Пушкарьова Т.М.

Університет державної фіскальної служби України

Фоменко Ю.О.

Університет державної фіскальної служби України

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОТИДІЇ ПОДВІЙНОМУ ОПОДАТКУВАННЮ

Стаття присвячена дослідженню питань правового регулювання уникнення подвійного оподаткування, а саме надано характеристику поняття «офшорні зони», визначено причини подвійного оподаткування та шляхи вирішення зазначених проблем. Як відомо, податкові виклики сьогодення змусили світову спільноту зрозуміти, що жодна норма національного законодавства не дозволяє або ж не може вирішити податкові проблеми, а тому лише шляхом взаємодії між країнами можна досягнути створення дієвого й ефективного комплексу заходів, які б усунули всі нагальні податкові проблеми. Як зазначається у статті, План дій щодо протидії розмиванню оподатковуваної бази й виведенню прибутку з-під оподаткування є одним з основних заходів подолання проблеми розмивання податкової бази, узагалі є найбільш дієвим способом уникнення податкових втрат із боку держави. План дій щодо протидії розмиванню оподатковуваної бази й виведенню прибутку з-під оподаткування має на меті впровадження/розроблення стратегії податкового планування, тобто, якщо раніше фірми або компанії мали змогу уникнути оподаткування, то в даному разі цього зробити вони вже не зможуть, отже, державний бюджет не втратить надходження. У своїй основі План дій щодо протидії розмиванню оподатковуваної бази й виведенню прибутку з-під оподаткування передбачає досягнення трьох основних цілей: підвищення ступеня узгодженості податкових норм на міжнародному рівні; встановлення чітких вимог до учасників податкових відносин; підвищення прозорості та визначеності. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку та взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій щодо протидії розмиванню оподатковуваної бази й виведенню прибутку з-під оподаткування – обов'язкові чотири заходи із п'ятнадцяти запропонованих. Мінімальний стандарт Плану дій щодо протидії розмиванню оподатковуваної бази й виведенню прибутку з-під оподаткування матиме суттєвий вплив на оподаткування пасивних доходів (дивіденди, проценти, роялті) із джерелом походження з України, які виплачуються на користь нерезидентів, а також на оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні. План дій щодо протидії розмиванню оподатковуваної бази й виведенню прибутку з-під оподаткування спрямований на викорінення агресивних схем податкового планування, за допомогою яких міжнародні групи компаній штучно виводять свої доходи з високоподаткових країн у країни з низьким або нульовим оподаткуванням.

Ключові слова: офшорні зони, подвійне оподаткування, план дій БЕПС, мінімальний стандарт, прибуток.

Постановка проблеми. Останнє десятиліття у сфері оподаткування відзначилося багатьма як позитивними, так і негативними явищами. Серед останніх найбільш вагомою проблемою не лише для України, а й для всієї світової спільноти постає виведення коштів з-під оподаткування шляхом переведення їх в офшорні зони.

За оцінками Організації економічного співробітництва і розвитку, у результаті застосування шкідливих податкових практик країни втрачають

щорічно до 250 мільярдів доларів податкових надходжень. У Британії підраховали, що через проблему офшоризації кожного року втрачається від 7 до 20 трильйонів доларів податкових надходжень, що у відсотковому співвідношенні становить приблизно 10% британської економіки загалом. Ситуація в Україні не є кращою, оскільки, за альтернативними підрахунками міжнародної організації Global Financial Integrity, протягом останніх років з України до низькооподаткованих

юрисдикцій було виведено приблизно 116 мільярдів доларів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі питання правового регулювання протидії подвійному оподаткуванню досліджували такі науковці, як: С.С. Алексєєв, К.В. Андрієвський, В.Ю. Жданова, К.В. Маріхіна, Н.О. Мудрак, О.С. Олійник, С.В. Сарану, В.І. Теремецький та інші.

Постановка завдання. Необхідно звернути увагу на не вирішені раніше проблемні питання регулювання протидії подвійного оподаткування, тому постає потреба у виробленні такої податкової політики, яка б унеможливила виведення капіталів з-під оподаткування і запобігала втратам коштів, які можуть бути отримані завдяки внесенню податкових платежів.

Метою статті є дослідження формування ефективних підходів до вирішення проблемних питань стосовно усунення способів обходу податкового законодавства, протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку від оподаткування

Виклад основного матеріалу дослідження. Питання протидії подвійному оподаткуванню порушувалося міжнародною спільнотою з тих самих часів, коли поживався розвиток процесів міжнародного співробітництва. Багато міжнародних організацій із метою уніфікації підходів країн-учасниць щодо дій, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування, досліджували це питання, зокрема і вивчали та розробляли концепції постійного представництва й офшорних схем [1, с. 110].

