

підходу до санкцій, спрямованого на тих, хто несе відповідальність за політику або дії, що викликали рішення ЄС про введення санкцій. Цей перехід зумовлений гуманітарними міркуваннями, такими як негативний вплив широких санкцій на цивільне населення.

Дослідження також підкреслює складність розроблення санкційних режимів, залучення різних органів ЄС та центральну роль держав-членів у реалізації санкцій. Це відображає унікальну інституційну структуру ЄС, де прийняття рішень централизоване, але реалізація значною мірою залишається в компетенції держав-членів. Практичні висновки можуть вплинути на формування політики та юридичну практику, надаючи цінні інсайти для практиків, включаючи політиків, юристів та тих, хто займається реалізацією санкцій. Майбутні дослідження можуть глибше дослідити ефективність цільового підходу до санкцій та вивчити потенційні впливи санкцій ЄС на міжнародні торговельні регулювання та основних прав та свобод людини, а також можуть сприяти поточним дебатам про баланс між необхідністю ефективних санкцій та мінімізацією їхнього впливу на торгівлю та гуманітарні умови, збагачуючи академічний дискурс та політичну практику.

### Коротка анотація

**Анотація.** У статті розглядається питання еволюції регулювання санкцій Європейського Союзу (ЄС) та механізмів введення їх у дію, зосереджуючись на їх зростаючій інтеграції у Спільну зовнішню та безпекову політику (СЗБП) ЄС з початку 1990-х рр. Зазначається про перехід від широких санкцій до більш цільових заходів проти осіб і організацій, пов'язаних із політиками або діями, що викликають запровадження обмежувальних заходів. Для написання статті автор проаналізував типи санкцій ЄС, їхнє правове підґрунтя та взаємодію з міжнародними торговельними регулюваннями. Методологія включає детальний розгляд документів ЄС, керівних принципів та положень договорів, а також аналіз релевантних публікацій та досліджень.

**Ключові слова:** право ЄС, цільовий підхід, автономні санкції, Спільна зовнішня та безпекова політика, Національний компетентний орган, Європейська комісія.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2024

Стаття пройшла рецензування 31.05.2024

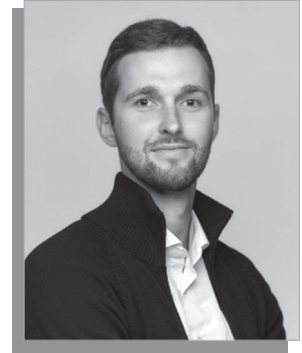
Статтю рекомендовано до опублікування 27.06.2024

**Рекомендоване цитування:** Honchar A. A. EU sanctions regulations: from proposal to enforcement. *Економічна теорія та право*. 2024. №2 (57). С. 71–82. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-57-2-71>.

**Suggested citation:** Honchar, A. A. (2024). EU sanctions regulations: From proposal to enforcement. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 2(57), 71–82. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-57-2-71>

**А. Я. ПІНЧУК**

аспірант кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків  
e-mail: [a.ya.pinchuk@nlu.edu](mailto:a.ya.pinchuk@nlu.edu)  
ORCID ID: [https://](https://orcid.org/0009-0007-2531-9586)  
[orcid.org/0009-0007-2531-9586](https://orcid.org/0009-0007-2531-9586)



## **ХАРАКТЕРИСТИКА КОНЦЕПЦІЇ ГІБРИДНИХ СТРУКТУР УНИКНЕННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ. АТАД 2<sup>1</sup>**

У статті досліджується загальна концепція гібридних структур уникнення сплати податків у контексті Директиви ЄС, що спрямована на протидію уникненню оподаткування (АТАД 2). Такі структури можуть використовуватися міжнародними корпораціями для зменшення податкового навантаження через розбіжності в національних податкових системах. Ці структури базуються на використанні відмінностей у класифікації юридичних осіб та фінансових інструментів різними країнами. Вказано орієнтовний розмір збитків, завданих бюджетам країн світу саме через застосування гібридних структур, а також наведено способи боротьби з ними. У статті викладено історичні передумови виникнення необхідності упровадження механізмів боротьби з гібридними структурами, проведено аналіз ключових положень АТАД 2, а також визначено характерні ознаки таких структур з акцентом на практичних аспектах. Окрім цього, у статті проаналізовано теперішній стан податкового законодавства України в частині механізмів боротьби з гібридними структурами, який потребує адаптації до положень АТАД 2 для розширення своєї ефективної дії.

