

ОПОДАТКУВАННЯ КОРПОРАЦІЙ В КОНТЕКСТІ ПРИЄДНАННЯ УКРАЇНИ ДО ПЛАНУ BEPS: ВЕКТОРИ ЙМОВІРНИХ ЗМІН

Розглянуто історію міжнародного податкового співробітництва у світлі поширення процесів розмивання бази оподаткування корпорацій та виведення прибутків. Охарактеризовані напрями реалізації плану дій BEPS, спрямовані на виключення або мінімізацію юридичних прогалів, які могли б використовуватися транснаціональними компаніями для уникнення оподаткування. Розглянута співпраця нашої країни з ОЕСР та її результати. Обґрунтована доцільність подальших законодавчих змін з метою приєднання України до міжнародних зусиль у напрямку прозорості оподаткування корпорацій, протидії зменшенню податкової бази та виведенню прибутків.

Ключові слова: оподаткування корпорацій, план BEPS, протидія зменшенню бази оподаткування, трансфертне ціноутворення, міжнародне співробітництво у податковій сфері.

Постановка проблеми. Останнім часом спостерігається фокусування уваги і політиків, і ЗМІ, і громадянського суспільства по всьому світу до схем мінімізації податкових платежів, які здебільшого застосовують транснаціональні корпорації (ТНК), вдало використовуючи, зокрема, недосконалість двосторонніх податкових угод. З'являється все більше закликів до повноцінного перегляду нинішніх норм стосовно корпоративного оподаткування компаній. Адже податкова політика є активним засобом економічного впливу, з одного боку, на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, науково-технічні удосконалення та ін., а з іншого - на рівень доходів бюджету країн.

Аналіз останніх 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 таких вітчизняних та зарубіжних економістів, як О.Білорус, Л.Демиденко, А.Соколовська, К.Вогель, Г.Майлс, Й.Оссава та інші.

Невирішені частини проблеми. Проте складність і багатогранність питань оподаткування обумовлює необхідність вирішення масиву завдань, пов'язаних не лише з податковою конвергенцією країн, а й з агресивною податковою політикою корпорацій, спрямованою на уникнення від оподаткування. Подальшого дослідження потребують питання міжнародного податкового співробітництва у світлі поширення процесів розмивання бази оподаткування корпорацій та виведення прибутків.

Мета статті. Метою даної статті є обґрунтування необхідності законодавчих змін з метою приєднання України до міжнародних зусиль у напрямку прозорості оподаткування корпорацій, протидії зменшенню податкової бази та виведенню прибутків як передумови забезпечення стійкого економічного зростання економіки держави з одночасним

збільшенням сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів

Результати дослідження. Міжнародне співробітництво у податковій сфері має свою історію, яка свідчить про намагання світового співтовариства протистояти викликам, які виникали на різних етапах розвитку світової економіки.

Становлення і розвиток ТНК у 20-х роках минулого століття поставило перед Лігою націй завдання по вирішенню питання про правове регулювання їх оподаткування. Результатом роботи експертів були рекомендації щодо укладання дво- та багатосторонніх міжнародних податкових угод з метою уникнення подвійного оподаткування доходів і майна ТНК.

Пізніше над вирішенням проблем у сфері оподаткування працювали як комітети ООН, так і інші міжнародні організації, включаючи Організацію економічної співпраці та розвитку (ОЕСР). У підсумку у 1963 р. була опублікована Типова конвенція про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу, в якій вперше країнам було рекомендовано у податкових угодах зазначати, що дохід від іноземних інвестицій має обкладатися податком у тій країні, де він був отриманий. Надалі приймалися численні модельні конвенції, які розвивали положення даної резолюції, врегульовували ті чи інші нагальні питання [1].

