



11. Заложники взрослых решений // Аргументы недели. – № 12 (332), 27 марта 2015 года.

12. По материалам сайта ЮНИСЕФ. – Режим доступа : <http://www.unhcr.org/54d4a2889.html>.

13. ЮНЕСКО: понад 60% дітей із зони АТО отримали психологічну травму / Українська правда. ua. 2 грудня 2014 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravda.com.ua/news/2014/11/22/7045112/>.

14. Сексуальне та гендерне насильство у військовому конфлікті в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://womenunion.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=107:2014-10-20-12-09-10&catid=1:latest-news&Itemid=55.

15. В школах «ДНР/ЛНР из детей пытаются сделать адептов Путина и «Русского мира». [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://antikor.com.ua/articles/28825-v_shkolah_dnrlnr_iz_detej_pytajutsja_sdelatj_adeptov_putina_i_russkogo_mira.

16. Draft Lucens Guidelines for Protecting Schools and Universities from Military Use during Armed Conflict (edition 22 October 2014). [Електронний документ]. – Режим доступа : <http://www.protectingeducation.org/draft-lucens-guidelines/>.

17. По материалам сайта Уполномоченного Верховной Рады Украины по правам человека. [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.lombudsman.gov.ua/ru/index.php?option=com_content&view=article&id=4288:2014-11-26-07-45-53&catid=14:2010-12-07-14-44-26&Itemid=75.

18. По материалам сайта : <http://tsn.ua/video/video-novini/sbu-zatrimali-aktivnu/>.

19. Як у «ДНР» та «ЛНР» з дітей вирощують бойовиків // Национальний антикоррупційний портал. [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://antikor.com.ua/articles/19459-jak_u_dnr_ta_lnr_z_ditej_viroshchujut_bojovikiv.

ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СОЗДАНИЯ БАРЬЕРОВ ОТТОКУ КАПИТАЛОВ ЗА РУБЕЖ В СВЯЗИ С РАСШИРЕНИЕМ БАЗЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В УКРАИНЕ

Валерия РЯДИНСКАЯ,

кандидат юридических наук, старший научный сотрудник,
начальник научно-организационного отдела

Государственного научно-исследовательского института МВД Украины

Summary

The article analyzes the state of the right to ensure the creation of barriers outflow of capital from Ukraine abroad in connection with the expansion of the tax base of the tax on personal income in Ukraine through taxation of income obtained by illegal means. Comparing the legal regulation of the control of the placement of individuals income in other states in the US and Ukraine, it is proved that in Ukraine there are no legal barriers to the actual outflow of capital abroad, which arise in connection with the desire of the legislator to expand the tax base of the tax on personal income in Ukraine at the expense of illegal income.

Key words: illegal profits, taxation, international co-operation, control, capital outflows.

Аннотация

В статье анализируется состояние правового обеспечения создания барьеров оттоку капиталов из Украины за рубеж в связи с расширением базы налогообложения налогов на доходы физических лиц в Украине путем налогообложения доходов, полученных незаконным путем. С помощью сравнения правового регулирования осуществления контроля за размещением физическими лицами доходов на территории других государств в США и Украине доказано, что в Украине фактически отсутствуют правовые барьеры оттоку капиталов за рубеж, который возникнет в связи со стремлением законодателя расширить базу налогообложения налога на доходы физических лиц в Украине за счет незаконных доходов.

Ключевые слова: незаконные доходы, налогообложение, международное сотрудничество, контроль, отток капиталов.

Постановка проблемы. В последнее время законодательная инициатива в Украине полна предложений о налогообложении незаконных доходов физических лиц. Стремясь расширить базу налога на доходы физических лиц, опираясь на зарубежный опыт (в первую очередь опыт США), выдвигаются различные законопроекты, где предлагаются схемы обложения налогом доходов физических лиц – резидентов Украины, которые получены с нарушением законодательства [1].

