними філіями. Крім того, не було доведено факту створення умов відповідних податкових операцій унаслідок дискреційних повноважень податкового органу [21]. Інакше кажучи, констатовано відсутність “вибірковості”.

Викладене дає підстави для важливих висновків. Використання договорів про попереднє узгодження цін пов’язуватиметься з наданням незаконної державної допомоги тільки в разі, якщо буде коректно доведено порушення законодавства про трансфертне ціноутворення, а також те, що наслідком такого порушення обов’язково (неминуче з урахуванням інших можливостей у “стандартних” умовах) стало зменшення податкового зобов’язання суб’єкта господарювання. Неналежне обґрунтування цих обставин Єврокомісією (органом, котрий здійснює контроль у сфері надання державної допомоги) судовою практикою трактується на користь платника податків. Відповідно, лише факт укладення таких договорів не може кваліфікуватись як державна допомога.

Угоди в межах спільних програм дотримання законодавства

Оскільки використання ССР спрямоване на поліпшення відносин між податковими органами та платниками податків, аби ефективніше визначати податкові зобов’язання платників, такі програми передбачають насамперед процедурні вигоди (гармонійніше спілкування з податковим органом і простіший доступ до нього, оперативніші відповіді на питання, менш обтяжливі щодо адміністрування податкові перевірки). Останні вигоди не впливають на розмір податкового зобов’язання суб’єкта господарювання.

Разом із тим окремі умови таких угод можуть змінювати суму податкових платежів до бюджету. Зокрема, зниження загального рівня податкового навантаження платника податків можна досягти, зменшивши розмір або відмовившись від штрафних санкцій за несплачене податкове зобов'язання.

Як зазначалося, ССР у Польщі передбачає звільнення від сплати пені за донарахуваннями в результаті податкових перевірок у рамках відповідного співробітництва між податковим органом і платником податків. Наведемо також інший приклад. Згідно з умовами участі у ССР, котра діє в Італії, платник податків може розраховувати на сплату пені в розмірі 50 % її нарахованої суми, якщо виявиться, що в поданій ним податковій декларації податкове зобов'язання розраховане неправильно (занижено). У подібних випадках утворюється навантаження на бюджет у вигляді втрат податкових надходжень унаслідок послаблення чи скасування санкцій [1]. При цьому, оскільки їх початковий розмір не виступає предметом суперечок (у т. ч. не оскаржується в судовому порядку), а визнається обома сторонами угоди як “стандартні” умови, очевидним є зв'язок між перевагою, котра надається суб'єкту господарювання, та втратами для бюджету. За таких обставин участь у ССР передбачатиме надання державної допомоги.

Водночас використання багатьох інших ССР не спричиняє втрат доходів держави. Навпаки, ці програми дають змогу податковим органам економити їхні обмежені ресурси, зменшуючи обсяги перевірок, мінімізуючи кількість судових справ та зосереджуючи ресурси на справах із високим ризиком. Натомість платники податків, завдяки угодам у межах ССР, отримують можливості поліпшити управління їх податковими ризиками (за рахунок підвищення визначеності щодо податкових наслідків операцій) та зменшити резерви для покриття таких ризиків.

Варто наголосити: з позиції Єврокомісії лише посилена впевненість не може вважатися перевагою при застосуванні правил державної допомоги. Підвищена визначеність, характерна для будь-якої з угод, котрі заздалегідь уточнюють податкові наслідки операцій, не буде пов'язана з наданням такої допомоги, коли ці угоди не створюють вибіркової переваги, що виходить за межі поняття “визначеність” [1]. Отже, за аналогією з наведеними випадками застосовування договорів про попереднє узгодження цін, участь у ССР не може передбачати надання державної допомоги, якщо не відбувається “використання державних ресурсів” (немає втрат бюджету). Останнє слід враховувати при розгляді можливостей упровадження спільної програми дотримання законодавства в Україні. Якщо вітчизняна СРР буде розроблена з урахуванням необхідності мінімізації корупційних ризиків, вона може стати важливим елементом удосконалення податкового адміністрування.