Процеси глобалізації наприкінці минулого століття, зокрема створення єдиного економічного простору, вимагали гармонізації оподаткування. Однак, процес ухиляння корпорацій від оподаткування шляхом використання прогалін у взаємодії різних податкових систем, і, особливо, за рахунок існування юрисдикцій низького оподаткування, продовжується. Хоча цей процес є складним і довготривалим, європейські країни робили і роблять все можливе задля впровадження нових податкових технологій з метою вдосконалення державної податкової політики.

На рівні відповідних міжнародних організацій з'являється все більше закликів до повноцінного перегляду існуючих норм стосовно корпоративного оподаткування.

Економічні проблеми європейських країн у 90-х роках ХХ ст. – бюджетний дефіцит, зростання державного боргу, небезпека розпаду зони євро і національного дефолту окремих країн - призвели до активізації політики протидії ухилянню від сплати податків у ЄС. У результаті ґрунтовних досліджень в 1998 році організацією ЄС був представлений звіт «Недобросовісна податкова конкуренція: глобальна проблема, що виникає», у якому викладені критерії визначення недобросовісної податкової конкуренції, значна увага приділена пільговим режимам оподаткування в тих чи інших юрисдикціях, та визначені країни, які так чи інакше сприяють недобросовісній конкуренції шляхом розмивання податкової бази [2].

Подальші виклики для міжнародного співтовариства у сфері оподаткування пов'язані зі стрімким розвитком інформаційних технологій, поширенням цифрової економіки у ХХІ ст. Слід зазначити, що цифрова економіка характеризується безпрецедентною залежністю від нематеріальних активів, масовим використанням даних, широким впровадженням різноманітних бізнес-моделей, а також труднощами у визначенні юрисдикції виробництва цінностей, що створює додаткові перешкоди у визначенні країни та бази оподаткування прибутку підприємств.

Всі зазначені фактори призводять до мінімізації податкових зобов'язань ТНК, побудови таких схем бізнес-процесів, які уможливають отримання пільг одночасно в

декількох країнах і неоподаткування прибутків у міжнародному масштабі. Деякі транснаціональні корпорації використовують стратегії, що дозволяють їм платити всього 5% корпоративних податків, в той час як малий бізнес сплачує до 30% [3].

Відповіддю міжнародного співтовариства на ці виклики стали кроки у напрямку виключення або мінімізації юридичних прогалів, які могли б використовуватися транснаціональними компаніями для уникнення оподаткування. У лютому 2013 р. ОЕСР та країнами G20 був прийнятий план BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) по боротьбі із розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутків, а в липні того ж року план дій по його реалізації, який включає 15 конкретних кроків і встановлює часові рамки для їх реалізації [4,5].

Ці документи спрямовані на те, щоб, з одного боку, дати країнам інструменти для того, щоб прибуток корпорацій оподатковувався за місцем його виникнення, тобто створення вартості, а з іншого – більшу визначеність бізнесу щодо застосування та дотримання стандартизованих міжнародних податкових правил. План BEPS базується на принципах: забезпечення узгодженості норм внутрішніх законодавств, які впливають на транскордонну діяльність корпорацій; змін в існуючих міжнародних стандартах задля забезпечення вирівнювання умов оподаткування; підвищення прозорості і визначеності для бізнесу та урядів

Перші звіти, а також рекомендації, які значною мірою стосувалися країн, що розвиваються, були представлені ОЕСР вже восени 2014 р. на Глобальному форумі з питань прозорості та обміну інформацією. На ньому була викладена своєрідна дорожня карта, поетапна програма для розширення участі країн, що розвиваються, у новому глобальному стандарті для автоматичного обміну інформацією між юрисдикціями [6].

Впродовж 2015 року продовжувалась робота по реалізації плану дій BEPS за такими напрямками: 1) оподаткування у сфері електронної комерції (крок 1); узгодження міжнародних правил оподаткування (кроки 2-5); відновлення міжнародних стандартів та порядку використання податкових пільг, які не призводять до подвійного неоподаткування (кроки 6-7); забезпечення відповідності трансфертного ціноутворення принципу створення вартості (кроки 8-10, 13); впровадження прозорості, стабільності та прогнозованості оподаткування (кроки 11-12, 14); впровадження визначених узгоджених підходів до оподаткування (крок 15).

