

УДК 342.6

*І. В. Скороход**кандидат юридичних наук, здобувач
Міжрегіональної академії управління персоналом*

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА МОЖЛИВОСТІ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Євроінтеграційний вектор розвитку та слабкі позиції України за більшістю глобальних фінансово-економічних рейтингів визначають необхідність ретельного вивчення та запозичення зарубіжного досвіду до вітчизняної практики податкового регулювання.

Мета даної статті полягає у дослідженні особливостей зарубіжного досвіду правового регулювання податкової діяльності та окресленню можливостей використання його в Україні. На основі поставленої мети, в статті необхідно вирішити такі основні завдання: з'ясувати проблеми, які перешкоджають ефективному здійсненню податкової діяльності, проаналізувати їх вирішення зарубіжними країнами, та запропонувати можливості запровадження досвіду зарубіжних країн в Україні з питань податкової сфери. Крім того, дослідження дозволить оцінити проблеми, які негативно впливають на основні засади оподаткування, адміністрування податків, організацію системи податкових органів.

Стаття базується на загальнонаукових методах: індукції, дедукції, аналізу та синтезу, систематичному та структурному підході до вивчення теоретичних і практичних аспектів зарубіжного досвіду правового регулювання податкової діяльності.

Проблемами врегулювання податкової діяльності в Україні, Європейському Союзі займалися такі вчені як: Білоус В.Т., Бандурка О.О., Гречанюк С.К., Добровольський О.І., Курило В.О., Мулявка Д.Г., Онишко О.В, Рекуненко Т.В., Шахов С.В. та багато інших.

Узагальнені напрями реформування податкового регулювання закріплені положеннями основних програмних документів – Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Стратегією сталого розвитку «Україна – 2020», Програмою діяльності Кабінету Міністрів України, Меморандумом України з МВФ – і не викликають заперечень.

Водночас сучасність вимагає подальшого напрацювання напрямів розвитку та більш деталізованого аналізу їх перспектив. З одного боку, не весь досвід є успішним, а з другого – не весь досвід може бути імплементований одразу. Наприклад, запровадження в 2014 році акцизного податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами на зразок європейської ініціативи, так званого податку Тобіна, виявилось нее-

фективним і такий податок в Україні з 2015 року був скасований.

Отже, залишається актуальною необхідність ретельного вивчення (з критичним підходом) аналізу доцільності застосування та оцінки термінів запровадження європейського досвіду з урахуванням поточних реалій з метою модернізації механізмів бюджетно-податкового регулювання України.

Спостерігається відносно висока частка централізації ВВП через сектор державного управління. Традиційно за класичним підходом у світовій практиці прийнято розрізняти три головні моделі податкового регулювання залежно від обсягу централізації ВВП – американську, європейську та скандинавську (соціально орієнтовану).

Європейська модель характеризується обсягами централізації на етапі вторинного розподілу ВВП на рівні близько 35–50% ВВП у доходи сектору державного управління.

Європейський Союз включає 28 країн, в тому числі 19 країн входять до Єврозони. Статистика країн ЄС та Асоціації вільної торгівлі базується на Європейській системі національних та регіональних рахунків (ESA2010). Структура ESA2010 узгоджується із загальносвітовими керівними принципами національного обліку, викладеними у системі національних рахунків 2008 року (СНР2008).

На відміну від спільної монетарної політики країн – членів Єврозони, політику податкового регулювання Європейського Союзу можна схарактеризувати як «єдність у різноманітності». Відповідно до установчих документів ЄС гранично допустимими є показники 3% дефіциту та 60% державного боргу до ВВП у ринкових цінах. У разі перевищення започатковується процедура врегулювання надмірного дефіциту.

Європейська модель є неоднорідною: при порівнянні між країнами істотно різняться рівень державного боргу, доходів та видатків сектору державного управління, а дефіцит бюджету коливається також залежно від політико-економічних циклів.

Отже, можна зробити висновок, що в Україні встановлена достатньо висока частка централізації ВВП через сектор загального державного управління, що відповідає усталеним практикам східноєвропейських країн.

