

**SECTION 2
ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS;
FINANCIAL LAW; INFORMATION LAW**

**СЕКЦІЯ 2
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС;
ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО**

УДК 347.73:336.153.2

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**



*Швагер Ольга Андріївна,
асистент кафедри цивільно-правових дисциплін
та фінансового права ННІ права,
Сумський державний університет*

Стаття присвячена дослідженню питань правового регулювання уникнення подвійного оподаткування, а саме надано характеристику поняттю «подвійне оподаткування», визначено причини подвійного оподаткування та шляхи вирішення зазначених проблем.

На фоні економічної глобалізації національне законодавство не завжди встигає адекватно реагувати на зміни, що відбуваються у міжнародному середовищі, внаслідок ускладнення процесів діяльності компаній, транснаціональних корпорацій, пришвидшення потоків капіталу та активного розвитку цифрової економіки. Всі перелічені фактори сприяють створенню умов для уникнення оподаткування, передусім компаній, що функціонують не лише на внутрішньому ринку, але і на міжнародному, що підриває авторитет існуючих податкових систем.

Авторами проаналізовано підходи до визначення причин подвійного оподаткування, серед яких: 1) визнання одного і того ж суб'єкта (юридичної або фізичної особи) резидентом у двох або більше країнах; 2) кваліфікація одного і того ж доходу/ майна таким, що має джерело походження у двох або більше країнах; 3) різниця у дефініціях, класифікаціях доходів між державами; 4) різниця у порядку та розмірах заліку понесених витрат; 5) обкладення одного і того ж доходу/ майна у одній державі на підставі критерію президенства, а в іншій - у відповідності до законодавства про джерело доходів; 6) відсутність у внутрішньому законодавстві однієї із зацікавлених держав положень про залік окремих видів податків, сплачених у іншій зацікавленій державі.

Одним із аспектів, що розглядаються, є розроблений Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку план BEPS, що має на меті впровадження/розробку стратегії податкового планування, тобто якщо раніше фірми або компанії мали змогу уникнути оподаткування, то в даному випадку цього зробити вони вже не зможуть і державний бюджет не втратить надходження. Він спрямований на викорінення агресивних схем податкового планування, застосовуючи які міжнародні групи компаній штучно виводять свої доходи з високо податкових країн (де вони генеруються) в країни з низьким або нульовим оподаткуванням.

Ключові слова : подвійне оподаткування, платник податку, ставка податку, законодавство Європейського Союзу, уніфікація, гармонізація.

Shvager O. A. Actual Issues of Legal Regulation of Avoidance of Double Taxation in Ukraine. The article is devoted to the study of issues of legal regulation of avoidance of double taxation, namely, the description of the concept of "double taxation" is given, the reasons of double taxation and ways of solving these problems are determined.

Against the backdrop of economic globalization, national legislation is not always able to adequately respond to changes taking place in the international environment as a result of the complication of companies' processes, transnational corporations, acceleration of capital flows and the active development of the digital economy. All of these factors contribute to the creation of conditions for tax avoidance, primarily companies operating not only in the domestic market but also internationally, which undermines the credibility of existing tax systems.

The authors analyze approaches to determining the causes of double taxation, among which: 1) the recognition of one and the same entity (legal or natural person) by a resident in two or more countries; 2) the qualification of the same income / property as having a source of origin in two or more countries; 3) the difference in definitions, classifications of incomes between states; 4) the difference in the order and amount of the incurred expenses; 5) imposition of the same income / property in one state on the basis of the presidential criterion, and in the other - in accordance with the legislation on the source of income; 6) the absence of provisions in the domestic law of one of the interested States regarding the recording of certain types of taxes paid in another interested state.

One of the aspects considered is BEPS, which aims to implement / develop a tax planning strategy, that is, if firms or companies had previously been able to avoid taxation, and then they would not be able to do so in the given case. The state budget will not lose revenue. It is aimed at eliminating aggressive tax planning schemes, using which international group companies artificially deduct their incomes from high taxation countries (where they are generated) into low or zero taxation countries.

Keywords : double taxation, taxpayer, tax rate, European Union legislation, unification, harmonization.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економічних відносин характеризується поглибленням міждержавних зв'язків у сфері виробництва товарів, робіт, послуг і появою нових фінансових інструментів, що змушує країни Європейського Союзу (ЄС) та України з метою набуття домінуючого положення на ринках включатися у процес міжнародної конкуренції з національними господарствами для залучення капіталів та інвестицій. При цьому інтеграція цих країн у світову фінансову систему призводить до виникнення конкуренції податкових систем і режимів оподаткування різних країн.