Проблема виведення коштів у низькооподатковувані юрисдикції та поширення корпоративних схем, спрямованих на уникнення оподаткування, під час здійснення транскордонних операцій активізували міжнародну спільноту спрямувати власну діяльність на розроблення методів посилення захисту національних грошових ресурсів. Останнім вагомим кроком у цьому напрямі було розроблення Плану протидії розмиванню податкової бази й виведення прибутку з-під оподаткування Організацією економічного співробітництва та розвитку спільно з «Великою двадцяткою» [2].

Як відомо, за останні 15 років з України виведено приблизно 170 мільярдів американських доларів. Кожна країна світу має свою унікальну систему державного та фіскального управління, тому випадки торгівлі через офшорні зони притаманні фактично всім державам.

Уперше термін “offshore” (дослівний переклад – «поза берегом») з’явився в американській

пресі наприкінці 50-х рр. XX ст. Ішлося про фінансову структуру, яка звільнилася від оподаткування через розміщення свого офіса поза межами Сполучених Штатів Америки (далі – США) [3, с. 172].

Необхідно зазначити, що офшорна зона – це країна чи окремі території країн, де на державному рівні для певних типів компаній, власниками яких є іноземці, встановлено значні пільги з оподаткування, частково або цілком знято митні й торговельні обмеження, знижені або відсутні вимоги до бухгалтерського обліку й аудиту [4].

Так, необхідно визначити причини поширення виведення прибутку в офшорні зони з-під оподаткування та розмивання оподатковуваної бази. Насамперед до головних чинників, які сприяють скоєнню цих дій, можна віднести такі: тягар податкового навантаження і неефективність фіскальної політики, несприятливий інвестиційний клімат і потужні мотиви до експорту капіталу за кордон, високі інвестиційні ризики та використання офшорних схем для приховування факту володіння інвестиційними об’єктами в Україні, криміналізація економіки і використання офшорних схем для відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом.

Як відомо, в офшорних зонах немає обмежень на вивіз валюти, фірми можуть вільно відкривати депозити в іноземній валюті в банках, мають право робити й одержувати платежі в будь-якій валюті без жодних обмежень.

Водночас в офшорних зонах пільговий режим визначається також відсутністю валютних обмежень, митних зборів і зборів для інвесторів, а також низьким рівнем статутного капіталу. Найчастіше він просто декларується, а мінімальний розмір зазвичай не встановлюється.

Як офшорні юрисдикції найчастіше виступають невеликі незалежні держави чи відособлені території, що володіють особливим державно-правовим статусом. Це можуть бути самоврядні володіння метрополії, орендована територія чи державне утворення, що дотепер має статус колонії. Влади цих юрисдикцій стимулюють розвиток сектора офшорних послуг із метою залучення іноземного капіталу, збільшення зайнятості населення і підвищення ділової активності. Режим, близький до офшорного, може використовуватись у спеціальних економічних зонах, районах портів і аеропортів. Водночас реєстрацію підприємств офшорного типу здійснюють не тільки «карликові» юрисдикції, але й деякі цілком респектабельні держави (серед них Ірландія, Швейцарія) чи окремі території в їх складі [3, с.175].

Як відомо, число офшорних зон у світі можна визначити лише умовно, оскільки щороку одні зникають або припиняють функціонування, а інші з'являються. Найбільш повний список офшорних зон 2019 р., що визнає наша держава, наведений у розпорядженні Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р «Про віднесення держав до переліку офшорних зон», зі змінами та доповненнями [5].

Необхідно зазначити, що інвестиційна привабливість різних офшорних зон залежить від умов реєстрації й оподатковування. Крім того, Форумом фінансової стабільності розвинутих країн встановлено рейтинг офшорних зон за ступенем їхньої надійності.

До першої групи належать: Гонконг, Сінгапур, Люксембург, Швейцарія, Дублін, Гернси, острів Мен і Джерсі.

Друга група – Андорра, Бахрейн, Барбадос, Бермуди, Гібралтар, Лабуан, Макао, Мальта, Монако.

Третя група – Ангілья, Антигуа і Барбуда, Аруба, Беліз, Британські Віргінські острови, Кайманові острови, острови Кука, Коста-Рика, Кіпр, Ліван, Ліхтенштейн, Панама, Багами [6].