Країни ОЕСР і G20 почали формування тимчасової групи, відкритої для участі усіх держав, по веденню переговорів про укладення багатостороннього документа щодо реалізації впорядкування податкових угод, пов'язаних з проектом BEPS (це передбачає внесення змін до більш, як 3000 двосторонніх податкових угод по всьому світу).

Водночас здійснювалися кроки у напрямку поліпшення стандартів трансфертного ціноутворення, посилення прозорості податкових документів за рахунок розробки і використання шаблонів звітності для транснаціональних корпорацій з оборотом понад 750 млн євро в країнах реєстрації. З 2016 року вони мають надавати податковій адміністрації стандартизовану інформацію про доходи, нараховані і сплачені податки, наряду з деякими показниками діяльності, а вже у 2017 році почнеться обмін цими документами між країнами [7]. У жовтні був опублікований звіт, у якому підведені підсумки роботи за всіма пунктами плану BEPS [8].

Україна стала учасником Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей у 2013 році. Співпраця нашої країни з ОЕСР продовжилась

підписанням у 2014 р. Меморандуму про взаєморозуміння щодо зміцнення співпраці між ОЕСР і Україною [9], у 2015 р. плану дій по зміцненню цієї співпраці, а також проведенням в рамках заходів ОЕСР Дня України.

Одним із вагомих результатів цієї співпраці стало подальше вдосконалення податкового законодавства країни у напрямку посилення контролю за податковими надходженнями корпорацій, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення. Першим законодавчим актом, в якому були введені поняття трансфертного ціноутворення, пов'язаних осіб, контрольованих та співставних операцій, був прийнятий 4 липня 2013 р. Закон України № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [10].

У жовтні 2014 р. був прийнятий Закон України № 1701-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» [11], яким вносилися зміни до ряду нормативно-правових актів з метою підвищення прозорості інформації про структуру власності суб'єктів господарювання. За цим законом юридичні особи зобов'язувалися не лише встановлювати свого кінцевого бенефіціарного власника, але й регулярно оновлювати і зберігати інформацію про нього

У грудні цього ж року був прийнятий Закон України № 72-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» [12], в якому вносилися зміни до Податкового кодексу, спрямовані не лише на вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, а й на усунення суперечностей, які існували в попередніх редакціях. Подальші зміни законодавства у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням відбулися у липні 2015 р. прийняттям Закону № 609-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [13]. В ньому, зокрема, уточнені поняття контрольованих та неконтрольованих операцій, умов, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу "витагнутої руки", а також розміри штрафів за несвоєчасне або некоректне подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення.

Проте на черговому Глобальному форумі, що відбувся у березні цього року, і на якому наголошувалося про зростання кількості країн в усьому світі, які зголосилися привести у відповідність до міжнародного стандарту свої податкові документи для можливості обміну інформацією за запитом, про Україну не згадувалося. На цьому Форумі були також виділені рейтинги країн за ознакою відповідності окремих елементів податкового законодавства міжнародному стандарту [14].

Реалізація цих міжнародних стандартів, яку підтримують вже 96 країн, значною мірою сприяє боротьбі з ухиленням від сплати податків, а також досягненню якомога ширшого міжнародного співробітництва та підвищенню прозорості корпоративних структур, механізмів і фінансової інформації. Перевірка українського податкового законодавства на предмет відповідності міжнародним стандартам була попередньо запланована на другу половину 2015 року, проте зараз перенесена вже на 2018 рік. Набуття Україною членства в ОЕСР відкриває для неї перспективи не лише збільшення податкових надходжень, але й покращення інвестиційного клімату за рахунок прозорості оподаткування.