Оскільки законодавство України про надання державної допомоги набрало чинності у 2017 р., вітчизняна практика розгляду справ у окресленій сфері тільки почала формуватись. Антимонопольний комітет України (АМКУ) як орган, котрий здійснює контроль щодо надання такої допомоги, вже визнавав незаконною допомогу для покриття витрат на утримання

комунальними компаніями будинків, прибудинкових територій, а також на підтримку сфери поводження з побутовими відходами, здійснення функцій замовника на будівництво, реконструкцію і ремонт об'єктів інфраструктури [22]. Разом із тим аналіз відповідності використання податкових інструментів законодавству про державну допомогу досі не належав до пріоритетних напрямів діяльності АМКУ. Чи не єдиним винятком є те, що 3 січня 2020 р. розпочато розгляд справи № 500-26.15/1-19-ДД щодо перевірки інформації про незаконну державну допомогу під час підписання Мирової угоди між компаніями “Філіп Морріс Інтернешнл Інк.”, “Філіп Морріс Глобал Брендс Інк.”, “Філіп Морріс Брендс Сарл”, ПрАТ “Філіп Морріс Україна” та Україною [23].

Хоча рішення у вказаній справі ще не винесено, її аналіз є важливим для нашого дослідження, адже цей випадок стосується скасування Державною фіскальною службою (ДФС) повідомлень-рішень за донарахуваннями в результаті податкової перевірки, яке відбулося на виконання зобов'язань України за Мировою угодою з групою компаній “Філіп Морріс” (далі – Мирова угода). Згідно з обставинами справи, ДФС провела податкову перевірку ПрАТ “Філіп Морріс Україна” на предмет операцій із виробництва тютюнових виробів у митному режимі переробки на митній території нашої країни, попередньо надавши дозвіл на використання такого режиму. Наслідком перевірки стало донарахування податкового зобов'язання на суму 635 млн грн, із котрим платник податків не погодився, аргументуючи свою позицію відсутністю порушення податкового законодавства, та ініціював оскарження результатів перевірки в адміністративному суді й інвестиційний спір. Оцінивши можливі наслідки цього спору, Україна підписала Мирову угоду, на виконання зобов'язань за якою ДФС скасувала повідомлення-рішення про донарахування, а адміністративний суд закрив провадження у справі [24]. Але згодом до АМКУ надійшла заява, де стверджувалося, що підписання Мирової угоди призвело до надання незаконної державної допомоги. Саме на підставі цієї заяви було розпочато розгляд відповідної справи.

Насамперед зауважимо: в аналізованому випадку потрібно з'ясувати, чи регулюються операції з тютюновими виробами законодавством України про державну допомогу. Адже, згідно з додатком 1 Угоди СОТ, тютюнова галузь віднесена до сільського господарства, що безпосередньо зазначено АМКУ в його Роз'ясненні від 04.01.2018 № 1-pp/ДД [25]. На с. 3–4 цього документа йдеться про те, що положення національного законодавства про державну допомогу не застосовуються до продукції, котра охоплює не тільки основні сільськогосподарські продукти, такі як пшениця, молоко та живі тварини, а й продукти, отримані з них. До останніх належать, зокрема, алкогольні напої та тютюнові вироби.

Аналізуючи відповідність заходів, передбачених Мировою угодою, критеріям державної допомоги, важливо встановити, чи отримав платник податків “перевагу” у розумінні ст. 107 (1) ДФЕС. Для цього необхідно визна-

чити, яким був би розмір податкового зобов'язання компанії, якби ДФС не скасувала повідомлення-рішення про донарахування на виконання зобов'язань за Мировою угодою, а ухвалу про виконання або скасування цієї податкової вимоги виніс би адміністративний суд. Адже "стандартними" умовами в цьому випадку є не результат, отриманий за підсумками податкової перевірки, а те, що відбулося б після розгляду справи в адміністративному суді. Підкреслимо: справу про державну допомогу внаслідок підписання Мирової угоди не можна розглядати за аналогією з випадками списання податкового боргу, оскільки податкове зобов'язання у вигляді донарахування на той час оскаржувалось у суді. Відповідно, скасування повідомлень-рішень не мало статусу невиконання податкової вимоги, котра була належним чином оцінена на основі чинного законодавства.

Для того щоб встановити, якими були б наслідки рішення адміністративного суду, АМКУ потрібно дослідити питання, чи були порушення податкового законодавства під час здійснення компанією операцій з виробництва тютюнових виробів у митному режимі переробки, і дати власну оцінку обґрунтованості висновків податкової перевірки щодо розміру донарахування податкового зобов'язання. Якщо буде з'ясовано, що платник податків не ухилявся від оподаткування і не припустився неумисних помилок, сплативши належним чином розраховану суму податкових платежів, це однозначно свідчитиме про відсутність державної допомоги. Але якщо АМКУ вважатиме інакше, він у своєму рішенні у відповідній справі повинен аргументовано викласти останню позицію, а також довести, що в разі відсутності Мирової угоди на виконання зобов'язань України зі створення сприятливого інвестиційного клімату за міжнародними договорами компанія обов'язково перерахувала би більше коштів до бюджету. За аналогією з розглянутими справами щодо порушення правил трансфертного ціноутворення при укладенні договорів про попереднє узгодження цін, неналежне обґрунтування порушення податкового законодавства й неминучості зменшення податкового зобов'язання платника податків унаслідок цього може слугувати підставою для скасування рішення АМКУ про надання незаконної державної допомоги за його подальшого оскарження в судовому порядку.

