

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів вчених, узагальнено зарубіжний досвід усунення подвійного оподаткування. Наголошено, що наразі існує необхідність у вдосконаленні існуючих засобів контролю з боку податкових органів за належним використанням норм податкового законодавства платниками податків, що є загальною тенденцією в державах – членах ОЕСР, але здійснення такого кроку є неможливим без проведення чіткого розмежування понять, які застосовуються в податковому праві, з метою обмеження кількості випадків агресивного податкового планування. Зроблено висновок, що за сучасних умов поглиблення глобалізаційних процесів в економіці й ускладнення форм провадження господарської діяльності податкові органи повинні володіти дієвим арсеналом засобів у частині забезпечення контролю за сплатою податків і зборів. Лише за таких умов стає можливим належне фінансування виконання державою власних функцій. Водночас порядок застосування таких засобів повинен бути чітко визначений з метою забезпечення дотримання балансу інтересів держави і платників податків. Особлива роль при цьому відводиться нормам, спрямованим на запобігання таким моделям поведінки платників податків, у яких вимоги податкового законодавства формально дотримуються, однак їх цілі виходять за межі тих, що передбачалися законодавцем під час прийняття відповідної норми. Про загрозливі масштаби подібної практики в українських реаліях свідчить той факт, що за підрахунками експертів щорічні втрати Державного бюджету від використання з метою виведення капіталу норм лише за договором про уникнення подвійного оподаткування між Україною й Кіпром можуть становити до 3 млрд доларів США. Звідси постає очевидною потреба у вдосконаленні існуючих засобів контролю з боку податкових органів за належним використанням норм податкового законодавства платниками податків, що є загальною тенденцією в державах – членах ОЕСР. Але здійснення такого кроку є неможливим без проведення чіткого розмежування понять, які застосовуються в податковому праві, з метою обмеження кількості випадків агресивного податкового планування.

Ключові слова: усунення, оподаткування, подвійне оподаткування, законодавство.

The article, based on the analysis of scientific views of scientists, summarizes the foreign experience of eliminating double taxation. It is emphasized that there is a need to improve the existing means of control by the tax authorities over the proper use of tax legislation by taxpayers, which is a general trend in OECD member countries, but such a step is impossible without a clear delineation of concepts used in taxation. right, in order to limit the number of cases of aggressive tax planning. It is concluded that in the current conditions of deepening globalization processes in the economy and complicating the forms of economic activity, tax authorities should have an effective arsenal of funds in terms of ensuring control over the payment of taxes and fees. Only under such conditions does it become possible for the state to properly finance the performance of its own functions. At the same time, the procedure for using such means must be clearly defined in order to ensure compliance with the balance of interests of the state and taxpayers. A special role is given to the norms aimed at preventing such models of behavior of taxpayers, in which the requirements of tax legislation are formally complied with, but

their goals go beyond those envisaged by the legislator when adopting the relevant norm. The threatening scale of this practice in the Ukrainian reality is evidenced by the fact that experts estimate that the annual losses of the State Budget from the use of norms to withdraw capital from the double taxation agreement between Ukraine and Cyprus alone can reach \$ 3 billion. Hence the obvious need to improve the existing means of control by the tax authorities over the proper use of tax legislation by taxpayers, which is a general trend in OECD member states. But such a step is impossible without a clear delineation of the concepts used in tax law, in order to limit the number of cases of aggressive tax planning.

Key words: *elimination, taxation, double taxation, legislation.*

Постановка проблеми. Ухилення від сплати податків – це негативне явище, що виявляється як на національному, так і на міждержавному рівнях. Як уже зазначалося, прагнення держави забезпечити публічні інтереси з наповнення державного бюджету викликають конфлікт з приватними інтересами платників податків розпоряджатися всією сумою отриманого доходу. Як підкреслює С. С. Биков, природний конфлікт інтересів 2-х суб'єктів податкових правовідносин – держави і платника податків, індукційований опортунізмом останнього, є найбільш характерною рисою податкових правовідносин, конфліктність яких позначається на змісті норм права, що впорядковують такі правовідносини, основними функціями яких стає примушування платників податків до виконання покладених на них обов'язків, створення несприятливих умов для тих, які прагнуть ухилитися від обов'язку зі сплати податків. Антагонізм приватних і публічних інтересів між платниками податків і державою неминує призводити до прагнення платників податків ухилитися від зазначеного прямого обов'язку [1, с. 91].

Стан дослідження. Проблематика ухилення від подвійного оподаткування неодноразово потрапляло у поле зору різних науковців. Зокрема цьому питанню приділялась увага у працях: Ю.Г. Дем'янчука, С.А. Баєва, В.В. Карпова, Л.Л. Лазебник, І.А. Ларютіної, І.Ю. Петраша, С.В. Петкова, Є. Я. Сорокіної, С. Ф. Сутиріна, В. К. Шкарупи та ін. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі малодослідженим є зарубіжний досвід усунення подвійного оподаткування.

