

ДЕТЕРМІНАНТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ КОРПОРАЦІЙ

DETERMINANTS FOR THE FORMATION OF THE INTERNATIONAL CORPORATION'S TAX PLANNING LEGAL REGULATION SYSTEM

Мельник Ю.О.,

*аспірант кафедри міжнародного приватного,
комерційного та цивільного права*

Київського національного торговельно-економічного університету

У статті досліджено ключові передумови формування системи регулювання податкового планування міжнародних корпорацій: міжнародну податкову конкуренцію та виділення податкового планування в самостійну галузь сучасного бізнесу. Розглянуто сучасну систему регулювання міжнародного податкового планування й обґрунтовано взаємозв'язки між інструментами протидії податковому плануванню на національному, регіональному та міжнародному рівнях.

Ключові слова: податкове планування міжнародних корпорацій, правове регулювання податкового планування, розмивання бази оподаткування, податкова конкуренція, податкове консультування.

В статье исследованы ключевые предпосылки формирования системы регулирования налогового планирования международных корпораций: международная налоговая конкуренция и выделение налогового планирования в самостоятельную отрасль современного бизнеса. Рассмотрена современная система регулирования международного налогового планирования на национальном, региональном и международном уровнях.

Ключевые слова: налоговое планирование международных корпораций, правовое регулирование налогового планирования, размывание базы, налоговая конкуренция, налоговое консультирование.

The article studies the key prerequisites for the formation of a system for regulating the tax planning of international corporations: international tax competition and the allocation of tax planning to an independent branch of modern business. The modern system of regulation of international tax planning is considered and the relationship between the instruments of counteraction to tax planning at the national, regional and international levels is justified.

Key words: tax planning of international corporations, legal regulation of tax planning, dilution of the base, tax competition, tax consulting.

Постановка проблеми. Виникнення податкового планування міжнародних корпорацій є об'єктивним проявом глобалізаційних процесів. Під час вибору приймаючих країн міжнародні корпорації орієнтуються сьогодні не лише на наявність там необхідних ресурсів чи на відносну вартість виробництва продукції, але й на податкову систему. Можливість зменшення обсягів податків, сплачених міжнародною корпорацією шляхом розмивання бази оподаткування, в умовах сучасної економіки перетворюється на одну з ключових детермінант вибору локацій для розміщення філій міжнародних корпорацій.

З огляду на те, що Україна є сьогодні активним учасником процесів транснаціоналізації світового господарства у якості приймаючої країни, питання приєднання до міжнародних ініціатив у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій за одночасного формування національних інструментів протидії його негативним наслідкам набуває значної ваги, що й зумовило вибір теми для написання статті.

Стан опрацювання. Проблеми податкового планування міжнародних корпорацій розглядалися в роботах таких учених, як С.С. Алексеева, О.Ф. Скакун, А.А. Тедеева, Н.Ю. Пришва, О.М. Бандурко, В.Д. Понікарова, С.М. Попова, І.О. Пасічна, В.О. Бичков, В.Т. Білоус, А.А. Гуменний, Н.О. Євтушенко, А.М. Молчан, В.І. Коротун, О.О. Мискіна,

В.А. Новицький, Т.М. Паянок. При цьому передумови розвитку податкового планування міжнародних корпорацій як об'єкта правового регулювання, так само, як системний характер цього процесу, у науковій літературі не знайшли достатнього висвітлення. Зазначене зумовило здійснення дослідження в цьому напрямі.

Метою статті є систематизація інструментів правового регулювання податкового планування. Завданнями, що сприяли досягненню мети, є такі: визначення передумов появи та розвитку податкового планування міжнародних корпорацій як об'єкта правового регулювання; аналіз інструментів правового регулювання податкового планування, що використовуються на національному, регіональному та міжнародному рівнях; обґрунтування взаємозалежності між ефективним використанням інструментів регулювання податкового планування на базовому та галузевому рівнях.

Виклад основного матеріалу. Податкове планування міжнародних корпорацій почало активно розвиватися в середині ХХ століття, тоді як протягом останніх десятиліть набуло глобальних масштабів. Урахування можливостей мінімізації податкового тиску є нормою сучасної бізнес-практики, така поведінка є логічним наслідком зміни формату бізнес-середовища й умов світового господарства [1].

На наш погляд, можна виявити дві об'єктивні передумови розвитку податкового планування між-

народних корпорацій. Саме вони зумовлюють галопуючі темпи його поширення та перетворюють його на глобальний тренд. Першою й основною причиною є міжнародна податкова конкуренція, що виникає внаслідок існування в міжнародних корпораціях зміни податкової правосуб'єктності.