Варто наголосити: прецеденти скасування рішень АМКУ щодо надання державної допомоги внаслідок укладення угод між податковими органами (державою) та платниками податків судом є вкрай небажаними. Адже вони вказуватимуть цим суб'єктам оподаткування на ризик ухвалення АМКУ недостатньо обґрунтованих рішень у відповідних справах. Якщо існуватимуть факти визнання незаконною державною допомогою скасування помилкових податкових донарахувань, отримання лише процедурних вигід для полегшення вирішення складних податкових питань чи податкових заходів на виконання міжнародних зобов'язань України, то й податкові органи, й суб'єкти господарювання остерігатимуться укладати будь-які угоди для врегулювання умов і процедур оподаткування. Останнє обмежить можли-

вості вдосконалення податкового адміністрування на основі побудови партнерських відносин між податковими органами та платниками податків.

Звернемо увагу й на іншу обставину. Якщо Євросоюзом буде виявлено проблеми із застосуванням законодавства про державну допомогу в Україні, котрі впливатимуть на торгівлю між сторонами – підписантами Угоди про асоціацію з ЄС, він може ініціювати консультації в рамках Ради асоціації та використовувати інструменти політичного тиску для вирішення спірних питань [8, с. 75].

Отже, хоча угоди з метою поліпшення співробітництва податкових органів і платників податків для врегулювання питань непогашеного податкового боргу, полегшення визначення розміру податкового зобов'язання, підвищення визначеності щодо наслідків податкових операцій та ефективнішого використання трудових і фінансових ресурсів доступні невеликій кількості компаній, вказані домовленості не завжди будуть пов'язані з наданням державної допомоги. Відповідний захід можна кваліфікувати як державну допомогу лише в разі, коли він відповідає всім критеріям такої допомоги, котрими є: наявність економічної переваги для отримувача, надання державою або з використанням державних ресурсів, вибірковість, спотворення конкуренції та негативний вплив на торгівлю. Також є сфери, на котрі не поширюється застосування загальних правил державної допомоги. Вони охоплюють, зокрема, операції галузей сільського господарства й заходи, які держава зобов'язана вжити за міжнародними договорами.

Згідно з підходом Єврокомісії та напрацьованою судовою практикою, домовленості щодо списання, розстрочення та відстрочення податкового боргу неплатоспроможних суб'єктів господарювання передбачатимуть надання державної допомоги тільки за умови доведення, що без відповідних угод (приміром, у разі банкрутства платника) до бюджету надійшло би більше коштів. Для визнання державною допомогою наслідків порушення правил трансфертного ціноутворення при укладенні договорів про попереднє узгодження цін принциповим є належне обґрунтування факту порушення податкового законодавства й того, що, з урахуванням усіх інших можливостей оподаткування в "стандартних" умовах, компанія однозначно сплатила менше податків. Участь у спільних програмах дотримання законодавства не буде пов'язана з наданням державної допомоги, якщо умови такого співробітництва надають лише процедурні вигоди сторонам угод, але не призводять до зменшення розміру податкового зобов'язання суб'єкта господарювання.

Як орган, що здійснює контроль у сфері надання державної допомоги в Україні, АМКУ, досліджуючи питання відповідності умов угод між податковими органами (державою) та платниками податків критеріям державної допомоги, повинен спиратися на європейську практику розгляду цієї категорії справ і ухвалювати неупереджені, належним чином обґрунтовані рішення, адже це має велике значення з огляду на перспективи подальшої побудови партнерських відносин між вказаними суб'єктами оподаткування.