**Ключові слова:** гібридні структури, механізми для боротьби, податкові зловживання, уникнення від оподаткування, АТАД, АТАД 2, BEPS.

**Постановка проблеми.** Дослідження інструментів для боротьби зі зловживанням податковими перевагами в транзакціях з іноземним елементом є, безумовно, актуальною темою для України та для світу в цілому. У першу

<sup>1</sup> © Пінчук А. Я., 2024. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

чергу, це пояснюється тим, що за даними Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), податкові зловживання щороку спричиняють збитки державам у розмірі 100–240 млрд дол. США, що є еквівалентом 4–10% сукупного доходу від податку на прибуток підприємств. Державний бюджет України, до прикладу, міг потенційно втратити податкові надходження в розмірі від 15 до 35 млрд грн за 2020–2021 рр., коли мультинаціональні корпорації здійснювали репатріації доходів під час пандемії COVID-19 [1]. Через такі збитки Україна та й інші держави світу не можуть ефективно розпоряджатися бюджетними коштами для розвитку економіки, соціальних програм і збільшення обороноздатності.

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

Ця теза підтверджується інформацією Міністерства фінансів України щодо того, що Мінфін, Державна податкова служба України та Програма ЄС із підтримки України з управління державними фінансами (EU4PFM) розпочали активну роботу у форматі робочих груп над підготовкою законодавчої бази у сфері оподаткування та податкового адміністрування, необхідної для вступу до Європейського Союзу (у тому числі ATAD і ATAD 2) від березня 2023 р.[2].

Окремі інструменти для боротьби зі зловживаннями податковими перевагами в транзакціях з іноземним елементом було висвітлено в нечисленних наукових дослідженнях українських науковців. Водночас концептуального дослідження комплексу вже існуючих в Україні інструментів боротьби з податковими зловживаннями та аналізу міжнародних тенденцій і найкращих

практик у рамках ЄС та ОЕСР, а також їхньої майбутньої гармонізації з національним законодавством України достатньою мірою не було проведено.

**Формулювання цілей.** Метою статті є аналіз інструментів для боротьби із зловживанням податковими перевагами в транзакціях з іноземним елементом у рамках законодавства ЄС (ATAD 2) та ініціатив, передбачених BEPS Action 2, здійснення аналізу міжнародних підходів і тенденцій для протидії таким зловживанням, формулювання висновків щодо ефективності таких інструментів і розроблення рекомендацій, що сприятимуть ефективній та гнучкій гармонізації останніх у законодавство України.

Для досягнення вказаної мети поставлено такі завдання: 1) визначити поняття основних інструментів для боротьби із зловживанням податковими перевагами; 2) здійснити класифікацію таких інструментів; 3) запропонувати ефективні шляхи до гармонізації з законодавством України міжнародних тенденцій у сфері упровадження інструментів для боротьби зі зловживанням податковими перевагами в транзакціях з іноземним елементом.

Емпіричну базу дослідження складають результати аналізу системи оподаткування, директив ЄС, програмних документів міжнародних організацій, Податкового кодексу України, теоретичні розробки зарубіжних науковців, чинні закони й інші нормативні акти України, нормами яких регулюються правовідносини в досліджуваній сфері. Для обґрунтування теоретичних висновків і достовірності емпіричних результатів дослідження застосовувались методи: аналізу та синтезу, логічний, історико-правовий, системний, функціонального аналізу, порівняльно-правовий, історико-логічний, статистичний, економіко-правовий, формально-юридичний, системно-структурний; сходження від абстрактного до конкретного, верифікації гіпотетичних суджень стосовно тих чи інших аспектів проблеми, що розглядається, та ін.

Застосування переліченого інструментарію дозволило проаналізувати історичну ретроспективу появи інструментів для боротьби із зловживанням податковими перевагами, виявити недоліки податкового законодавства, які не можуть повною мірою протистояти зловживанням у сфері оподаткування, тощо. Нормативну базу дослідження складають міжнародні правові акти та законодавство ЄС, міжнародні угоди України, акти національного законодавства, програмні та стратегічні документи тощо.