Основні стратегічні напрями подальшого розвитку систем податкового регулювання в європей-

ських країнах полягають у: боротьбі з тінізацією економіки та ухиленням від оподаткування; посиленні справедливості оподаткування.

Основною проблемою справедливості є проблема правильного визначення об'єкта податку таким чином, щоб «наздогнати» кожний дохід, що одержується населенням країни, максимально рівномірно оподаткувавши кожну особу.

В основі забезпечення справедливості оподаткування лежить принцип рівномірності. Способом досягнення рівномірності є прогресивність оподаткування як засіб нівелювання майнової нерівності.

З принципом рівномірності оподаткування тісно пов'язаний принцип загальності оподаткування. Принципи рівномірності та загальності є принципами, через які реалізується справедливість оподаткування: пошук оптимальних моделей стимулювання соціально-економічного розвитку та поживлення інвестиційно-інноваційних процесів через державне споживання (державне замовлення, державні закупівлі) та податкові пільги; фіскальні правила та експертні ради є корисним інструментом для посилення бюджетної дисципліни в умовах необхідності консолідації бюджету, що успішно діють в Німеччині та інших країнах ЄС.

Нині Україна як і більшість країн – членів ЄС перевищує нормативні значення бюджетного дефіциту та державного боргу. Доцільним було б офіційно встановити план-графік зменшення остатнього. Стримати надто оптимістичний бюджетний прогноз уряду спроможне створення експертних рад, які братимуть участь у розробці плану бюджету на майбутній рік та прогнозуванні на два наступні періоди. Такі колеги мають включати експертів з основних учасників бюджетного процесу – Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, Національного банку України.

Реалізація ініціатив проекту ОЕСР/G20, що узгоджує міжнародний підхід до реформування податкових систем.

Основне завдання проєвропейських реформ у сфері податкового регулювання – зменшення обсягів тіньової економіки, контрабанди та корупції з приведенням їх до мінімального, економічно безпечного рівня.

Глобалізація прискорює рух капіталів та активів. На початку ХХ ст. істотно спростилися можливості структурувати бізнес на міжнародному рівні із застосуванням низькоподаткових офшорних юрисдикцій з метою оптимізації або уникнення від сплати податків. У цих умовах держава має обмежені можливості самотужки боротися із такими явищами, що зумовило початок співпраці у цій сфері на міжнародному рівні. Процес було розпочато у період світової фінансово-економічної

кризи 2009 року, але особливо активно набув розвитку впродовж останніх років.

Офшорна тема регулярно підігривається скандалами щодо оптимізації оподаткування іміджевих контрактів зарубіжних та заробітної плати вітчизняних футболістів, заробітків зірок світового шоу-бізнесу та політиків (панамський офшорний скандал), нелегальні податкові преференції компаній “Apple”, “Google”, “Amazon”, “Fiat”, “Starbucks” та ін.

Боротьба з ухиленням від сплати податків, підвищення цілісності, прозорості та справедливості податкових систем на міжнародному рівні постало однією з визначальних економічних тенденцій сучасності. Оскільки в Україні також поширені податкові схеми, тому потребує вивчення та впровадження провідний міжнародний досвід у цієї сфері.

У структурі вітчизняного експорту в основному переважає стандартизована сировинна продукція, що створює потенційні умови для виведення прибутків з-під оподаткування через офшорні юрисдикції. Відповідний спосіб мінімізації оподаткування визнавався одним із наймасштабніших, що зумовило запровадження з вересня 2013 року системи контролю трансфертного ціноутворення (далі – ТЦ).

На етапі розробки чергового законопроекту оцінювалося, що в Україні щороку виводиться з-під оподаткування близько 100 млрд. грн. В результаті Державний бюджет України недоотримував майже 20–25 млрд. грн. Відтак ТЦ потребує належного контролю з боку держави.

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.