Актуальность темы. Оставляя вне рассмотрения этичность такого налогообложения, проблемы правового регулирования, которые возникают в связи с внедрением механизма налогообложения незаконных доходов, соотношения норм налогового, уголовного, уголовно-процессуального и гражданского права, на которых останавливались в своих работах Л.П. Брич, В.О. На-

вроцкий, Н.П. Кучерявенко, А.А. Головашевич, Р.В. Гречанюк, О.О. Дудоров, А.І. Лукашов и другие ученые, хотелось бы сосредоточить внимание на следующем аспекте. Исходя из зарубежного опыта, главной проблемой, с которой сталкиваются власти, применяя налогообложение незаконных доходов, является отток капиталов за рубеж, с целью их сокрытия для уклонения от уплаты налогов, поэтому считаем целесообразным проанализировать, каким образом Украина готова к противостоянию этому негативному явлению и какие барьеры украинским законодателем возведены для того, чтобы не допустить массового оттока средств физических лиц в банки зарубежных государств и оффшорных зон.

Целью статьи является анализ состояния правового обеспечения создания барьеров оттоку капиталов из Украины за рубеж в связи с расширением базы



налогообложения налога на доходы физических лиц в Украине путем налогообложения доходов, полученных незаконным путем.

Изложение основного материала исследования. Изучая опыт США в этом вопросе, мы выяснили, что американский законодатель уже более 50 лет ведет борьбу с сокрытием доходов своими физическими лицами в других государствах. Во-первых, правительство этой страны планомерно и последовательно использует при заключении международных договоров с другими государствами Типовой договор об устранении двойного налогообложения и борьбе с уклонением от уплаты налогов, разработанный в 1976 г. [2], в соответствии с которым резиденты США, признанные таковыми согласно законодательству США, уплачивают налоги на территории США. Все международные договоры, заключенные США с другими государствами, предусматривают, что резиденты США, получая доходы в государствах, с которыми заключены такие договоры, налоги с этих доходов платят в США, для обеспечения чего компетентные органы этих государств должны направлять информацию в налоговые органы США – Службу внутренних доходов США (Internal Revenue Service – IRS) – о суммах, полученных резидентами США, доходов [3, с. 66]. Во-вторых, присоединившись одной из первых (в 1989 г.) к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам, разработанную Советом Европы и Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) от 25 января 1988 г. [4], США стало активно сотрудничать с государствами-партнерами по данной Конвенции с целью обмена информацией, которая может оказаться полезной для установления размера полученных доходов, а также расходов, понесенных резидентами США на территории таких государств. Кроме того, США активно использовало свое влияние на международной арене для того, чтобы принудить другие государства и офшорные зоны к подписанию вышеуказанной Конвенции, в чем значительное содействие оказывал Совет Европы. Существенным достижением считается присоединение к данной Конвенции Швейцарии (2013 г.), Каймановых островов (2014 г.), Бер-

мудских и Британских Виргинских островов (2014 г.), Кипра (2014 г.) и некоторых других офшорных зон, где прятать доходы от налогообложения стало почти традиционным. В третьих, со Швейцарией, ратифицировавшей Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым вопросам с оговоркой, в соответствии с которой эта страна предоставляет странам-партнерам Конвенции информацию об иностранных резидентах-вкладчиках в банковские учреждения Швейцарии по системе «Рубик», по которой невозможно определить личные данные такого вкладчика [5], у США подписано особое соглашение, разработанное на основе Закона США «О налогообложении иностранных счетов» от 01 января 2013 г. (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA), в соответствии с которым иностранные финансовые учреждения должны пройти регистрацию в IRS, получить статус «полного участника» (Participating FFI) и предоставлять информацию о банковском счете, принадлежащем гражданину или резиденту США, сообщать его имя, адрес, индивидуальный налоговый номер, сумму средств на счету, движение по счету и т. д. [6].

Таким образом, США возводит барьеры оттоку капиталов своих резидентов путем создания правовой базы для отслеживания средств, которые они размещают в других государствах, с целью их налогообложения, для чего проводит целенаправленную и единообразную политику, не стесняясь, использует свое положение на международной арене.