**Виклад основного матеріалу.** Абревіатура ATAD походить від поняття Anti-Tax Avoidance Directive № 2017/952 від 29 травня 2017 [3] (ATAD 2), що являє собою законодавчий акт Європейського Союзу, який регулює правовідносини, спрямовані на боротьбу зі специфічними інструментами для уникання сплати податків, а саме гібридними структурами. За допомогою ATAD 2

були внесені зміни до Директиви № 2016/1164 від 12 липня 2016 [4] (ATAD), яка вже регулювала певний обсяг питань, пов'язаних із гібридними структурами, але такий обсяг був обмежений як кількісно, у межах країн – членів ЄС, так і якісно, не всі види гібридних структур було передбачено. В ATAD 2 було враховано прогалини попередньої Директиви, чим було збільшено обсяг застосування інструментів для боротьби з гібридними структурами за межами ЄС та збільшено кількість можливих випадків використання різних видів гібридних структур.

Гібридні структури визначаються як структури, що дозволяють використовувати відмінності в податковому тлумаченні подібних (1) договірних / фінансових інструментів, (2) типів суб'єктів господарювання та (3) транскордонних трансфертів відповідно до законодавства двох або більше юрисдикцій для досягнення *подвійного неоподаткування* або тривалого відстрочення такого оподаткування, яке при досягненні декількох років економічно відображає схожий ефект [5].

Гібридні структури можуть істотно знизити податкове навантаження для платників податків. Незважаючи на те, що відсутні точні дані про конкретні збитки, завдані бюджетам країн світу саме через застосування гібридних структур, непрямі докази можуть свідчити про те, що такі суми є досить значними. Наприклад, у 2009 р. уряд Нової Зеландії заявив, що потенційні збитки, отримані через застосування таких структур, можуть дорівнювати 1,3 млрд євро. Уряд Італії заявив, що потенційні збитки, отримані через застосування таких структур, можуть дорівнювати 1,5 млрд євро, а уряд США наводить суми, що сягають 3,5 млрд євро [6].

Тому очевидним є той факт, що застосування запобіжних механізмів для боротьби з такими гібридними структурами є актуальним питанням для зменшення рівня збитків для бюджетів тих чи інших країн.

Перш ніж перейти до детального аналізу положень ATAD 2, потрібно врахувати історичний аспект появи подібних інструментів, адже актуальність цієї проблематики з'явилась задовго до набуття чинності ATAD та ATAD 2. Перші змістовні аналітичні матеріали, які описували критичність гібридних структур для бюджетів країн глобального світу з'явилися у 2010 р. у Звіті ОЕСР про «Протидію податковим ризикам, пов'язаним зі збитками минулих періодів у банківській сфері». Цей звіт був опублікований через критичну можливість маніпулювання збитками минулих періодів з боку банків, унаслідок чого бюджети країн світу втрачали кошти у вигляді корпоративних податків. ОЕСР, окрім акцентування на важливості розкриття банками відстрочених податкових активів за збитками минулих періодів у фінансовій

звітності, для можливості контролювати рівень збитків, які можуть бути перенесені в майбутні періоди, звернув увагу на потенційне зловживання банками при використанні фінансових інструментів як засобів перенесення прибутків або збитків до юрисдикцій, де вони можуть бути використані в податкових цілях [7].

На наше переконання, перенесення збитків за допомогою методів, передбачених у нормативних актах відповідних юрисдикцій, є цілком доцільним і правомірним засобом ефективного податкового планування, якщо таке перенесення було спричинене, наприклад, реорганізацією суб'єкта господарювання, тобто комерційною метою. Це твердження може знайти своє підтвердження в Податковому кодексі України (далі – ПК України), а саме в підп. 140.4.5, що регулює можливість перенесення збитків минулих періодів підприємства, що припиняється внаслідок реорганізації [8].

Незважаючи на це, як вбачається, вищенаведена норма ПК України є неефективною та не вирішує історичної проблеми сприйняття податковими органами України (далі – ДПС) подібних транзакцій, оскільки одним із критеріїв для можливості перенесення збитків минулих періодів є створення ліміту для таких збитків у сумі, що не перевищує суму власного капіталу платника податку, що припиняється. З практичної точки зору, таке обмеження майже повністю виключає можливість перенесення збитків для більшості випадків реорганізацій в Україні, оскільки вірогідність, що за наявності збитків минулих періодів сума власного капіталу (чистих активів) підприємства, що припиняється, буде додатною, є вкрай низькою, що певним чином спотворює інвестиційний клімат України.

