



А. Подольська,

аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНСЬКЕ ЗАКОНОДАВСТВО

Формування ефективного механізму оподаткування та податкового контролю є запорукою стабільного економічного розвитку держави. Піклуючись про своїх громадян, держава приймає заходи щодо зменшення податкового навантаження. Законодавчо встановлені норми, що стосуються можливості зменшення розміру ставок податків, звільнення від оподаткування у встановлених законом випадках, а також уникнення подвійного оподаткування.

Подвійне оподаткування являє собою багаторазове стягнення одного і того ж податку з певного платника. Його прийнято розділяти на внутрішнє та зовнішнє подвійне оподаткування. Зовнішнє подвійне оподаткування, як складник явища подвійного оподаткування, виникає в результаті колізії податкових розпоряджень двох чи більше держав. В основу визначення поняття «міжнародне подвійне оподаткування» споконвічно було закладене твердження, що міжнародне подвійне оподаткування виникає, коли дві автономні податкові влади (зокрема, дві держави) одночасно обкладають однорідним податком того самого платника. Проблема подвійного оподаткування, як зазначає проф. Т.А. Латковська, перебуває на своєрідному стику категорій об'єкта оподаткування та платника, тобто це випадки, коли вони оподатковуються в межах однієї або декількох фіскальних юрисдикцій податком певного виду більше, ніж один раз [5].

Ще в першій половині минулого століття Ліга націй задалась питан-

ням вирішення цієї проблеми. В підсумку було запропоновано рекомендації щодо укладання міжнародних податкових угод із метою уникнення подвійного оподаткування доходів і майна транснаціональних компаній. Надалі питання розглядалось комітетами ООН та іншими міжнародними організаціями, включно з Організацією економічної співпраці та розвитку (далі – ОЕСР). У результаті було створено та опубліковано «Типову конвенцію про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу» (1963 р.), яка надалі змінювалась і доповнювалась, підлаштовуючись під нові економічні та правові реалії (остання редакція 2017 р.), «Типову конвенцію ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу» (1980 р.), «Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування».

На основі трьох вищенаведених моделей Міністерством фінансів України було створено проект Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку. У свою чергу, цей проект надалі використовувався під час укладення Україною більш ніж сімдесяти угод у цій сфері.

Вирішення однієї проблеми потягнуло за собою іншу, пов'язану з використанням прогалин у взаємодії різних податкових систем та існуванням юрисдикцій низького оподаткування.

Одним зі способів зниження витрат, пов'язаних зі сплатою податків, і збільшення розміру чистого прибутку

протягом тривалого часу був і залишається механізм ефективного застосування наявних у національному та міжнародному податковому законодавстві низьких податкових ставок, податкових пільг, податкових знижок, податкових кредитів, прогалін, колізій у процесі здійснення податкового планування під час організації корпоративної структури та господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою зменшення бази оподаткування й виведення прибутку з-під оподаткування [4]. Надалі такі дії призвели до розмивання бази оподаткування і переміщення прибутків за кордон та утворили поняття агресивного податкового планування.

У липні 2013 року з метою гармонізації та підвищення ефективності співпраці в сфері контролю за оподаткуванням транснаціональних компаній шляхом виключення або мінімізації юридичних прогалін G-20 разом з ОЕСР приймають новий план дій, що отримує назву «План протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування» (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS). Цей документ спрямований на те, щоб, з одного боку, дати країнам інструменти для оподаткування прибутку корпорацій за місцем його виникнення, тобто створення вартості, а з іншого – більшу визначеність бізнесу щодо застосування та дотримання стандартизованих міжнародних податкових правил [3, с. 54].

З метою переведення податкового контролю до міжнародного рівня ефективності Україна бере участь у Глобальному форумі з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей і підписує Меморандум про взаєморозуміння щодо зміцнення співпраці між ОЕСР і Україною. Також приймається низка законів, спрямованих на вдосконалення національного законодавства, серед яких – Закон України № 72-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» і Закон України

№ 1701-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів». Ці закони спрямовані на усунення суперечностей у законодавстві, а також вдосконалення податкового контролю та підвищення прозорості інформації про структуру власності суб'єктів господарювання [7; 9].

Одним із наступних кроків України стає приєднання до Плану BEPS. 2 листопада 2016 року Міністр фінансів України передав відповідного офіційного листа Генеральному секретарю ОЕСР. Передбачалось, що це фінальна процедура, яка дасть змогу Україні набути офіційного членства в BEPS вже з 1 січня 2017 року [1]. Надалі Україна повинна була реалізувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, тобто чотири кроки із встановлених п'ятнадцяти. Стандарт включає в себе такі пункти:

- боротьба з офшорними зонами, тобто спеціальними режимами оподаткування в певних юрисдикціях, що шкодять іншим юрисдикціям;

- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою;

- удосконалення чинних національних правових норм щодо документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією;

- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів.