Інвестиційні ресурси завжди були драйвером розвитку економіки, основою її зміцнення в умовах обмеженості власних фінансових можливостей, інструментом стимулювання економічного росту й укріплення позицій національних підприємств і галузей на міжнародній арені. При цьому здатність країн залучати іноземні інвестиції зазвичай пов'язувалася з інвестиційною привабливістю, яка визначалася насамперед можливістю для інвестора отримати прибутки від вкладення фінансових ресурсів.

Сьогодні інвестиційна привабливість перестала бути ключовим драйвером для здійснення інвестицій: фактор прибутковості поступається місцем можливості мінімізації податкового тиску, а дії держави щодо залучення іноземних коштів зміщуються в площину реформування податкової системи. Зазначене зумовило необхідність нормативного закріплення терміна «податкове планування» та формування системи його правового регулювання.

Податкова конкуренція є наслідком розглянутої реформи та являє собою навмисні дії держав – учасниць міжнародних економічних відносин щодо зміни податкової системи країни з метою залучення в країну іноземних інвестицій [2].

Міжнародна податкова конкуренція поступово змінює формат боротьби за інвестиційні ресурси, оскільки в умовах діджиталізації світового господарства, удосконалення технологій і систем виробництва інші фактори вибору країн для спрямування інвестицій починають відігравати другорядну роль. Міжнародні корпорації в нинішніх умовах мають можливість здійснювати керування дистанційно, не витрачаючи надмірних ресурсів на оплату праці в зарубіжних регіонах; значна частина бізнес-процесів є автоматизованою, що повністю виключає вартість робочої сили як фактор прийняття рішень для розміщення підприємства. Використання інноваційних матеріалів, перехід до нових форм споживання енергоресурсів також істотно знижує роль ресурсного чинника. Таким чином, податки стають однією з основних причин вибору тієї чи іншої країни для розміщення філії міжнародних корпорацій.

Другою важливою передумовою розвитку податкового планування міжнародних корпорацій можна назвати перетворення податкового консультування на окремий вид економічної діяльності. Традиційно податкове консультування здійснювалося міжнародними аудиторськими компаніями, але з активізацією податкової конкуренції відокремилася та перетворилося на незалежний напрям господарської діяльності. У США, наприклад, ця професія входить у топ-5 для випускників економічних спеціальностей, що пояснюється значним попитом на послуги податкових консультантів із боку як локального бізнесу, так і міжнародних компаній [4].

Сьогодні галузь податкового консультування знаходиться лише на стадії формування. Вона не набула ознак самостійного виду економічної діяльності, і норми регулювання господарської діяльності суб'єктів, що надають послуги в цій сфері, лише починають формуватися в економічно розвинутих країнах. Для решти держав, зокрема й для України, така практика є відносно новою, проте саме виділення податкового консультування в самостійний елемент ринку послуг є одним з основних чинників, що вказує на необхідність правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій. Розвиток податкового консультування в Україні має значні перспективи з огляду на складність податкової системи та непрозорість дій інституцій державного управління. Зазначене зумовлює пошук нового формату співпраці податкових органів і платників податків, який полягає у включенні в цю систему незалежних податкових консультантів, що актуалізує питання формування системи правового регулювання їхньої діяльності.

Регулювання податкового планування міжнародних корпорацій є достатньо складним завданням з огляду на включення до цього процесу одразу декількох країн. Значна увага цьому питанню почала приділятися тільки в останні десятиліття, коли світова спільнота стикнулася з проблемою збільшення обсягів витрат унаслідок застосування міжнародними корпораціями механізмів розмивання бази оподаткування. На регіональному та національному рівні почали створюватися засоби протидії подібній практиці, проте з огляду на гнучкість і динамічність процесу податкового планування поточний стан розвитку регуляторних інститутів можна назвати зародковим (рис. 1).

Правове регулювання податкового планування міжнародних компаній має здійснюватися одночасно на декількох рівнях і включати дії не лише національних господарств чи міжнародних організацій, а комплексні заходи, що одночасно реалізуватимуться на всіх рівнях. На наш погляд, у системі правового регулювання податкового планування можна виділити три рівні, кожен з яких набуває виключного значення для обмеження практики використання відмінностей у податкових системах країн для мінімізації обсягів податків, сплачених міжнародними корпораціями.