В ході конкурентної боротьби у різних суб'єктів, що беруть участь в системі світогосподарських зв'язків, накопичується негативний досвід використання податкових переваг різних країн, з'являється можливість маніпулювання недоліками національних законодавств. Все це призводить до виникнення в правовому середовищі таких явищ, як подвійне оподаткування, і пов'язані з ним ухилення від сплати податків і легалізація (відмивання) злочинних доходів, які отримали широке поширення в ході здійснення господарських операцій як всередині країни, так і в зовнішньоекономічній діяльності.

Метою даної статті є аналіз існуючих підходів до визначення особливостей міжнародного подвійного оподаткування та системи його врегулювання в країнах ЄС та України; виявлення необхідності комплексного підходу до вирішення проблем ухилення від сплати податків і легалізації

(відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, аналіз рекомендацій та пропозицій щодо вдосконалення механізму захисту прав і свобод платників податків шляхом системного аналізу норм міжнародного податкового права і європейського досвіду протидії недобросовісній податковій практиці, враховуючи положення плану BEPS, розробленого Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку (далі - ОЕСР).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність проблем оподаткування зумовлює увагу до них як науковців, так і представників експертного середовища, серед яких можемо виокремити В. Андрущенко, З. Варналія, Т.Єфименко, І. Лютого. Їх роботи загалом присвячені теоретичним і практичним аспектам удосконалення податкової системи, зокрема України. Питання гармонізації національних податкових систем тою чи іншою мірою розглядаються в роботах багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Питанням аналізу окремих положень плану BEPS присвячені роботи С.С. Брехова, Н.В. Андреюк, А.А. Грінько та інших.

Виклад основного матеріалу. В умовах глобалізації, що визначає парадигму світового економічного розвитку, країни ЄС стали рухатися в напрямку уніфікації правових систем і інтеграції, а потім і гармонізації регулюючих функцій в податковій сфері. Для здійснення узгодженої наднаціональної політики і координації міжнародних податкових відносин, зазначені

держави виробили нову стратегію, спрямовану на реалізацію принципів субсидіарності мінімальної гармонізації.

Це дозволяє визнати правомочність іноземних норм і зарубіжних контролюючих органів. Одночасно спостерігається зближення правової та організаційної основ податкової діяльності між Україною та державами-членами ЄС.

У даний час інтеграційний характер взаємин з ЄС дозволяє вітчизняному законодавцю істотно скоригувати правові норми, що стосуються питань усунення міжнародного подвійного оподаткування відповідно до стандартів ЄС. А правозастосовним органам при вирішенні відповідних спорів спиратися на рішення Європейського Суду з прав людини та враховувати практику Суду ЄС.

У зв'язку з цим, виникає необхідність в теоретичних розробках, що визначають:

по-перше, елементи системи врегулювання міжнародного подвійного оподаткування, їх функціонування в умовах добросовісної (рівноправної) і недобросовісної (згубної) міжнародної податкової конкуренції, а також особливості формування даного інституту;

по-друге, специфіку ухилення від сплати податку, способи легалізації кримінальних доходів, і основні міжнародні інструменти протидії відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом.

Подвійне оподаткування - це оподаткування одного податкового об'єкта окремого платника одним (чи аналогічним видом) податком або збором за один і той же період (податковий період) [1].

Щодо законодавчого аспекту уникнення подвійного оподаткування, відповідно до статті 103 Податкового кодексу України, застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку

дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу [2].

Вивчення практики багатьох країн щодо вирішення податкових спорів дозволяє виділити наступні причини міжнародного подвійного оподаткування:

1) визнання одного і того ж суб'єкта (юридичної або фізичної особи) резидентом у двох або більше країнах;

2) кваліфікація одного і того ж доходу/ майна таким, що має джерело походження у двох або більше країнах;

3) різниця у дефініціях, класифікаціях доходів між державами;

4) різниця у порядку та розмірах заліку понесених витрат;

5) обкладення одного і того ж доходу/майна у одній державі на підставі критерію президенства, а в іншій - у відповідності до законодавства про джерело доходів;

6) відсутність у внутрішньому законодавстві однієї із зацікавлених держав положень про залік окремих видів податків, сплачених у іншій зацікавленій державі.

Розбіжності у законах про податки та збори можуть стати причиною не лише подвійного оподаткування, але і ухилення від сплати податків. Тому дана проблема є актуальною і досліджуваною як урядами багатьох країн, так і міжнародними організаціями.