Саме тому метою статті є: узагальнити зарубіжний досвід усунення подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. На початку дослідження варто відзначити, що розмежування діяльності фізичних і юридичних осіб за ухилення від сплати податків, а також розмежування термінів «ухилення» й «уникнення» варіюється від того, як визначаються поняття «офшори» й «податкова гавань». У більшості випадків офшор («ті, що діють поза територією країни») – це невеликі материкові країни, як-от: Гібралтар, Ліхтенштейн, Люксембург, Монако, Андорра або острівні держави (Бермудські острови, Республіка Сейшельські острови, Співдружність Багамських островів). Вони протиставляються загальному режиму оподаткування й передбачають наявність найбільш пільгових умов для останнього. Крім вищевикладеного, подібні юрисдикції встановлюють різного роду заборони й обмеження стосовно розкриття й надання інформації про фінансові операції учасників компанії. Схожі умови є привабливими і для інших іноземних компаній.

Однак необхідно відзначити, що не тільки окремі держави використовують пільгові моделі оподаткування. Пільгова модель має місце на території тих держав, які використовують традиційні системи оподаткування. Це такі адміністративні одиниці, як Макао й Гонконг (Китайська Народна Республіка), острів Мадейра (Португалія), Вайомінг, Делавер (США), Гебридські, Шетландські, Оркнейські острови, острови Уайт, Англіс, Сіллі (Сполучене Королівство Великобританії і Північної Ірландії), Женева, Нешеталь, Цуг (Швейцарія). Проте на даний час ці адміністративні одиниці заперечують можливість обміну інформацією в податкових цілях.

На сьогоднішній день немає точного визначення поняття «податкова гавань». Наприклад, ОЕСР наголошує, що «податковими гаванями» є країни, що мають низькі податкові ставки на деякі види податків і яким притаманні певні характеристики, а саме: а) брак транспарентності; б) захищеність на законодавчому рівні банківської таємниці; в) брак правових підстав для здійснення обміну податковою інформацією; г) заборона на ведення комерційної діяльності на відповідній території, й на використання місцевих ресурсів; д) низькі вимоги, що пред'являються до юридичній особі одержання нею правового статусу [2].

Прийнято виділяти декілька різних зон, що встановлюють пільгове оподаткування залежно від таких ознак:

- доходи, в принципі, не оподатковуються або не оподатковуються тв., що отримують резиденти за межами даної держави;
- надаються пільги або повністю звільняються від оподаткування деякі види діяльності компаній;
- податкові пільги надаються лише компаніям певної організаційно-правової форми або тільки компаніям-нерезидентам [3, с. 52].

Неоднозначно сприймається світовою спільнотою створення податкових систем, в основі яких лежить пільгове оподаткування. Зазвичай подібні дії розцінюються як недобросовісна податкова конкуренція у зв'язку з тим, що потенційні платники податків ідуть в офшорні юрисдикції.

У 2000 р. ОЕСР представила початковий список країн, яким, на її переконання притаманні ознаки «податкових гаваней». Важливо розрізняти список «податкових гаваней» ОЕСР (*OECD Tax Haven List*) і «чорний список» ОЕСР (*OECD black list*). Ця організація постійно приділяє величезну увагу обміну податковою інформацією і виключає готові до співпраці країни із цього списку. Чимало країн, спочатку включених у «чорний список» ОЕСР, протестували щодо цього у зв'язку з появою стосовно них негативної репутації, висловлювали свою готовність до співробітництва і прагнули укласти угоди про обмін інформацією (ТІЕА) і про уникнення подвійного оподаткування.

Нині такі юрисдикції, як Бермудські, Сейшельські, Антильські й Кайманові острови, Кіпр, острів Мен, Мальта, Маврикій, Нідерланди вже надали ОЕСР офіційні зобов'язання про поступове скасування режимів пільгового оподаткування на своїх територіях, а також зобов'язання за податковим співпраці, зокрема, щодо обміну інформацією в податкових цілях.

Провідні зарубіжні економісти, характеризуючи поняття «податкова гавань», описують його наступним чином: це будь-яка низькоподаткова країна, яка має за мету залучення капіталу, а також країна з низькими податковими ставками або з неіснуючими податками (*non-existent taxes*) [2].

При уникненні податків має місце використання платником податків норм права, що дають можливість одержання податкових пільг на законних підставах. Поняття «уникнення» корелює з поняттям «податкове планування», в той час як ухилення від податків полягає в порушенні податкового законодавства.