Для з'ясування того, чи є таке формулювання результатом юридичної техніки низької якості чи іншої причини, потрібно аналізувати протоколи засідань робочих груп, профільних комітетів, урядових комісій на предмет розуміння, чи було проведено елементарні розрахунки в рамках гіпотетичної фінансової звітності умовного підприємства зі збитками, яке припиняється, та чи було враховано дані статистики реорганізацій в Україні. Після цього можна буде зробити відповідні висновки.

Повертаючись до Звіту ОЕСР, окрім перенесення збитків минулих періодів на користь іншого суб'єкта господарювання в результаті комерційної першо-причини, бувають випадки, коли ті чи інші банки намагаються використовувати інструменти з перенесення збитків у податкових цілях. Використання таких інструментів ще в 2010 р. викликало занепокоєння в ОЕСР, оскільки траплялися випадки, коли банківські установи певних юрисдикцій, маючи на балансі / податковому обліку збитки минулих періодів, не могли їх ефек-

тивно використовувати через відсутність достатнього рівня рентабельності. У подібних випадках такі банківські установи намагалися перенести збитки минулих періодів до прибуткових пов'язаних осіб / інвесторів з інших юрисдикцій, використовуючи різне податкове трактування організаційно-правових форм або податкових статусів таких підприємств [7].

Один з основних висновків цього Звіту був про те, що складність правил, які регулюють визначення збитків минулих періодів, а також потенційні можливості для банків використовувати відмінності між законодавчими нормами різних юрисдикцій шляхом застосування методів агресивного податкового планування, є самі по собі джерелом податкового ризику. При цьому одна з основних рекомендацій від ОЕСР для урядів країн полягала у важливості вжиття заходів з усунення прогалін у законодавстві щодо випадків, які дозволяли одним і тим же збиткам минулих періодів бути застосованими в двох і більше юрисдикціях декількома суб'єктами господарювання (банківськими установами) унаслідок відмінностей у податковому регулюванні [7].

Виходячи з вищенаведеного, можна дійти думки, що ще в 2010 р. ОЕСР розуміла важливість нейтралізації гібридних структур, які могли призвести до подвійного неоподаткування через відмінності між законодавчими нормами декількох країн. Проте можна прослідкувати такі фактори, що показали певну недосконалість такого Звіту на той момент, що і спричинило подальший розвиток цієї проблематики: 1) суб'єктну обмеженість, адже вона стосувалася виключно банківських установ; 2) об'єктну обмеженість, оскільки в зазначеному Звіті було проаналізовано використання тільки збитків минулих періодів як засобу застосування гібридної структури; 3) певні законодавчі обмеження в інструментах боротьби з гібридними структурами, оскільки вони стосувалися законодавчих норм окремих країн, без їхнього взаємного узгодження в рамках наднаціонального законодавства (директив ЄС або конвенцій для уникнення подвійного оподаткування).

Після цього у 2012 р. ОЕСР опублікувала Звіт «Інструменти гібридних структур», у якому вже було розкрито проблемні питання гібридних структур для широкого кола суб'єктів господарювання, не обмежуючись банківськими установами [6]. У цьому документі було проаналізовано основні елементи гібридних структур, наслідки таких структур для цілей оподаткування країн глобального світу, інструменти боротьби з ними тощо.

У цьому Звіті ОЕСР наводить такі елементи гібридних структур:

1. *Гібридні суб'єкти*: суб'єкти, які з точки зору оподаткування розглядаються як неоподатковані (*податково прозорі* – англ. *tax transparent*) в одній юрисдикції та оподатковані (*податково непрозорі* – англ. *tax opaque*) в іншій юрисдикції.

2. *Суб'єкти з подвійним резидентством*: суб'єкти, які є одночасно резидентами двох різних юрисдикцій для цілей оподаткування.

3. *Гібридні інструменти*: інструменти, юридичний статус яких тлумачиться неоднаково в різних юрисдикціях для цілей оподаткування. Зазвичай йдеться про фінансові інструменти, які визнаються борговими в одній юрисдикції, але в іншій визнаються такими, що впливають на капітал підприємства.