Список використаних джерел

1. Szudoczky R., Majdanska A. Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from EU State Aid Rules for Tax Administrations. *British Tax Review*. 2017. Iss. 2. URL: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/newsn/2017_BTR_Issue_2_Majdanska_Offprint.pdf.
2. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. 2013. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
3. Borowski W. Co-operative compliance program starts in July. *CRIDO*. 2020. July 7. URL: <https://crido.pl/en/blog-taxes/co-operative-compliance-program-starts-in-july/>.
4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.
5. Haucap J., Schwable U. Economic principles of state aid control. *DICE Paper*. 2011. No. 17. URL: https://www.researchgate.net/publication/254459293_Economic_principles_of_state_aid_control.
6. Quigley C. European State Aid Law and Policy. 3rd Ed. Oxford : Hart Publishing, 2015. 640 p. URL: <https://doi.org/10.5040/9781782259329>.
7. Булана О. О. Державна допомога суб'єктам господарювання та її трансформація в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. *Економіка України*. 2017. № 1. С. 18–30.
8. Булана О. О. Європейське законодавство про державну допомогу та податкові пільги в Україні. *Економіка і прогнозування*. 2018. № 3. С. 65–78. URL: <https://doi.org/10.15407/eip2018.03.065>.
9. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул ; Нац. ун-т ДПС України. Ірпінь ; Київ : Фенікс, 2012. 532 с.
10. Гармонізація системи державних закупівель в Україні зі стандартами ЄС. Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні / Х. Хьольцлер, Е. Лібанова, Т. Єфименко та ін. 2015. Берез. 211 с. URL: <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=120932&schema=main>.
11. Крисоватий А. І., Кошук Т. В., Ватагович М. І. Податково-бюджетна підтримка виробників у контексті законодавства ЄС у сфері державної допомоги. *Фінанси України*. 2019. № 7. С. 35–51. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.07.035>.
12. Кулик О. Система державної допомоги в Україні: як європейські вимоги можуть зробити її більш ефективною. Київ, 2019. 58 с.
13. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. 2007. December 13. URL: <https://www.refworld.org/docid/4b17a07e2.html>.
14. Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation. 1998. December 10. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y1210\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y1210(01)&from=EN).
15. Schön W. Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid – A Review of Five Years of European Jurisprudence. *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper*. 2015. No. 14. URL: https://www.researchgate.net/deref/http%3A%2F%2Fdx.doi.org%2F10.1007%2F978-3-662-53055-9_1.
16. Broe L., de. The State Aid Review against Aggressive Tax Planning: 'Always Look a Gift Horse in the Mouth'. *EC Tax Review*. 2015. Vol. 24, Iss. 6. P. 290–293. URL:

<https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals/ECTA/ECTA2015030.pdf>.

17. Judgment of the Court (Second Chamber) (Case C-73/11 P) / Frucona Košice a.s. v European Commission. 2013. 24 January. URL: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-73/11&language=EN>.

18. Commission Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374 (2014)/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017D0502>.

19. Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення / С. С. Брехов, Т. В. Кошук, Н. В. Новицька та ін. Київ : Алерта, 2019. 110 с.

20. The General Court annuls the Commission's decision on the aid measure implemented by the Netherlands in favour of Starbucks : Press Release No. 119/19. 2019. September 24. URL: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-09/cp190119en.pdf>.

21. *White J.* Apple wins EU state aid battle over Irish tax structure. 2020. July 15. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mhr5nzqyqh0/apple-wins-eu-state-aid-battle-over-irish-tax-structure>.

22. *Гадомська О.* На мітли та клумби. *Дзеркало тижня*. 2020. 25 верес. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/na-mitli-ta-klumbi.html>.

23. Розглядається справа № 500-26.15/1-19-ДД щодо перевірки інформації про незаконну держдопомогу / Антимонопольний комітет України. 2020. 3 січ. URL: <https://amcu.gov.ua/news/rozglyadayetsya-sprava-500-26151-19-dd-shchodo-perevirki-informaciyi-pro-nezakonnu-derzhdomogu-pid-chas-pidpisannya-mirovoyi-ugodi>.

24. ДФС скасувала донарахування "Філіп Морріс Україна" на суму 635 млн грн / Рада бізнес-омбудсмена. 2019. 18 квіт. URL: <https://boi.org.ua/case-studies/292-dfs-skasuvala-donarahuvannya-filip-morris-ukrayina-na-sumu-635-mln-grn/>.

25. Щодо питань застосування законодавства у сфері державної допомоги : роз'яснення Антимонопольного комітету України від 04.01.2018 № 1-pp/ДД. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN038748.html.

References

1. Szudoczky, R., & Majdanska, A. (2017). Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from EU State Aid Rules for Tax Administrations. *British Tax Review*, 2. Retrieved from https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/newsn/2017_BTR_Issue_2_Majdanska_Offprint.pdf.

2. OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

3. Borowski, W. (2020, July 7). Co-operative compliance program starts in July. *CRIDO*. Retrieved from <https://crido.pl/en/blog-taxes/co-operative-compliance-program-starts-in-july/>.

4. Ukraine, & EU. (2014, June 27). *Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part*. Retrieved from http://www.kmu.gov.ua/control/public/article?art_id=246581344 [in Ukrainian].

5. Haucap, J., & Schwable, U. (2011). Economic principles of state aid control. *DICE Paper*, 17. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/254459293_Economic_principles_of_state_aid_control.