Зважаючи на міжнародний характер податкового планування, ефективне регулювання цього процесу буде неможливим без координації дій світової спільноти. Сьогодні проблемою розмивання бази оподаткування міжнародних корпорацій активно займається Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), визначаючи основні заходи, які мають бути реалізовані для боротьби з подальшим поширенням податкового планування. Ідеться насамперед про план дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), основною цінністю якого є визначення напрямів спільних дій усіх учасників світогосподарських процесів у сфері протидії агресивному податковому плануванню. BEPS не є універсальним

інструментом регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, навпаки, він вимагає імплементації низки законодавчих змін у кожній із країн – учасниць ініціативи з метою досягнення її власних цілей. При цьому документ повною мірою визначає, які саме заходи може реалізувати країна для протидії використанню податкового планування в умовах діджиталізації економіки під час використання гібридних фінансових інструментів або механізмів трансферного ціноутворення. Сильною стороною BEPS є те, що цей документ є відображенням сучасних реалій розвитку міжнародного бізнесу: він ураховує останні тренди глобалізованої системи світогосподарських зв'язків, концентруючись не лише на наявних загрозах, але й на потенційних викликах, виникнення яких пов'язане з інноваційною стадією суспільного розвитку. При цьому документ визначає також заходи, які мають бути впроваджені в країнах, які лише починають розглядати податкове планування як об'єкт правового регулювання (таких, як Україна). У цьому разі першочерговими визнаються заходи, що сприятимуть підвищенню прозорості діяльності міжнародних корпорацій, зокрема приєднання до автоматичного обміну фінансовою інформацією, удосконалення правил оподаткування контрольованих іноземних компаній, запровадження додаткової звітності трансфертного ціноутворення, удосконалення правил обмежень витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами, запобігання зловживанням у зв'язку з використанням договорів про усунення подвійного оподаткування [8].

На наш погляд, міжнародний рівень дійсно має бути ключовим для вирішення проблеми податкового планування, оскільки лише орієнтація всіх країн на

єдині норми та правила, дотримання чітко визначених принципів і обмін адекватною інформацією про дії міжнародних корпорацій у різних країнах може забезпечити підґрунтя для поступового контролю над застосуванням схем податкового планування.

Одночасно з міжнародним рівнем правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій має здійснюватися на регіональному рівні. Це пояснюється розвитком процесів регіональної інтеграції та необхідністю зменшення вірогідності використання механізмів податкового планування в межах інтеграційних об'єднань. У сучасних умовах активну позицію у сфері регулювання податкового планування міжнародних корпорацій посідає Європейський Союз, головний виконавчий орган якого (Європейська комісія) здійснює формування нормативної бази для зменшення можливостей для європейських підприємств застосовувати інструменти податкового планування. Робочі документи Європейської комісії визначають основні схеми, які використовувалися європейськими компаніями для розмивання бази оподаткування, а також можливості протидії їх застосуванню. Але недоліком підходу ЄС, на наш погляд, є його констатуючий характер. Діяльність Європейської комісії у сфері протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій є відповіддю на дії суб'єктів міжнародного бізнесу, тоді як необхідним є розроблення та вживання превентивних заходів для недопущення появи нових методів і схем мінімізації податкового тиску.

У Європейському Союзі сьогодні нараховується 69 документів, об'єднаних назвою «Taxation papers», у яких міститься аналіз практики податкового планування міжнародних корпорацій, основні з яких

	Базовий рівень		Галузевий рівень	
	Суб'єкти	Інструменти	Суб'єкти	Інструменти
Міжнародний рівень	Міжнародні організації <i>(Організація економічного співробітництва та розвитку)</i>	Міжнародні договори, угоди, програми <i>(Base erosion and profit shifting (BEPS))</i>	Галузеві міжнародні організації <i>(Міжнародна федерація бухгалтерів)</i>	Кодекси професійної етики
Регіональний рівень	Інститути інтеграційних об'єднань <i>(Європейська комісія, Рада ЄС)</i>	Нормативно-правові документи інтеграційного об'єднання <i>(Parent-Subsidiary Directive, Interest and Royalty Directive)</i>	Регіональні інститути, профспілки <i>(Європейський соціально-економічний комітет)</i>	Консультації з регіональними інститутами в процесі формування законодавства
Національний рівень	Органи державного управління <i>(Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України)</i>	Кодекси, закони, підзаконні нормативні акти <i>(Податковий кодекс, Господарський кодекс, Закон України «Про підприємництво»)</i>	Міжнародні корпорації	Кодекси корпоративної соціальної відповідальності

Рис. 1. Система регулювання податкового планування міжнародних корпорацій

присвячені використанню НДДКР у схемах агресивного податкового планування (Towards a European R&D Incentive; An assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base), впливу практики застосування податкового планування на рівень оподаткування в країнах ЄС (The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates), дослідженню схем, що використовуються міжнародними корпораціями для розмивання бази оподаткування (Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators) тощо [7].