Організація Економічного Співробітництва та Розвитку розробила План з протидії розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування – BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

BEPS - це стратегії запобігання механізмам податкового планування, які використовують прогалини та невідповідність податковим правилам для штучного переміщення прибутку в місцях з низьким рівнем оподаткування або без оподаткування. У рамках всеохоплюючої системи більш ніж 100 країн та юрисдикцій співпрацюють для реалізації заходів плану BEPS. План носить рекомендаційний характер і до нього можуть приєднатися будь-які країни. У плані передбачено 15 конкретних дій. Мета плану полягає у стратегії податкового планування, тобто якщо раніше фірми або компанії мали змогу уникнути оподаткування, то в даному випадку цього зробити вони вже не зможуть і державний бюджет не втратить надходження. Він спрямований на викорінення агресивних схем податкового планування, застосовуючи які

міжнародні групи компаній штучно виводять свої доходи з високо податкових країн (де вони генеруються) в країни з низьким або нульовим оподаткуванням [3].

Одним із дій плану є уніфікація договорів про уникнення подвійного оподаткування. Тобто, в усіх країнах-учасниках будуть однакові (більш чіткі та технічно досконалі) правила та стандарти. Положення старих двосторонніх договорів буде замінено новими. Тому деякі виплати між резидентами цих країн можуть здійснюватися без податкових пільг і почнуть обкладатися податками в тій країні, з якої здійснюється виплата. Ідея - полягає у перегляді існуючих податкових інструментів і створенні нових. Для прикладу коротко візьмемо про п. 2 - Нейтралізація "гібридних схем". Тут мається на увазі ситуація т.зв. "Подвійного неоподаткування". У таких ситуаціях певний вид доходу міжнародної групи компаній може не підпадати під оподаткування в жодній країні (ні в країні реєстрації компанії, ні в країні генерування доходу). Наприклад, відсотки по кредиту в одній країні користуються правом на податкове вирахування (тобто вважаються витратами платника податків) в той час як в країні, в яку перераховуються ці відсотки, такі виплати вважаються такими, що не підлягають оподаткуванню. На думку ОЕСР такі ситуації необхідно повністю виключити шляхом уніфікації правил оподаткування - для того, щоб такі доходи оподатковувалися хоча б в одній країні.

Україна ж взяла курс на адаптацію окремих принципів BEPS до національного законодавства, включаючи:

- Запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (Крок 3 BEPS);
- Запровадження додаткової звітності з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній (Крок 13 BEPS);
- Вдосконалення правил стосовно обмеження витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами – нерезидентами (Крок 4 BEPS);
- Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування (Крок 6 BEPS);
- Запобігання уникненню статусу постійного представництва (Крок 7 BEPS);
- Приєднання до автоматичного обміну фінансовою інформацією [4].

Кроки 6 та 14 Мінімального стандарту Плану дій BEPS дозволять удосконалити механізми боротьби зі штучним використанням податкових переваг міжнародних конвенцій з метою виведення прибутку з-під оподаткування. Відповідні зміни внесуть одночасно у понад 60 діючих міжнародних

конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

Дія BEPS відіб'ється, передусім, на тих, хто проводить транзакції або створює за кордоном компанії з єдиною метою — ухилитися від сплати податків. Наприклад міжнародні фінансові операції можуть бути визнані такими, що підлягають оподаткуванню. Через прогалини та неузгодженості в національному і міжнародному податковому законодавстві міжнародні компанії зменшують або уникають зобов'язань по сплаті податку на прибуток. Таким чином країни втрачають надходження до бюджету. За даними ОЕСР високоподаткові країни щорічно недоотримували податки на суму 200-250 млрд. дол [5].

Основною схемою агресивного податкового планування в Україні є виплата пасивних доходів (проценти та роялті) за кордон на пов'язану особу - нерезидента. Платник податків включає їх до складу витрат підприємства і відповідно віднімає від доходу з метою зменшення бази оподаткування податком на прибуток підприємств. Офшорна компанія заробляє кошти, сплачує з них помірні податки за місцем реєстрації і перераховує кошти далі на іншу офшорну компанію [6].

В Україні на сьогоднішній день впроваджені вже два з цих чотирьох інструментів. По-перше, розкрита інформація про бенефіціарів власників компаній. Важливо підкреслити, що Україна першою в світі запровадила і розкрила публічно такий реєстр.

Разом з тим, у нас не запроваджено автоматичний обмін інформацією за стандартом CRS і не затверджені правила КІК, без яких імплементація ініціатив BEPS неможлива, оскільки для того, щоб отримати інформацію про рахунки наших резидентів за кордоном, потрібно почати обмінюватися з країнами податковою інформацією в автоматичному режимі. А для того, щоб обкладати податком виявлені за кордоном доходи наших резидентів, необхідно встановити правила КІК.