На другому рівні схеми, як правило, використовуються спеціальні престижні юрисдикції, що не знаходяться в чорному списку, мають помірне оподаткування та відкриті реєстри власності. Наприклад, нині для створення холдингу з метою оптимізації витрат (відсотків на позику, роялті, дивідендів) та накопичення прибутку найчастіше використовуються: Австрія, Нідерланди, Швейцарія, Ліхтенштейн та ін. Забезпечити конфіденційність в них можна за допомогою номінальних акціонерів, які оформляють на бенефіціарів трастову документацію, а також власних компаній-офшорів, які виступають акціонерами по відношенню до юрисдикції з публічним реєстром [1]. Привабливі юрисдикції для міжнародної торгівлі – Грузія, Канада, Сполучене Коро-

лівство, Кіпр, ОАЕ, ПАР, Словаччина, Болгарія. Альтернативою Кіпру поступово стають країни Прибалтики (зокрема, при використанні в бізнесі естонських компаній для торгових рішень і латвійських – для побудови холдингових структур). Для постачання товарів з Китаю частіше посередником використовують Гонконг.

Із повним переписуванням ст. 39 Податкового кодексу України для наближення до «принципу витягнутої руки» за методологією ОЕСР вітчизняне законодавство обмежило можливості застосування практик «посередницьких схем» для податкової оптимізації. Так, у п. 39.2.1.5 передбачено, якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків і його пов'язаною особою – нерезидентом у низькоподатковій юрисдикції переходить до однієї або кількох непов'язаних осіб, то для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств така операція вважається контрольованою [2].

Діяльність з обслуговування офшорних компаній в Україні ускладнюється. Податкові юристи для клієнтів здійснюють підбір юрисдикцій для офшорної компанії залежно від специфіки бізнесу, створення структури на декілька рівнів, налагодження зв'язку договірними відносинами між компаніями, регулярне адміністрування для супроводу структури та обслуговування господарської діяльності.

Разом з тим необхідно зазначити, що постійно збільшується кількість регуляторних вимог у напрямі збільшення прозорості офшорного бізнесу. Поважні компанії все частіше відмовляються співпрацювати за посередництва офшорів для збереження репутації. Крім того, для офшорних компаній стає складніше відкрити та зберегти банківський рахунок, а тарифи на їх обслуговування істотно зростають. Якщо раніше офшорами послуговувався великий та середній бізнес, то тепер – тільки великий.

На порядку денному для України перебуває низка завдань. Зобов'язання України, взяті із приєднанням до Плану BEPS щодо імплементації мінімального стандарту, включає 4 кроки: боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування – Україна вже пройшла першу експертизу ОЕСР, при цьому були висловлені зауваження з приводу специфіки оподаткування страхових компаній із рекомендацією до гармонізації з європейською практикою; запобігання зловживань при застосуванні податкових конвенцій за допомогою Багатостороннього інструменту – експертами рекомендовано перегляд конвенцій із застосуванням принципу обмеження вигод “limitations of benefits” із допоміжним більш суб'єктивним “principal purpose test”; запровадження трирівневого підходу щодо звітно-

сті з трансферного ціноутворення, в основі якого лежатиме автоматичний за графіком обмін звітами транснаціональних компаній між компетентними органами; збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами через поліпшення процедури досягнення взаємної домовленості.

Окрім того у більшості країн Європейського Союзу були прийняті спеціальні закони про запобігання конфлікту інтересів, протягом останніх років у них було здійснено ряд інших важливих кроків, спрямованих на запобігання конфлікту інтересів на державній службі: створено спеціалізовані антикорупційні органи, впроваджено ефективні механізми перевірки декларацій про активи та інтереси вищих посадових осіб держави, захисту осіб, які інформують про зловживання тощо.

Європейський досвід засвідчує, що узгоджені системні зусилля із вирішення ситуацій конфлікту інтересів вкладаються у рамки трьох стратегій:

1. Виявлення (в тому числі потенційного) конфлікту інтересів.
2. Попередження виникнення конфлікту інтересів.
3. Запобігання негативним наслідкам конфлікту інтересів.

Виявлення конфлікту інтересів на державній службі може здійснюватися за допомогою аналізу: а) інформації, що надається державним службовцем про себе відповідно до вимог законодавства про державну службу; б) особистих заяв державного службовця про можливий конфлікт інтересів відповідно до вимог законодавства; в) заяв третіх осіб, у тому числі тих, які вважають себе постраждалими від неправомірних дій державного службовця, пов'язаних з конфліктом інтересів.