До основних директив, на основі яких у ЄС здійснюється регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, належать такі:

– директива «Про спільну систему оподаткування материнської та дочірніх компаній із різних країн-членів» (Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States);

– директива «Про загальну систему оподаткування, яка застосовується до відсотків і роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів» (Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [2003] OJ L157);

– директива «Про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування» (Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation [2011] OJ L64/1);

– директива «Про доступ до діяльності кредитних організацій і пруденційного нагляду кредитних організацій та інвестиційних фірм» (Council Directive 2013/36/EU of 26 June 2013 on access to the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms [2013] OJ L176/338);

– директива «Про обов'язковий автоматичний обмін інформацією у сфері оподаткування» (2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [2016] OJ L146/8);

– директива «Про оподаткування ощадних доходів у вигляді процентних платежів» (Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments (OJ 2003, L157) as amended by Council Directive 2014/48 EC of 24 Mar. 2014 [2014] OJ L111/50);

– директива «Установлення правил проти методів ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку» (2016/0011 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [2016] OJ L193/1) [7].

Загалом Європейський Союз на сучасному етапі активно здійснює регулювання податкового планування міжнародних корпорацій, що можна пояснити низкою причин. По-перше, відмінності, що мають місце в податковому законодавстві країн-членів, створюють передумови для використання

агресивного податкового планування на теренах інтеграційного об'єднання. По-друге, країни ЄС є материнськими для значної кількості міжнародних корпорацій, що робить їх надзвичайно вразливими до загроз, пов'язаних із подальшим удосконаленням механізмів агресивного податкового планування. По-третє, країни – лідери співтовариства мають стабільні розвинуті економіки, для яких застосування гібридних фінансових інструментів та інноваційних технологій є нормою, а не перспективою; з огляду на те, що зазначені інструменти широко використовуються у схемах податкового планування, це зумовлює необхідність формування в ЄС якісних та ефективних регуляторних механізмів їх використання в контексті розмивання бази оподаткування.

Попри виключну роль міжнародного та регіонального рівнів, ефективне регулювання податкового планування не може бути здійснене без ужиття заходів у цій сфері на національному рівні. Кожна країна сьогодні тісно чи іншою мірою інтегрована в систему міжнародного бізнесу, а отже, може стати учасником наявних схем податкового планування. Навіть ті держави, податкова система яких не створює для міжнародних корпорацій додаткових переваг, можуть бути використані для концентрації збитків корпорації, що не відповідає стратегічним інтересам жодної з країн. Таким чином, засоби протидії податковому плануванню мають розроблятися й на національному рівні, хоча напрям системи регулювання повинен відповідати вектору міжнародних організацій.

Розглядаючи Україну, необхідно відзначити, що податкове планування міжнародних корпорацій сьогодні не є об'єктом регулювання в її законодавстві. Тим не менше, приєднання України до базових ініціатив BEPS указує на підвищення інтересу до цього питання та формування в перспективі механізмів правового регулювання податкового планування в Україні.

Основоположним документом у сфері правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні можна вважати Указ Президента України № 180/260 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази й переміщенню прибутків за кордон», що передбачає створення в Україні передумов для формування національної системи правового регулювання податкового планування.

З огляду на податкову систему України, можливим є її включення в схеми податкового планування як країни, де будуть акумулюватися збитки міжнародних корпорацій, що протирічить інтересам держави. Таким чином, необхідним є формування правових інструментів протидії використанню таких механізмів, що можливе лише шляхом імплементації ініціатив BEPS, які стосуються обмеження витрат за операціями з пов'язаними особами та трансфертного ціноутворення.