Це нарешті зрозуміли і високопосадовці країни, про що свідчить виданий у травні цього року Указ президента «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» [15]. 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.

Реалізація цих рішень могла б не лише підвищити прозорість ведення бізнесу українськими компаніями, але й оподатковувати в Україні корпорації, що належать українським резидентам, але зареєстровані у низькоподаткових юрисдикціях. Це стане можливим завдяки впровадженню кроку 13 плану BEPS, яким компанії зобов'язуються подавати у податкові органи додатково звіти про активи, доходи, прибутки, податкові виплати, співробітників, функції компанії, тощо у розрізі країн.

Беззаперечним позитивом закріплення обов'язковості такого звіту на законодавчому рівні в Україні буде ймовірно збільшення податкових надходжень в Україну від діяльності корпорацій, які належать українським резидентам, але зареєстровані за межами України.

Висновки. Підводячи підсумок, можна констатувати, що нам, по-перше, слід активізувати зусилля з адаптації українського законодавства до вимог плану дій BEPS. По-друге, терміново напрацьовувати механізми, які дадуть нам змогу долучитися до автоматичного обміну інформацією; прийняти участь у розробці і підписанні відповідної багатосторонньої міжнародної угоди, що дозволить уникнути у майбутньому довгих окремих переглядів кожного двостороннього документа. Країни, які підпишуть цю багатосторонню угоду до кінця 2016 року, зможуть одночасно внести всі зміни, запропоновані у рамках BEPS, у всі діючі двосторонні угоди.

Література.

1. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>.
2. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (April 1998). [Електронний ресурс] // Режим доступу: www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf.
3. OECD urges stronger international co-operation on corporate tax. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>.
4. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1.
5. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1.
6. OECD and G20 pursue efforts to curb multinational tax avoidance and offshore tax evasion in developing countries. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/oecd-and-g20-pursue-efforts-to-curb-multinational-tax-avoidance-and-offshore-tax-evasion-in-developing-countries.htm>
7. First steps towards implementation of OECD/G20 efforts against tax avoidance by multinationals. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/first-steps-towards-implementation-of-oecd-g20-efforts-against-tax-avoidance-by-multinationals.htm>.
8. BEPS 2015 Final Reports. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>.

9. Меморандум взаєморозуміння між Урядом України і Організацією економічного співробітництва та розвитку щодо поглиблення співробітництва від 07.10.2014. [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966_003.

10. Закон України № 408-VII від 4.07.2013 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/408-18>

11. Закон України № 1701-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» від 14.10.2014. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1701-18>.

12. Закон України № 72-VIII від 28.12.2014 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням». [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/72-19>

13. Закон України № 609-VIII від 15.07.2015 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/609-19>

14. New Global Forum peer reviews highlight ever-increasing compliance with tax transparency standards. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/transparency/new-global-forum-peer-reviews-highlight-ever-increasing-compliance-with-tax-transparency-standards.htm>.

15. Указ президента України №180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон». [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/1802016-19966>

References.

1. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>.

2. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (April 1998). [Електронний ресурс] // Режим доступу: www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf.

3. OECD urges stronger international co-operation on corporate tax. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>.

4. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1.

5. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1.

6. OECD and G20 pursue efforts to curb multinational tax avoidance and offshore tax evasion in developing countries. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/oecd-and-g20-pursue-efforts-to-curb-multinational-tax-avoidance-and-offshore-tax-evasion-in-developing-countries.htm>

7. First steps towards implementation of OECD/G20 efforts against tax avoidance by multinationals. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/first-steps-towards-implementation-of-oecd-g20-efforts-against-tax-avoidance-by-multinationals.htm>.