Попередження виникнення конфлікту інтересів може бути реалізовано шляхом встановлення: а) заборони займатися певними видами діяльності; б) дозвільного порядку заняття певними видами діяльності; в) обов'язкового повідомлення про заняття певними видами діяльності.

Запобігання негативних наслідків конфлікту інтересів може бути пов'язано з такими рішеннями, як: а) відсторонення (тимчасове або постійне) державного службовця від виконання обов'язків, під час здійснення яких виникає конфлікт інтересів; б) посилення контролю за виконанням державним службовцем обов'язків, під час здійснення яких виникає конфлікт інтересів; в) колегіальне прийняття рішень із тих питань, з якими пов'язаний конфлікт інтересів.

Загалом в європейських державах відсутній стандартний набір інструментів, спрямованих на запобігання та попередження конфлікту інтересів. Проте найбільш важливими та поширеними заходами є такі: обмеження додаткової зайнятості

(суміщення посад); декларування особистих доходів; декларування сімейних доходів; декларування особистого майна; декларування сімейного майна; декларування подарунків; декларування приватних інтересів, пов'язаних з контрактними зобов'язаннями; декларування приватних інтересів у зв'язку з голосуванням та прийняттям рішень; безпека та контроль за доступом до внутрішньої інформації; публічне розкриття декларацій про доходи та майно; обмеження і контроль за комерційною діяльністю після звільнення з посади (припинення повноважень); обмеження і контроль за подарунками та іншими формами пільг; обмеження і контроль за зовнішніми паралельними призначеннями (наприклад, у громадській організації, політичній партії або державній компанії); дискваліфікація або звичайне звільнення державних посадових осіб з державної посади, коли участь у переговорах або прийнятті конкретного рішення поставить їх у конфліктну позицію.

Так, наприклад, у деяких країнах – членах ЄС виявленням конфлікту інтересів займаються незалежні органи влади – Конституційний Суд у Португалії, Бюро по боротьбі з корупцією у Латвії, адміністративні суди в Чехії або спеціалізовані органи – Комісія з питань вирішення конфліктів інтересів у Хорватії, Офіс з питань конфлікту інтересів в Іспанії.

Незважаючи на те що в ряді країн Європи спеціалізовані органи, які здійснюють комплексний контроль за дотриманням всіх обмежень щодо конфлікту інтересів, відсутні, проте існують органи, які забезпечують дієвість окремих механізмів запобігання конфліктам інтересів. Прикладом таких держав може бути Франція, у якій Комісія з питань прозорості політичного фінансування створена як спеціальний орган для контролю за декларуванням доходів посадових осіб, а забезпеченням дотримання обмежень щодо можливості працевлаштування у приватному секторі посадових осіб, повноваження яких були припинені, займаються Комісії з питань професійної етики. В Італії також відсутня цілісна система органів, покликаних виявляти конфлікт інтересів. Органами, на які покладені повноваження із забезпечення окремих механізмів виявлення та запобігання конфлікту інтересів, є Агентство з питань комунікацій (виявлення конфліктів інтересів у сфері комунікацій), Агентство з питань конкуренції (виявлення конфлікту інтересів у публічній сфері), а також керівники відповідних органів влади (спікер парламенту, керівники органів виконавчої влади – щодо виявлення конфлікту інтересів у відповідних органах влади).

Проте є і такі держави (зокрема Польща, Угорщина, Німеччина), у яких взагалі відсутні будь-які органи, що здійснюють моніторинг конфлікту інтересів. Ключову роль у здійсненні

відповідних функцій відіграють громадський та внутрішньовідомчий контроль, який, відповідно, здійснюється неурядовими громадськими організаціями, ЗМІ та керівниками відповідних органів державної влади.

Важливою платформою співробітництва у сфері запобігання та протидії корупції є Організація економічного співробітництва та розвитку і, зокрема, її Антикорупційна мережа для Східної Європи та Центральної Азії. В рамках роботи ОЕСР у 2003 році представниками урядових делегацій Вірменії, Азербайджану, Грузії, Таджикистану та України схвалено Стамбульський план дій по боротьбі з корупцією Антикорупційної мережі для Східної Європи та Центральної Азії ОЕСР.