6. Quigley, C. (2015). *European State Aid Law and Policy* (3rd Ed.). Oxford: Hart Publishing. DOI: 10.5040/9781782259329.
7. Bulana, O. O. (2017). State's help to domestic economic entities and its transformation in the frame of the EU-Ukraine association agreement. *Economy of Ukraine*, 1, 18–30 [in Ukrainian].
8. Bulana, O. (2018). European state aid law and tax incentives in Ukraine. *Economy and Forecasting*, 3, 65–78. DOI: 10.15407/eip2018.03.065 [in Ukrainian].
9. Taranhul, L. L. (Ed.). (2012). *Budget support and tax incentives for the national economy of Ukraine*. Irpin: Kyiv: Phoenix [in Ukrainian].
10. Holzler, H., Libanova, E., Iefymenko, T., Kotljarevskyj, Ja., Taran, S., Chernikov, D. et al. (2015, March). *Harmonization of the public procurement system in Ukraine with EU standards* (Report on the results of the study of state support of business entities in Ukraine). Retrieved from <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=120932&schema=main> [in Ukrainian].
11. Krysovaty, A., Koschuk, T., & Vatahovych, M. (2019). Tax and budget support for producers in the context of EU state aid legislation. *Finance of Ukraine*, 7, 35–51. DOI: 10.33763/finukr2019.07.035 [in Ukrainian].
12. Kulyk, O. (2019). *The state aid system in Ukraine: how European requirements can make it more effective*. Kyiv [in Ukrainian].
13. EU. (2007, December 13). *Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union*. Retrieved from <https://www.refworld.org/docid/4b17a07e2.html>.
14. EU. (1998, December 10). *Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation*. Retrieved from [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y1210\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y1210(01)&from=EN).
15. Schön, W. (2015). Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid – A Review of Five Years of European Jurisprudence. *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper*, 14. Retrieved from https://www.researchgate.net/deref/http%3A%2F%2Fdx.doi.org%2F10.1007%2F978-3-662-53055-9_1.
16. De Broe, L. (2015). The State Aid Review against Aggressive Tax Planning: 'Always Look a Gift Horse in the Mouth'. *EC Tax Review*, 24 (6), 290–293. Retrieved from <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=journals\ECTA\ECTA2015030.pdf>.
17. Frucona Košice a.s. v European Commission. (2013, January 24). *Judgment of the Court (Second Chamber)* (Case C-73/11 P). Retrieved from <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-73/11&language=EN>.
18. Commission (EU). (2015) *On State aid SA.38374 (2014)/C ex 2014/NN implemented by the Netherlands to Starbucks* (Decision 2017/502, October 21). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017D0502>.
19. Brehov, S. S., Novitskaya, N. V., Koshchuk, T. V., Proskura, K. P., Yarotska T. R., Selezen, P. A. et al. (2019). *Establishing compliance of conditions of controlled operations on production to order with the requirements of the legislation on transfer pricing*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
20. General Court of the European Union. (2019). *The General Court annuls the Commission's decision on the aid measure implemented by the Netherlands in favour of Starbucks* (Press Release No. 119/19, September 24). Retrieved from <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-09/cp190119en.pdf>.
21. White, J. (2020, July 15). *Apple wins EU state aid battle over Irish tax structure*. Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mhr5nzyqhp0/apple-wins-eu-state-aid-battle-over-irish-tax-structure>.

22. Hadowska, O. (2020, September 25). On brooms and flower beds. *Mirror of the week*. Retrieved from <https://zn.ua/ukr/macrolevel/na-mitli-ta-klumbi.html> [in Ukrainian].

23. Antimonopoly Committee of Ukraine. (2020, January 3). *Case № 500-26.15 / 1-19-DD on verification of information on illegal state aid*. Retrieved from <https://amcu.gov.ua/news/rozglyadayetsya-sprava-500-26151-19-dd-shchodo-perevirki-informaciyi-pro-nezakonnu-derzhdopomogu-pid-chas-pidpisannya-mirovoyi-ugodi> [in Ukrainian].

24. Business Ombudsman Council. (2019, April 18). *SFS cancels Philip Morris Ukraine surcharge of UAH 635 million*. Retrieved from <https://boi.org.ua/case-studies/292-dfs-skasuvala-donarahuvannya-filip-morris-ukrayina-na-sumu-635-mln-grn/> [in Ukrainian].

25. Antimonopoly Committee of Ukraine. (2018). *On the application of legislation in the field of state aid* (Clarification No. 1-rr/dd, January 4). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN038748.html [in Ukrainian].