Для виконання пунктів Стандарту, що стосуються «удосконалення чинних угод», в липні 2018 року Україною підписана Багатостороння конвенція щодо виконання заходів, що належать до податкових угод, з метою протидії розмивання податкової бази, також відома як «MLI BEPS». Зазначена Конвенція дає змогу одночасно внести зміни до всіх угод, що стосувались регулювання протидії подвійному оподаткуванню,



які були підписані країнами-членами раніше.

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» був прийнятий Верховною Радою України 28 лютого 2019 року та набув чинності 2 квітня 2019 року. В серпні цього ж року Україна передала ратифікаційну грамоту на зберігання депозитарію ОЕСР. Сама Конвенція для України набрала чинності 1 грудня 2019 року.

Щодо подальших дій України з вдосконалення податкового контролю, варто згадати про прийнятий за основу 3 грудня 2019 року проєкт Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Законопроєкт розроблений із метою запровадження міжнародних стандартів податкового контролю для всіх учасників міжнародної торгівлі та імплементації норм, передбачених Планом, реформування інституту фінансової відповідальності та вдосконалення процедури адміністрування податків і зборів [6].

Зі змін, запропонованих у проєкті Закону, можна виділити декілька особливо цікавих:

- запровадження трирівневої структури документації для міжнародних груп компаній, яка включає в себе документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл), глобальну документацію (майстер-файл) та звіт у розрізі країн (country-by-country reporting);

- запровадження в межах Податкового кодексу України принципу винної відповідальності платника податку за податкові правопорушення;

- визначення вимог щодо вмотивованості рішення контролюючих органів про накладення штрафів, а саме передбачається як обов'язкова наявність описової та мотивувальної частин податкового повідомлення-рішення;

- закріплення переліку податкових правопорушень контролюючих органів, які серед іншого, будуть включати недотримання ними процедури реєстрації платників податку чи порушення у сфері відшкодування податку на додану вартість;

- закріплення матеріальної відповідальності органу за неправомірні діяння його посадових осіб і безвинну відповідальність контролюючих органів;

- запровадження колегіального розгляду матеріалів податкової перевірки комісією з питань розгляду заперечень і встановлення чіткого переліку обставин, які підлягають встановленню під час розгляду матеріалів [8].

Звичайно, розвиток України як держави суб'єкта в систему міжнародного податкового контролю не закінчується приєднанням до реалізації плану BEPS. Здійснюються активні дії з впровадження міжнародних стандартів у сфері обміну податковою інформацією.

Наприклад, 7 лютого 2017 року було підписано міжурядову угоду щодо підвищення рівня дотримання міжнародного податкового законодавства та виконання положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків». Угода являє собою текст із 10 статей, що встановлюють: визначення основних понять; зобов'язання отримувати та здійснювати обмін інформацією щодо американських підзвітних рахунків; час і спосіб здійснення обміну інформацією; застосування Закону FATCA до фінансових установ України; співпраця у виконанні вимог і примусове виконання; взаємні зобов'язання щодо збільшення ефективності обміну інформацією та прозорості; послідовність у застосуванні FATCA до партнерських юрисдикцій [10]. Угода була ратифікована Верховною Радою України 29 жовтня 2019 року.

Ще одним пунктом у процесі наближення до міжнародних стандартів обміну інформацією в сфері податкового контролю є приєднання України до системи CRS, розробленої ОЕСР. Стандарт міжнародного автоматичного



обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях (CRS) являє собою модельний документ, який передбачає щорічний автоматичний обмін інформацією між державами, які прийняли його для використання. У документі описано, яка саме інформація підлягає міжнародному обміну, вказано фінансові організації, які повинні збирати і надавати податково значущі відомості владі для подальшого міжнародного обміну, описано типи рахунків і податкових резидентів, за якими повинна збиратися і надаватися така інформація, а також уніфіковано методи перевірки благонадійності клієнтів під час відкриття рахунків [2]. Обмін податковою інформацією за вказаними стандартами проводиться з 2017 року. Планувалося, що Україна вперше приєднається до обміну у 2020 році, а предметом обміну стануть дані за результатами 2019 року. Проте врегулювання цього питання залишається все ще юридично не закріпленим у національному законодавстві.

Отже, Україна робить впевнені кроки на шляху до вдосконалення податкового контролю, беручи активну участь у реалізації міжнародних проєктів із протидії негативним явищам у сфері оподаткування. Попри це, податкове законодавство все ще має прогалини, які потребують уваги законотворчих органів, зокрема, це стосується питання обміну податковою інформацією з країнами-партнерами із застосуванням стандартів CRS.