До інструментів, які можуть використовуватися для правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій в Україні, належать такі: кодекси (зокрема Господарський та Податковий), закони, підзаконні нормативні акти тощо. Необхідним є, на наш погляд, докорінний перегляд системи

податкового законодавства в контексті його адаптації до вимог сучасного ринку та принципів боротьби з податковим плануванням у країнах-партнерах. Так, у Податковому кодексі України сьогодні міститься регуляторна норма у сфері трансфертного ціноутворення (ст. 39) і застосування правил «тонкої капіталізації» (ст. 140), проте правовому регулюванню податкового планування міжнародних корпорацій в Україні все ще бракує системності та комплексності. Необхідним є визначення сутності податкового планування як об'єкта правового регулювання із закріпленням у Податковому кодексі, обґрунтування цілей регуляторного процесу, що впливатимуть не з практики зарубіжних країн, а з поточної ситуації в Україні; розроблення концепції законодавчих змін і включення наявних положень у цілісну систему регулювання.

Необхідно відзначити, що регулювання податкового планування має здійснюватися також на рівні самих суб'єктів господарської діяльності. Ідеться насамперед про впровадження практики нагляду за використанням інструментів податкового планування галузевими міжнародними організаціями. Характеристикою сучасного світового господарства є те, що система галузевих інститутів є достатньо поширеною, що робить їх достатньо відчутним суб'єктом регулювання міжнародних економічних відносин. Сьогодні практика залучення міжнародних організацій до процесу вирішення проблем протидії податковому плануванню не набула значного поширення, але можливість впливу на використання інструментів податкового планування на рівні окремих галузей може бути відчутною. Ідеться зокрема про ті сфери, для яких зазначена проблема є найгострішою (сфера фінансових послуг і ІТ). Зазначені галузі є одними з найбільш чутливих до використання схем міжнародного податкового планування, що робить застосування галузевих обмежень дієвим інструментом недопущення подальшого використання схем податкового планування.

Поряд із міжнародними організаціями суб'єктами регулювання податкового планування можуть бути

самі підприємства, оскільки більшість корпорацій є сьогодні надзвичайно чутливою до впливу на них соціального фактора, і за упередженого ставлення до діяльності ТНК із боку споживачів саморегулятором у сфері податкового планування може стати корпоративна соціальна відповідальність.

Світова практика свідчить, що корпоративна соціальна відповідальність є дієвим інструментом протидії використанню інструментів податкового планування, особливо за умови орієнтації підприємств на задоволення потреб споживчого ринку. Використання механізмів податкового планування справляє негативний вплив на репутацію підприємства й зумовлює зниження довіри до нього з боку клієнтів. Така реакція унеможливіє застосування механізмів податкового планування, оскільки зменшення доходів унаслідок втрати споживачів зазвичай не може бути компенсоване економією в податках [5].

Висновки. Таким чином, система регулювання податкового планування міжнародних корпорацій повинна мати глобальний характер. Протидія використанню схем для розмивання бази оподаткування має здійснюватися на всіх рівнях і бути скоординованою й цілеспрямованою. Фактично вектор правового регулювання має визначатися на міжнародному рівні, тоді як конкретні заходи повинні впроваджуватися на рівні окремих держав – учасниць міжнародних економічних відносин.

Проблему регулювання податкового планування міжнародних корпорацій ускладнює те, що значна частина країн зумисно створює передумови для подібної поведінки суб'єктів господарської діяльності. Для країн зі сприятливим режимом оподаткування податкове планування є досить вигідним. Це унеможливіє ефективну кооперацію у сфері протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій. Зазначена проблема в нинішніх реаліях не має чіткого варіанта вирішення, проте інструментом впливу на поведінку самих міжнародних корпорацій тут може стати суспільна думка як драйвер посилення корпоративної соціальної відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. The Role of the Financial Sector in Tax Planning [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/578980/IPOL_STU\(2016\)578980_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/578980/IPOL_STU(2016)578980_EN.pdf).
2. Цимбалюк І.О. Міжнародна податкова конкуренція: перспективи та реалії / І.О. Цимбалюк // Вісник Приазовського державного технічного університету. – Серія «Економічні науки»: зб. наук. праць. – Маріуполь: ДВНЗ «Приазов. держ. техн. університет», 2012. – Вип. 24. – С. 96–104.
3. International Tax Competition: Challenges for Developing Economies [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/en/News/Seminars/Conferences/2017/02/28/International-Tax-Competition-Challenges-for-Developing-Economies>.
4. Consulting services industry in the U.S. – Statistics & Facts [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.statista.com/topics/2247/consulting-services-industry-in-the-us/>.
5. Neville S. Starbucks to Pay £20m in Tax Over Next Two Year after Customer Revolt / S. Neville, J. Treanor // The Guardian, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.theguardian.com/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>.
6. European Union Taxation Papers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-services-papers/taxation-papers_en.
7. European Union Law [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.
8. Доповідь «Проект BEPS: розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/about-beps.html>.