4. *Гібридні трансферти*: ці транзакції визнаються такими, що передбачають здійснення переходу права власності на відповідний актив для цілей оподаткування однієї юрисдикції, але не для цілей оподаткування іншої юрисдикції, що зазвичай визначає таку транзакцію як борговий фінансовий інструмент, що надається із забезпеченням виконання такого зобов'язання [6].

Щодо податкових наслідків, які досягаються застосуванням таких елементів гібридних структур, то ОЕСР визначає такі категорії:

1. *Схеми подвійного вирахування витрат (зменшення фінансового результату)*. Це випадки, унаслідок яких декілька суб'єктів різних юрисдикцій зменшують фінансовий результат до оподаткування на підставі однієї й тієї самої транзакції.

2. *Схеми одночасного вирахування витрат одним суб'єктом та невключення до оподаткованого доходу іншого суб'єкта*. Це випадки, унаслідок яких один суб'єкт здійснює зменшення фінансового результату в одній юрисдикції, зазвичай за допомогою процентів за кредитом, а суб'єкт-отримувач процентного доходу не включає такі нараховані проценти до оподаткованого доходу в іншій юрисдикції.

3. *Схеми отримання податкового кредиту (для цілей податку на доходи нерезидентів) для зарахування податків, сплачених за кордоном*. Це випадки, у яких суб'єкти отримують право на зарахування податків, сплачених за кордоном, які не були б доступні в повному або частковому обсязі такому суб'єкту, або які б супроводжувалися відповідним іноземним оподатковуваним доходом [6].

Виходячи з вищенаведеного, можна дійти проміжних висновків, що регулювання більшості з таких елементів гібридних структур відсутні в ПК України. При цьому в ПК України йдеться скоріше про надання визначення певних елементів, аніж їхнє регулювання з прив'язкою до транскордонних транзакцій. Як виняток можна провести паралель тільки між регулюванням правовідносин українських платників податків з елементом наведених гібридних структур – *гібридними суб'єктами* – та другою категорією податкових наслідків застосування гібридних структур – *«одночасне вирахування витрат одним суб'єктом та невключення до оподаткованого доходу іншого суб'єкта»*.



Мається на увазі 30%-ва податкова різниця, передбачена підп. 140.5.4 ПК України, яка збільшує фінансовий результат до оподаткування платника податку під час придбання товарів, у тому числі необоротних активів, робіт і послуг:

1. у нерезидентів, зареєстрованих у державах, включених до переліку держав, затвердженого Кабінетом Міністрів України (*низькоподатковій юрисдикції*);

2. у нерезидентів, організаційно-правову форму яких включено до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок із доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, у якій їх зареєстровано як юридичних осіб (*низькоподатковій організаційно-правовій формі*).

Унаслідок застосування вищенаведеної норми законодавець розумів, що є потенційний ризик визнання українським платником податків витрат, які зменшують фінансовий результат до оподаткування, але отримувач доходу, нерезидент, який (1) зареєстрований у низькоподатковій юрисдикції або (2) має низькоподаткову організаційно-правову форму, не визнає отриманий дохід, як оподаткований.

**Висновки.** У цій статті було проаналізовано загальну характеристику інструментів боротьби з гібридними структурами, наведено їхню класифікацію та основні риси. Проте вищенаведені приклади положень ATAD 2 не є висчерпними, оскільки такі норми беруть свій початок із BEPS Action 2 [5], який уперше висвітлив і врегулював проблематику застосування гібридних структур. У BEPS Action 2 передбачено й інші приклади застосування відповідних гібридних структур, які передбачені законодавством інших юрисдикцій.

Принагідно зазначаємо, що в положеннях податкового законодавства України більшою мірою відсутні елементи вищенаведених гібридних структур та інструментів боротьби з ними. Цим і зумовлена актуальність цієї тематики для майбутнього застосування положень ATAD 2 у правовому полі в рамках подальшої гармонізації України з законодавством ЄС та ініціативами ОЕСР. Ба більше, для набуття членства в рамках ЄС та ОЕСР упровадження таких законодавчих ініціатив для боротьби з гібридними структурами буде критичним. Це означає, що парламент та Уряд України мають провести суттєве податкове реформування та доповнити ПК України та підзаконні акти в частині боротьби з гібридними структурами.