Ухилення від сплати податків можна охарактеризувати заходами, задіяними для скорочення збитку, що завдається в результаті подібної діяльності. У більшості випадків втрати прибуткового податку, що стягується з фізичних осіб, пов'язують, як уже зазначалося, з ухиленням і вузьким розумінням поняття «податкова гавань», в той час як втрати податку на прибуток корпорацій виникають як при законному уникненні оподаткування, так і при незаконному ухиленні від оподаткування.

Ухилення від оподаткування часто є проблемою, що має місце через брак інформації, а тому дієвим засобом боротьби із цим явищем можуть стати санкції, спрямовані на поліпшення якості й обсягів інформації, обмін якою здійснюється податковими адміністраціями в рамках угод про уникнення подвійного оподаткування [4, с. 24]. У свою чергу, боротьба з уникненням оподаткування може бути заснована на змінах, внесених у внутрішнє податкове законодавство держав. За приклад можна навести пропозицію колишнього президента США Б. Обами, яка полягає у проведенні міжнародних перевірок інтернаціональних корпорацій. Частково відповідні положення раніше вже були закріплені в законопроекті, представленому на 110-му засіданні Конгресу США. Постійний підкомітет Сенату США із розслідувань був залучений у міжнародні податкові розслідування з 2001 р.

Діяльність щодо ухилення від сплати податків набуває настільки величезних масштабів, що може бути порівняна з тіньовою економікою, яка діє в більшості сфер, включаючи галузі добувної промисловості, сфери банків і фінансів, авіації, морського транспорту, засобів комунікації, фармацевтики, телебачення, торгівлі товарами, а також військової промисловості. Через, так би мовити, замкнуту природу цього явища неможливо з точністю окреслити масштаби цієї проблеми, проте нижченаведені факти допомагають скласти уявлення про її обсяги:

- принаймні, половина всієї світової торгівлі проходить через податкові гавані;
- урядом Великобританії встановлено, що 60 % міжнародної торгівлі проходить через внутрішньофірмові угоди [5; 224]. А це означає, що компанії, здійснюючи операції із самими

собою, провадять ці угоди через податкові гавані, що дозволяє знизити або навіть установити нульові податкові ставки з податку на прибуток. Подібні операції найчастіше мають місце тільки на папері;

- обсяг активів, що містяться в офшорах, безподаткових або низькоподаткових юрисдикціях, було оцінено в 11 трлн доларів США, що становить більше ніж однієї третини світового внутрішнього валового продукту [6];

- усередині 70-х років XX ст. налічувалося близько 25 податкових гаваней. У 2003 р. Міжнародний валютний фонд назвав уже понад 60 податкових гаваней і офшорних фінансових центрів;

- стрімке зростання чисельності осіб, які мають крупний приватний капітал, а також збільшення кількості компаній, що здійснюють комерційну діяльність на міжнародній арені. За даними, наданими ЮНКДАТ (Орган Генеральної Асамблеї ООН), у 90-ті роки налічувалося близько 37 000 міжнародних компаній і 175 000 зарубіжних філій. До 2003 р. їх число збільшилося до 64 000 і 870 000 (відповідно);

- обсяг коштів, щорічно проходять через податкові гавані, становить приблизно 7 трлн. доларів США, що еквівалентно світовому обсягу проданих товарів і послуг, що надаються [7, с. 3];

- кількість офшорних компаній обчислюється мільйонами, і це, причому, без урахування незліченних трастів і фондів.

Незрівнянно важко оцінити втрати бюджетів унаслідок ухилення від сплати податків, проте деякі держави, які провадять дослідження цієї проблеми, надають свої зведені дані. Наприклад, США оцінює збиток, що наноситься офшорами, приблизно в 100 трлн доларів на рік [8, с. 1].

Податкові гавані були описані колишнім директором з фінансових питань Міжнародного валютного фонду як *«fiscal termites – фінансові терміти»*, а їх роль була позначена як наріжний камінь процесу глобалізації, що дозволяє міжнародним компаніям виключити себе частково або повністю із системи встановлених податків. Практика ухилення від оподаткування завдає значної шкоди інтересам розвинених країн, однак для економіки країн, що розвиваються ця згубна податкова практика є набагато більшою проблемою. Важливим аспектом в усуненні подвійного оподаткування й у боротьбі з міжнародним ухиленням від сплати податків є розуміння витоків, а також фундаментальних засад цих явищ, що полягають у їх правовому регламентуванні, що, у свою чергу, знаходить відбиття в податковому праві [9, с. 23–30].

Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування передбачає прийняття відповідних правових норм, що не допускають можливість цього виду оподаткування. Правова регламентація уникнення останнього здійснюється за допомогою укладення міжнародних договорів, що стосується цього явища або шляхом прийняття внутрішньодержавних нормативно-правових актів, які передбачають запобігання подвійному оподаткуванню.

Конструкція «усунення подвійного оподаткування» має 2 значення – вузьке й широке. У вузькому сенсі вона означає застосування спеціальних методів, що дозволяють урахувати раніше сплачений податок з однієї і тієї ж податкової бази за один і той же податковий період при повторному оподаткуванні. Правове регламентування усунення подвійного оподаткування вимагає прийняття певних правових норм, на підставі яких можливість подвійного оподаткування доходів усувається шляхом застосування методів, які дозволяють урахувати раніше сплачений податок при повторному оподаткуванні. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування здійснюється як в рамках національного, так і міжнародного права. У широкому розумінні це поняття включає в себе як заходи з усунення подвійного оподаткування, яке вже виникло (з метою його усунення), так і заходи щодо запобігання цьому виду оподаткування (з метою його уникнення).

З метою не допустити можливість міжнародного подвійного оподаткування держави укладають двосторонні або багатосторонні міжнародні договори, що передбачають або усунення подвійного оподаткування, або способи його уникнення. Можливе також його усунення на рівні міжнародних організацій, міжнародних союзів (приміром, у рамках Європейського Союзу) та інших об'єднань держав [10, с. 24–25].

Висновок. Таким чином, за сучасних умов поглиблення глобалізаційних процесів в економіці й ускладнення форм провадження господарської діяльності податкові органи повинні володіти дієвим арсеналом засобів у частині забезпечення контролю за сплатою податків і зборів. Лише за таких умов стає можливим належне фінансування виконання державою власних функцій. Водночас порядок застосування таких засобів повинен бути чітко визначений з метою

забезпечення дотримання балансу інтересів держави і платників податків. Особлива роль при цьому відводиться нормам, спрямованим на запобігання таким моделям поведінки платників податків, у яких вимоги податкового законодавства формально дотримуються, однак їх цілі виходять за межі тих, що передбачалися законодавцем під час прийняття відповідної норми. Про загрозливі масштаби подібної практики в українських реаліях свідчить той факт, що за підрахунками експертів щорічні втрати Державного бюджету від використання з метою виведення капіталу норм лише за договором про уникнення подвійного оподаткування між Україною й Кіпром можуть становити до 3 млрд доларів США. Звідси постає очевидною потреба у вдосконаленні існуючих засобів контролю з боку податкових органів за належним використанням норм податкового законодавства платниками податків, що є загальною тенденцією в державах – членах ОЕСР. Але здійснення такого кроку є неможливим без проведення чіткого розмежування понять, які застосовуються в податковому праві, з метою обмеження кількості випадків агресивного податкового планування.

Список використаних джерел:

1. Быков С. С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью. *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 2014. № 1. С. 90–99.
2. Gravelle J. G. Tax Havens: International Tax avoidance and Evasion. *National Tax Journal*. 2009. Vol. 62, No 4. P. 727–753. URL: <https://www.jstor.org/stable/41790645> (Last accessed: 27.10.2020).
3. Кетнерс К., Лукашипа О. Налоги в Европейском союзе и Латвии: сравнительный анализ и практические рекомендации Рига : Merkurij's Lat, 2010. 376 с.
4. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Брызгалин В. В. Методы налоговой оптимизации. Москва : Аналитика-Пресс, 2001. 176 с.
5. Sullivan M. Proposals to Fight Offshore Tax Evasion, Part 3. *Tax Notes*. 2009. May 4. P. 516–520.
6. Lopatin M. Tax Avoiders rob wealth of nations. *The Observer*. 2002. November 17. URL: <https://www.theguardian.com/business/2002/nov/17/corporateaccountability.theobserver> (Last accessed: 27.10.2020).
7. Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication / Oxfam GB. Oxford : Oxfam International, 2000. 22 p. URL: <http://iffoadatabase.trustafrica.org/iff/bp-tax-havens-010600-en.pdf> (Last accessed: 27.10.2020).
8. Dividend Tax Abuse: How Offshore Entities Dodge Taxes on U.S. Stock Dividends : Staff Report, september 11, 2008 / Senate U.S., Permanent Subcommittee on Investigations. Washington, D.C., 2008. 77 p. URL: <https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/091108DividendTaxAbuse.pdf> (Last accessed: 27.10.2020).
9. Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Моск. гос. ин-т междунар. отношений (Ун-т) МИД РФ. Москва, 2015. 187 с.
10. Климентьева В. Г. Финансово-правовое регулирование устранения двойного налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Моск. гос. юрид. акад. им. О. Е. Кутафина. Москва, 2009. 216 с.