Варто зазначити, що чинник сприятливого інвестиційного клімату країн другої та третьої груп відіграє важливу роль у виборі об'єктів інвестування українськими господарськими суб'єктами.

Як приклад можна навести дослідження двох американських неурядових організацій – Center for Tax Justice та U.S. Public Interest Research Group Education Fond, проведене у 2015 р. П'ятсот найбільших американських корпорацій тримають в офшорах понад 2,1 трильйони доларів прибутків. У разі повернення цих коштів до США корпораціям довелося б сплатити додатково 620 мільярдів доларів податків. Найбільшу суму на закордонних рахунках має корпорація Apple – понад 181 мільярд доларів, за нею конгломерат General Electric зі 119 мільярдами «офшорних» доларів, а також Microsoft, яка тримає на закордонних рахунках 108,3 мільярдів доларів [6].

Із вищезазначеного можна зробити висновок, що існує проблема великої кількості офшорних зон, тому доцільно розглянути способи протидії цьому.

Нині одним із головних шляхів протидії є План дій щодо протидії розмиванню оподаткованої бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – План дій БЕПС) – це проєкт, метою якого є вирішення проблем, що виникають

унаслідок невідповідності наявних принципів національного та міжнародного оподаткування глобальному характеру сучасних моделей торгівлі та бізнесу. План дій БЕПС був запропонований Організацією економічного співробітництва та розвитку у 2015 р., і сам термін «БЕПС» тлумачиться як «ерозія та зменшення прибутку». У своїй основі План дій БЕПС передбачає досягнення трьох основних цілей: підвищення ступеня узгодженості податкових норм на міжнародному рівні; встановлення чітких вимог до учасників податкових відносин; підвищення прозорості та визначеності. Характеризуючи його структурні особливості, необхідно зазначити, що він налічує 15 заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від оподаткування [7].

Як відомо, з 1 січня 2017 р. Україна також приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), взявши на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій БЕПС (далі – MLI) – обов'язкові чотири заходи із п'ятнадцяти запропонованих.

Необхідно зазначити, що MLI розроблено з метою реалізації положень Плану дій БЕПС у частині дотримання мінімального стандарту виконання цього Плану та пропонує внесення змін до чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підписання одного документа без внесення змін до кожної із чинних угод. За умов дотримання по суті й успішної реалізації положень Плану дій БЕПС країнами-учасниками проєкту БЕПС замість двостороннього процесу повторних переговорів та довготривалого укладання договорів MLI надасть змогу заходам боротьби з БЕПС набрати силу протягом кількох місяців [8].

Водночас мінімальний стандарт включає обов'язкову реалізацію таких заходів:

1. Шкідливі податкові практики або шкідливі пільгові режими – Крок 5 Плану дій БЕПС – це пільгові правила оподаткування, які застосовуються в деяких країнах (зокрема, офшорах) до холдингів і штаб-квартир міжнародних корпорацій, до доходів від фінансування й лізингу, судноплавства, страхової та банківської діяльності, до доходів від об'єктів інтелектуальної власності.

2. Включення правил запобігання зловживанню угодою до чинних угод про уникнення подвійного оподаткування.

3. Удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації із трансферт-

ного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією.

4. Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів – Крок 14 Плану дій БЕПС, тобто поліпшення механізмів врегулювання податкових спорів [9].

Необхідно зазначити, що 28 лютого 2019 р. Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» (“MLI”) [10].

MLI наділене суттєвим впливом на оподаткування пасивних доходів (дивіденди, проценти, роялті) з джерелом походження з України, які виплачуються на користь нерезидентів, а також на оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні.

Отже, уже з 1 січня 2020 р. застосування пільгових ставок відповідно до Конвенцій під час виплати пасивних доходів на користь резидентів країн, що ратифікували MLI, потребує проходження «тесту основної мети» та виконання додаткових умов, передбачених MLI.