8. BEPS 2015 Final Reports. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>.

9. Memorandum vzayemorozuminnya mizh Uryadom Ukrayiny` i Organizaciyeyu ekonomichnogo spivrobitny`cztva ta rozvy`tku shhodo pogly`blennya spivrobitny`cztva vid 07.10.2014. [Elektronny`j resurs] // Rezhy`m dostupu: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966_003.

10. Zakon Ukrayiny` # 408-VII vid 4.07.2013 r. «Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrayiny` shhodo transfertnogo cinoutvorennya». [Elektronny`j resurs] // Rezhy`m dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/408-18>

11. Закон Украйинь` # 1701-VII «Pro vnesennya zmin do deyaky`x zakonodavchy`x aktiv Украйинь` shhodo vy`znachennya kincevy`x vy`godooderzhuvachiv yury`dy`chny`x osib ta publichny`x diyachiv» vid 14.10.2014. [Elektronny`j resurs] // Rezhy`m dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1701-18>.

12. Закон Украйинь` # 72-VIII vid 28.12.2014 r. «Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Украйинь` shhodo udoskonalennya podatkovogo kontrolyu za transfertny`m cinoutvorennyam». [Elektronny`j resurs] // Rezhy`m dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/72-19>

13. Закон Украйинь` # 609-VIII vid 15.07.2015 r. «Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Украйинь` shhodo transfertnogo cinoutvorennya». [Elektronny`j resurs] // Rezhy`m dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/609-19>

14. New Global Forum peer reviews highlight ever-increasing compliance with tax transparency standards. [Электронный ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/transparency/new-global-forum-peer-reviews-highlight-ever-increasing-compliance-with-tax-transparency-standards.htm>.

15. Ukaz prezy`denta Украйинь` #180/2016 «Pro zakhody` shhodo proty`diyi zmeshennyu podatkovoyi bazy` i peremishhennyu pry`butkiv za kordon». [Elektronny`j resurs] // Rezhy`m dostupu: <http://www.president.gov.ua/documents/1802016-19966>

Andreiuk Nataliia

PhD of Economics, Associate Professor,
Associate Professor of Enterprise economy Department,
Taras Shevchenko National University of Kyiv

The article describes the history of international tax cooperation in the aspect of distribution of corporate taxation blurring processes and revenue withdrawal processes associated in particular with the rapid development of information technology and digital economy. We characterized the directions of realisation of BEPS action plan, aimed at elimination or minimization of legal gaps that could be used by transnational companies to evade taxes. We analyzed our country's cooperation with OECD and the results of this cooperation: improvement of the tax legislation of the country in the direction of greater control over the tax revenues of corporations, in particular in the field of transfer pricing. We justified expediency of subsequent legislative changes in order to complete Ukraine's joining the international efforts towards transparency in corporate taxation, counteracting decreasing of the taxation base and withdrawal of income.

Keywords: corporate taxation, BEPS plan, counteracting to tax base reduction, transfer pricing, international cooperation in the tax area.

Андреюк Н.В., доцент

КНУ імені Тараса Шевченка

В статье рассмотрена история международного налогового сотрудничества в аспекте распространения процессов размывания базы налогообложения корпораций и вывода доходов, связанных, в частности, со стремительным развитием информационных технологий и цифровой экономики. Охарактеризованы направления реализации плана действий BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), направленные на исключение или минимизацию юридических пробелов, которые могли бы использоваться транснациональными компаниями для ухода от налогообложения. Проанализировано сотрудничество нашей страны с ОЭСР и результаты этого сотрудничества: совершенствование налогового законодательства страны в сторону усиления контроля за налоговыми поступлениями корпораций, в частности в сфере трансфертного ценообразования. Обоснована целесообразность последующих законодательных изменений с целью присоединения Украины к международным усилиям в направлении прозрачности налогообложения корпораций, противодействия уменьшению налоговой базы и выведению доходов.

Ключевые слова: налогообложение корпораций, план BEPS, противодействие уменьшению налоговой базы, трансфертное ценообразование, международное сотрудничество в налоговой сфере.