Крім цього, пильну увагу до таких ініціатив потрібно звернути мультинаціональним корпораціям, зареєстрованим в Україні, які наразі, самі того не знаючи, можуть застосовувати ті чи інші гібридні структури. Це означає,

що такі корпорації мають уже зараз проводити ретельний аналіз своїх корпоративних і фінансових структур та, якщо гібридні структури наявні, вчиняти заходів для їхнього зникнення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення / уникнення оподаткування в Україні: 2021. URL: <http://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final.pdf> (дата звернення: 20.05.2024).
2. Розпочато активну роботу над підготовкою законодавчої та адміністративної бази України у сфері оподаткування і податкового адміністрування для вступу до Європейського Союзу. *Міністерство фінансів України*: офіц. сайт. 10.03.2023. URL: [https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato\\_aktivnu\\_robotu\\_nad\\_pidgotovkoiu\\_zakonodavchoi\\_ta\\_administrativnoi\\_bazi\\_ukraini\\_u\\_sferi\\_opodatkuvannia\\_ta\\_podatkovogo\\_administruvannia\\_dlia\\_vstupu\\_do\\_ievropeiskogo\\_soizu-3877](https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato_aktivnu_robotu_nad_pidgotovkoiu_zakonodavchoi_ta_administrativnoi_bazi_ukraini_u_sferi_opodatkuvannia_ta_podatkovogo_administruvannia_dlia_vstupu_do_ievropeiskogo_soizu-3877) (дата звернення: 20.05.2024).
3. Council Directive (EU) №2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) №2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries. *EUR-Lex*: офіційний сайт. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017L0952> (дата звернення: 20.05.2024).
4. Council Directive (EU) №2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. *EUR-Lex*: офіц. сайт. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164> (дата звернення: 20.05.2024).
5. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en) (дата звернення: 20.05.2024).
6. OECD. Hybrid Mismatch Arrangements Tax policy and Compliance issues. March 2012. URL: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf> (дата звернення: 20.05.2024).
7. OECD. Addressing Tax Risks Involving Bank Losses. 2010. URL: <https://www.oecd.org/tax/aggressive/46023583.pdf> (дата звернення: 20.05.2024).
8. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. №13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.05.2024).

## REFERENCES

1. Dubrovskiy, V., Cherkashyn, V., & Hetman, O. (2021). *Porivnialnyi analiz fiskalnoho efektu vid zastosuvannia instrumentiv ukhylennia/unyknennia opodatkuvannia v Ukraini: 2021 [Comparative analysis of the fiscal effect of the use of tax evasion/avoidance tools in Ukraine: 2021]*. <http://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final.pdf> [in Ukrainian].

2. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2023, March 10). *Rozpochato aktyvnu robotu nad pidhotovkoiu zakonodavchoi ta administrativnoi bazy Ukrainy u sferi opodatkuvannia i podatkovoho administruvannia dlia vstupu do Yevropeiskoho Soiuzu* [Active work has begun on the preparation of the legislative and administrative framework of Ukraine in the field of taxation and tax administration for accession to the European Union]. [https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato\\_aktivnu\\_robotu\\_nad\\_pidgotovkoiu\\_zakonodavchoi\\_ta\\_administrativnoi\\_bazi\\_ukraini\\_u\\_sferi\\_opodatkuvannia\\_ta\\_podatkovogo\\_administruvannia\\_dlia\\_vstupu\\_do\\_ievropeiskogo\\_soiuzu-3877](https://www.mof.gov.ua/uk/news/rozpochato_aktivnu_robotu_nad_pidgotovkoiu_zakonodavchoi_ta_administrativnoi_bazi_ukraini_u_sferi_opodatkuvannia_ta_podatkovogo_administruvannia_dlia_vstupu_do_ievropeiskogo_soiuzu-3877) [in Ukrainian].
3. EUR-Lex (2017, May 29). *Council Directive (EU) №2017/952 of 29.05.2017 amending Directive (EU) №2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017L0952>.
4. EUR-Lex (2016, July 12). *Council Directive (EU) №2016/1164 of 12.07.2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>.
5. OECD (2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2–2015 Final Report*. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en).
6. OECD (2012, March). *Hybrid Mismatch Arrangements Tax policy and Compliance issues*. <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf>.
7. OECD (2010). *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*. <https://www.oecd.org/tax/aggressive/46023583.pdf>.
8. Podatkovy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 No. 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated December 2, 2010]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Information of the Verkhovna Rada of Ukraine, 13*. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 27.05.2024