Впровадження стандарту CRS (єдиного стандарту звітності) з міжнародного обміну податковою інформацією в національні законодавства відбувається за допомогою підписання двосторонніх міжнародних договорів або ж багатосторонніх конвенцій з питань автоматичного обміну податковою інформацією. Далі з подальшою ратифікацією угоди місцевим парламентом і приведення внутрішнього законодавства у відповідність з цим міжнародним документом.

Згідно з основним принципом правил КІК – певний тип доходів контрольованої іноземної

компанії (КІК) оподатковується з боку тієї держави, податковим резидентом якої є контролююча особа компанії (пропорційно її частці в компанії). Під поняттям «контроль» мається на увазі пряма або непряма участь у капіталі іноземної компанії і відповідний вплив від такої участі при розподілі прибутку компанії. Мета - протидія виведення прибутку резидентів на рівень дочірніх компаній у низько податкових юрисдикціях. Багато країн ввели досить суворе законодавство щодо правил КІК, що, по суті, позбавляє сенсу застосовувати офшорні схеми.

Вона передбачає, що фізичні особи, які задекларують частки у КІК, будуть звільнені від застосування штрафних санкцій за порушення режиму іноземного інвестування за кордон та легалізації часток у КІК.

НБУ також запропонував провести валютну амністію для того, щоб бізнес мав стимул декларувати контроль над іноземною компанією. Але на сьогоднішній день ці законодавчі ініціативи залишаються лише ініціативами.

Також у вітчизняне податкове законодавство вбудовані анти-офшорні «запобіжники», наприклад, правило тонкої капіталізації (п. 140.1. ПКУ.) встановлює ліміт, вище якого виплата відсотків здійснюється не витратами, а з доходів підприємства. Запровадження правил тонкої капіталізації сприяло спрощенню залучення фінансування великими компаніями та уникнення оптимізації малими компаніями, і таким чином були створені умови для залучення в Україну реальних інвестицій.

Був прийнятий указ президента «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» від 28 квітня 2017р. В ньому повідомляється про створення відповідної робочої групи з метою підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за

кордон з урахуванням міжнародних документів, прийнятих ОЕСР. Крім того, Кабінету Міністрів доручено активізувати роботу по долученню України до програми ОЕСР щодо автоматизованого обміну податковою інформацією [7].

Висновки. Проблема подвійного оподаткування продовжує залишатися досить актуальною сучасних умовах розвитку держав та їх економічного та правового співробітництва. Вона спричиняє серйозні перешкоди для юридичних осіб, які отримують доходи закордоном або які володіють майном закордоном.

Багатократність оподаткування спочатку проявилася як внутрішньодержавна проблема оподаткування та пов'язана безпосередньо із генезисом національних фіскальних систем, на початкових етапах розвитку яких стягнення податків з одного і того ж самого об'єкту (з одних і тих самих платників) було розповсюдженою практикою. Проте на сьогодні ця проблема є міжнародною і є предметом дослідження міжнародного фінансового права та міжнародного податкового права.

Розробкою окремих питань окресленої вище проблеми займаються не лише уряди та урядові організації, але і міжнародні організації. Напрацювання в цій галузі є достатньо важливими для покращення інвестиційного клімату країн та економічного становища суб'єктів господарювання різних країн.

Розглянутий у дослідженні аспект діяльності ОЕСР в частині розробки плану BEPS дозволяє стверджувати, що на сьогоднішній день даний проект є достатньо успішним прикладом напрацювань між різними державами загальних уніфікованих правил по протидії подвійному оподаткування, зменшенню проблем розмивання податкової бази та переміщенню прибутків та створенню сприятливих умов для розвитку бізнесу.

Використана література :

1. Юридична енциклопедія: В 6 т. /Редкол.: Ю70 Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. — К.: «Укр. енцикл.», 1998. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://leksika.com.ua/13680808/legal/podviyne_opodatkovannya.
2. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page17>.
3. About the Inclusive Framework on BEPS [Заголовок з екрану] – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.
4. Проект BEPS. Розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування [Заголовок з екрану] – Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/about-beps.html>.
5. Що означає для України приєднання до BEPS? [Заголовок з екрану] – Режим доступу: <https://agropolit.com/news/5669-scho-oznachaye-dlya-ukrayini-priyednannya-do-beps>.

6. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: Висновки та рецепти для України [Заголовок з екрану] – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar_dosv-1761d.pdf.

7. Ольга Решетник: в світле майбутнє без офшорів. План BEPS для України [Заголовок з екрану] – Режим доступу: <https://news.finance.ua/ua/news/-/411302/olga-reshetnyk-v-svitle-majbutnye-bez-ofshoriv-plan-beps-dlya-ukrayiny>.