Основним недоліком чинної податкової системи є її спрямування на подолання дефіциту бюджету шляхом вилучення доходів суб'єктів господарювання, офшоризація є цілком очевидною. Крім того, у результаті проведеного аналізу сплати податків великими підприємствами, як резидентами, так і нерезидентами, варто зазначити, що більшість із них стабільно подають звітність із від'ємним значенням об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств, який є одним з основних для загального режиму оподаткування. Водночас такі платники щорічно сплачують за кордон пасивні доходи у вигляді дивідендів, процентів тощо в розмірах, що облі-

ковуються мільярдами гривень, та через застосування положень податкових конвенцій не утримують із таких виплат жодного податку або ж утримують у мінімальних розмірах. Отже, гостро постає питання про врегулювання даної проблеми на законодавчому рівні. Так, беручи до уваги те, що процес офшоризації є нагальною проблемою не лише для України, а й для інших держав, варто впроваджувати колективні механізми протидії даній проблемі, зокрема приєднатися й виконати План дій БЕПС. Крім того, на національному рівні серед можливих шляхів боротьби з виведенням коштів із країни було б доцільно розглянути проєкт і ухвалити Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал, імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку за кордон», яким пропонується протидіяти офшоризації шляхом заміни податку на прибуток податком на виведений капітал.

Висновки. Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що, зважаючи на досвід країн, які впровадили і виконали більшість вимог Плану дій БЕПС, Україна в межах MLI повинна активно впроваджувати і реалізовувати дані положення, зокрема приєднання до Єдиного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією шляхом Багатосторонньої конвенції для виконання кроку 13 Плану дій БЕПС, який включає в себе обмін інформацією між країнами. У свою чергу, для підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів вважаємо за необхідне розробити та запустити Модуль навчання для співробітників ДПС і платників податків. З метою усунення подвійного оподаткування пропонуємо створити Єдиний реєстр угод про уникнення подвійного оподаткування, анулювати угоди з тими країнами, які приєдналися до Плану дій БЕПС, і ратифікували багатосторонню Конвенцію.

Список літератури:

1. Шенгель А.Д. Становлення та розвиток інституту постійного представництва: податково-правовий аналіз. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса, 2018. С. 110–113.
2. BEPS Actions. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (дата звернення: 22.02.2020).
3. Манзюк О.О. Негативні наслідки діяльності офшорних зон та шляхи їх подолання в Україні. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2013. № 2 (15). С. 172–177.
4. Аналіз функціонування офшорних зон та шляхи подолання наслідків їх негативного впливу на економіку України. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/25.pdf (дата звернення: 22.02.2020).
5. Про віднесення держав до переліку офшорних зон : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р. Дата оновлення: 22.02.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80>.

6. Офшори в законі : аналітика. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-polytics/1994528-ofsori-v-zakoni.html> (дата звернення: 22.02.2020).
7. Understanding BEPS from tax avoidance to digital tax challenges. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI\(2019\)642258_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf) (дата звернення: 22.02.2020).
8. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/249982923> (дата звернення: 22.02.2020).
9. BEPS. Ключові аспекти для України. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/tax/beps/Deloitte_BEPS.pdf (дата звернення: 22.02.2020).
10. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : Закон України від 28 лютого 2019 р. № 2692–VIII. Дата оновлення: 22.02.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#n2>.

Pushkarova T.M., Fomenko Yu.A. LEGAL REGULATION OF COUNTERACTION DOUBLE TAXATION

The article is devoted to the research of the issues of legal regulation of avoidance of double taxation, namely, it describes the concept of “offshore zones”, identifies the causes of double taxation and ways of solving these problems. The tax challenges of today have made the global community realize that no rule of national law alone allows or does not solve tax problems, and most likely, it is only through interaction between countries that a viable and effective comprehensive package of measures can be achieved that would eliminate all pressing tax issues. As noted in the article, the BEPS Action Plan is currently one of the leading ways of overcoming the problem of erosion of the tax base and generally serves as the most effective way of avoiding tax losses by the state. The BEPS Action Plan aims to introduce / develop a tax planning strategy, that is, if previously companies or companies were able to avoid taxation, in this case they would no longer be able to do so and the state budget would not lose revenue. At its core, the BEPS envisages the achievement of three main goals: increasing the degree of harmonization of tax standards at the international level; establishing clear requirements for participants in tax relations; increasing transparency and certainty. Ukraine has joined the Organization for Economic Co-operation and Development's (OECD) Extended Cooperation Program and has pledged to implement the so-called minimum standard of the BEPS Action Plan – a mandatory four-out of fifteen proposed. MLI will have a significant impact on the taxation of passive income (dividends, interest, royalties) originating in Ukraine, paid in favor of non-residents, as well as on the taxation of permanent representative offices of non-residents in Ukraine. The BEPS Action Plan is aimed at eradicating aggressive tax planning schemes by applying which international groups of companies artificially withdraw their income from high tax countries to low or zero tax countries.

Key words: offshore zones, double taxation, BEPS action plan, minimum standard, profit.