Стаття пройшла рецензування: 18.06.2024

Стаття рекомендована до опублікування: 27.06.2024

#### A. YA. PINCHUK

Graduate student at the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

### CHARACTERISTICS OF THE CONCEPT OF HYBRID TAX AVOIDANCE STRUCTURES. ATAD 2

**Problem setting.** The research of tools for fighting the abuse of tax advantages in transactions with a foreign element is definitely a relevant topic for Ukraine and the world as a whole.

**Recent research and publication analysis.** ATAD 2 initiatives provided for by EU legislation and initiatives provided for by BEPS Action 2 are not yet reflected either in the

legislation, or in the judicial practice of administrative proceedings, or in the legal doctrine of Ukraine.

**Paper objective.** The purpose of the article is to analyze the tools for fighting the abuse of tax advantages in transactions with a foreign element within the framework of EU legislation (ATAD 2) and the initiatives provided for by BEPS Action 2, to analyze international approaches and trends to opposition such abuses, to form conclusions on the effectiveness of these tools and development of recommendations that will contribute to their effective and flexible harmonization in the legislation of Ukraine.

**Paper main body.** Hybrid structures are defined as structures that allow the use of differences in the tax interpretation of similar (1) contractual/financial instruments, (2) types of business entities and (3) cross-border transfers under the laws of two or more jurisdictions with the purpose to achieve double non-taxation or long-term deferral of such taxation, which after several years economically reflects a similar effect. Hybrid structures can significantly reduce the tax burden for taxpayers.

The use of preventive mechanisms to fight against such hybrid structures is an urgent issue to reduce the level of losses for country budgets.

Regulation of most of the elements of hybrid structures defined in the OECD Report «Instruments of hybrid structures» is absent in the TC of Ukraine which is more about defining certain elements than regulating them concerning cross-border transactions.

**Conclusion of the research.** In the article the general characteristics of tools for fighting with hybrid structures were analyzed, their classification and main features were given. However, the examples of the provisions of ATAD 2 are not exhaustive, since such regulations originate from BEPS Action 2, which first clarified and regulated the issue of the application of hybrid structures. In BEPS Action 2, there are also other examples of the application of relevant hybrid structures, which are provided for by the legislation of other jurisdictions.

The Parliament and the Government of Ukraine should carry out significant tax reform and supplement the TC and by-laws in the fight against hybrid structures. Multinational corporations registered in Ukraine should pay close attention to such initiatives.

### Short Abstract for an article

**Abstract.** The general concept of hybrid tax avoidance structures in the context of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 2) is explored in the article. Such structures can be used by international corporations to reduce the tax burden due to differences in national tax systems. These structures are based on the use of differences in the classification of legal entities and financial instruments established by different countries. The approximate amount of losses caused to the budgets of different countries due to the use of hybrid structures is indicated, and methods of combating them are given. The historical prerequisites for the need to implement mechanisms to combat hybrid structures are outlined in the article, an analysis of the key provisions of ATAD 2 is carried out, and the characteristic

features of such structures are described with an emphasis on practical aspects. In addition, the current state of tax legislation of Ukraine in terms of mechanisms for combating hybrid structures, which requires adaptation to the provisions of ATAD 2 in order to expand its efficient impact, is analyzed in the article.

**Key words:** hybrid structures, mechanisms for fighting, tax abuse, tax avoidance, ATAD, ATAD 2, BEPS.

Article details:

Received: 27 May 2024

Revised: 18 June 2024

Accepted: 27 June 2024

**Рекомендоване цитування:** Пінчук А. Я. Характеристика концепції гібридних структур уникнення сплати податків. ATAD 2. *Економічна теорія та право*. 2024. №2 (57). С. 83–94. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-57-2-83>.

**Suggested citation:** Pinchuk, A. Ya. (2024). Kharakterystyka kontseptsii hibrydnykh struktur unyknennia vid splaty podatkov. ATAD 2 [Characteristics of the concept of hybrid tax avoidance structures. ATAD 2]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 2(57), 83–94. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-57-2-83> [in Ukrainian].