Стаття присвячена вивченню процесу впровадження міжнародних стандартів податкового контролю в національну правову систему. Податковий контроль є важливою ланкою державного контролю, яка за ефективного правового регулювання та успішної організації здатна наповнювати бюджет країни необхідними їй коштами для забезпечення стабільного соціального та економічного розвитку держави. Перепоною на шляху досягнення

поставленої мети є проблема ухилення від сплати податків, зокрема, з використанням прогалин у законодавстві та міжнародних угодах і недосконалостей правового регулювання податкового контролю. Ухилення від сплати податків давно стало масовим явищем, яке негативно впливає на економічний стан країни, незалежно від рівня її розвитку. Задля протидії цій проблемі розвинені країни беруть активну участь у розробленні та впровадженні дієвих способів здійснення податкового контролю. В умовах сучасних реформаційних процесів та з огляду на розвиток української економіки постає актуальним питання співпраці України з іншими країнами в сфері контролю за оподаткуванням та імплементації міжнародних стандартів податкового контролю у вітчизняне законодавство.

Метою статті є теоретичний аналіз розвитку нормативно-правового забезпечення впровадження в Україні міжнародних стандартів податкового контролю.

У статті розглянуто вплив глобальних негативних явищ, таких як агресивне податкове планування, на міжнародні відносини в сфері оподаткування. Проаналізовано найбільш яскраві тенденції розвитку норм міжнародного податкового контролю та їхній вплив на реформування нормативно-правового регулювання податкового контролю в Україні. Досліджено кроки держави з юридичного закріплення міжнародних стандартів податкового контролю в національному законодавстві. Попри загалом досить позитивну динаміку з впровадження нових стандартів, виявлено юридичну прогалину, що стосується правового регулювання процесу міжнародного обміну інформацією в податкових цілях.

Ключові слова: податковий контроль, протидія розмиванню податкової бази, автоматичний обмін податковою інформацією, План BEPS.



Podolskaya A. Implementation of international tax control standards in Ukrainian legislation

The article is devoted to the study of the process of introducing international tax control standards into the national legal system. Tax control is an important element of state control, which, with effective legal regulation and successful organization, is able to fill the country's budget with the funds it needs to ensure stable social and economic development of the state. The obstacle to achieving this goal is the problem of tax evasion, including the use of loopholes in legislation and international agreements and the imperfections of legal regulation of tax control. Tax evasion has long become a mass phenomenon, which negatively affects the economic state of a country, regardless of its level of development. For the sake of counteracting this problem, developed countries are actively involved in the development and implementation of effective ways of exercising tax control. In the context of modern reform processes and in view of the development of the Ukrainian economy, the question of cooperation of Ukraine with other countries in the sphere of tax control and implementation of international standards of tax control into domestic legislation becomes urgent.

The purpose of the article is a theoretical analysis of the development of regulatory support for the implementation of international tax control standards in Ukraine.

The article deals with the impact of global negative phenomena, such as aggressive tax planning, on international taxation relations. The most prominent tendencies of the development of the international tax control norms and their influence on the reform of the legal regulation of the tax control in Ukraine are analyzed. The steps of the state to legally enforce international tax control standards to national legislation were investigated.

Despite the generally positive dynamics in implementing the new standards of identification, there is a legal gap as regards the legal regulation of the international exchange of information for tax purposes.

Key words: tax control, anti-erosion of the tax base, automatic exchange of tax information, BEPS Plan.

Література

1.1 січня Україна приєднається до Плану BEPS по боротьбі з ухилянням від оподаткування. Урядовий портал від 23.11.2016 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/249514846>.

2. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>.

3. Андреюк Н.В. Оподаткування корпорацій в контексті приєднання України до плану BEPS: вектори ймовірних змін. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2016. № 1. С. 52–58.

4. Боксер І. Ратифікація МЛІ-конвенції: наслідки для України, Юридична газета. 2019. № 33–34 (687–688). URL: <http://jur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/ratifikaciya-mlikonvenciyi-naslidki-dlya-ukrayini.html>.

5. Латковська Т.А. Принцип недопустимості подвійного оподаткування. International scientific and practical conference “Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage”. Arad, Romania : “Izdevolesciba Baltija Publishing”, 25–26 January, 2019. P. 376–380. 5.

6. Пояснююча записка до проєкту Закону від 30 серпня 2019 р. № 1210 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520.

7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів. Закон України № 1701-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1701-18>.

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адмі-



ністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : проєкт Закону від 30 серпня 2019 р. № 1210. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/L100230A.html.

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним

ціноутворенням. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/72-19>.

10. Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), ратифіковано Законом № 229-IX від 29 жовтня 2019 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#n2.