Основними принципами Стамбульського плану дій є розвиток ефективної та прозорої системи державної служби, посилення боротьби з хабарництвом та забезпечення чесності в бізнесі, підтримка активної участі громадськості у реформах.

Серед конкретних рекомендацій, що стосуються виконання Україною дій по боротьбі з корупцією, важливо відзначити такі, якими пропонується:

1. Покращити механізм обов'язкового декларування майна вищими посадовими особами усіх гілок влади, а також прийняти законодавство про конфлікт інтересів, що поширюватиметься на членів парламенту та буде відкритим для громадськості.

2. Підготувати та широко розповсюдити комплексний практичний посібник для публічних службовців з питань корупції, конфлікту інтересів, етичних стандартів, санкцій та повідомлення про корупцію.

3. Схвалити заходи для захисту співробітників державних інституцій та інших юридичних осіб проти дисциплінарних санкцій і переслідування у випадку, коли такі особи доповідають про обґрунтовані підозри щодо неправомірної діяльності за місцем їхньої роботи правоохоронним органам – прийнявши законодавство або підзаконні акти про захист інформаторів (осіб, які повідомляють про порушення) [3].

Література

1. Какой вариант подходит вашему бизнесу? Электронный ресурс. Финансовый директор. 28.09.2016. – Режим доступа: <https://fd.ru/articles/158190-vybor-yurisdiktsiikakoy-variant-podhodit-vashemu-biznesu-rek>.
2. Податковий кодекс. Закон України від 02.12.2010. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13. № 13-14. № 15-16. № 17. Ст. 112.
3. Стамбульський план дій з боротьби проти корупції для Азербайджану, Вірменії, Грузії, Казахстану, Киргизької Республіки, Російської Федерації, Таджикистану та України. [Україна. Узагальнення рекомендацій] Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.oecd.org/countries/ukraine/43846543.pdf>.

Анотація

Скоруход І. В. Зарубіжний досвід правового регулювання податкової діяльності та можливості його використання в Україні. – Стаття.

В статті розглянуто особливості зарубіжного досвіду правового регулювання податкової діяльності. Визначено та охарактеризовано проблеми, які перешкоджають ефективному здійсненню податкової діяльності в Україні. Запропоновано напрями використання зарубіжного досвіду з питань податкової сфери в Україні. Крім того, дослідження акцентує увагу на проблемах, які негативно впливають на основні засади оподаткування, адміністрування податків, організацію системи податкових органів.

Ключові слова: зарубіжний досвід, податкова діяльність, податкові органи, удосконалення, використання досвіду, комп'ютеризація, ефективність, конфлікт інтересів.

Аннотация

Скоруход И. В. Зарубежный опыт правового регулирования налоговой деятельности и возможности его использования в Украине. – Статья.

В статье рассмотрены особенности зарубежного опыта правового регулирования налоговой деятельности. Определены и охарактеризованы проблемы, которые препятствуют эффективному осуществлению

налоговой деятельности в Украине. Предложены направления использования зарубежного опыта по вопросам налоговой сферы в Украине. Кроме того, исследование акцентирует внимание на проблемах, которые негативно влияют на основные принципы налогообложения, администрирование налогов, организацию системы налоговых органов.

Ключевые слова: зарубежный опыт, налоговая деятельность, налоговые органы, совершенствование, использование опыта, компьютеризация, эффективность, конфликт интересов.

Summary

Skorokhod I. V. Foreign experience in the legal regulation of tax activities and the possibilities of its use in Ukraine. – Article.

In the article features of foreign experience of legal regulation of tax activity are considered. The problems that impede the effective implementation of tax activities in Ukraine are identified and described. Areas of use of foreign experience in tax matters in Ukraine are offered. In addition, the research focuses on problems that negatively affect the basic principles of taxation, tax administration, and the organization of tax authorities.

Key words: foreign experience, tax activity, tax authorities, improvement, use of experience, computerization, efficiency, conflict of interests.