В Украине дела обстоят совершенно иначе. Согласно ст. 13 Налогового кодекса Украины [7], доходы, полученные физическим лицом-резидентом Украины из источников происхождения за пределами Украины, включаются в состав общего годового налогооблагаемого дохода, кроме доходов, не подлежащих налогообложению в Украине, в соответствии с положениями Налогового кодекса Украины или международного договора, согласие на обязательность которого дано Верховной Радой Украины.

На сегодняшний день Украиной заключены 65 международных соглашений (договоров/конвенций) с различными странами об избегании двойного

налогообложения и уклонении от уплаты налогов, часть из которых закрепляет принцип территориальности налогообложения (согласно которому доходы, полученные на территории страны, облагаются налогом в стране – источнике получения дохода), часть – принцип резидентства налогообложения (согласно которому доходы, полученные резидентом, облагаются в стране его резидентства), при этом критерии резидентства или определяются национальным законодательством договаривающихся стран, или закрепляются в заключаемой конвенции. Кроме того, некоторые из таких соглашений (договоров/конвенций) для различных видов доходов предусматривают разные принципы налогообложения (например, доходы, полученные от предоставления профессиональных услуг, облагаются налогами по принципу территориальности, то есть в стране, в которой такие услуги оказаны, а роялти – по принципу резидентства, то есть в стране резидентства физического лица).

Таким образом, если физическое лицо-резидент Украины получает доходы в стране, с которой заключен международный договор (соглашение/конвенция) или заключен международный договор (соглашение/конвенция), по которому закреплен принцип резидентства налогообложения, то физическое лицо-резидент Украины должен включать полученные доходы в состав общего годового налогооблагаемого дохода путем заполнения декларации и уплатить с них соответствующие налоги согласно законодательству Украины. Итак, если физическое лицо добровольно задекларирует полученные за рубежом доходы, можно будет сделать вывод о наличии у физического лица капиталов (средств, имущества и т. п.) за рубежом. Если же физическое лицо-резидент Украины получает доходы в стране, с которой заключен международный договор (соглашение/конвенция), в которой закреплен принцип территориальности налогообложения, то налоги и сборы с этих доходов оно будет платить в стране-источнике получения дохода, а, в соответствии с п. 13.4 ст. 13 Налогового кодекса Украины, суммы налогов и сборов, уплаченные за пределами Украины, зачисляются при расчете налогов и сборов в Украине. Механизм зачисления уплаченных



за пределами Украины налогов и сборов следующей: 1) налогоплательщик получает от государственного органа страны-источника получения дохода справку об сумме уплаченного налога или сбора, объекте и базе налогообложения, которая подлежит легализации в соответствующей стране, соответствующем заграничном дипломатическом учреждении Украины (п. 13.5 ст. 13 Налогового кодекса Украины); 2) налогоплательщик заполняет декларацию, в которой указывает полученные за рубежом доходы, и подает ее в органы Государственной фискальной службы Украины вместе с заявлением об освобождении/уменьшении от налогообложения доходов, полученных из источников в зарубежном государстве, или о возмещении уже уплаченных налогов на территории зарубежного государства по соответствующей форме с переводом на украинский язык, заполненную в соответствии с требованиями Приказа Государственной налоговой администрации Украины «О подтверждении статуса налогового резидента Украины» от 12 апреля 2002 г. № 173 [8]. Итак, в обоих случаях информация о полученных за рубежом доходах физическими лицами, на основании которой можно сделать вывод о наличии у физического лица капиталов (имущества, средств и т. п.), поступает в фискальные органы Украины только при условии добросовестности налогоплательщика. То есть, если физические лица Украины будут прибегать к сокрытию незаконно полученных доходов за границей, то узнать о таких доходах можно будет только при условии, если они задекларируют доходы, получаемые ими на территории зарубежных стран, и то косвенным методом (если в декларации, например, определяться как доходы проценты от депозитных вкладов в банковских учреждениях других стран).

Н.М. Шмыголь, А.И. Кормышова, А.А. Антонюк [9, с. 102], анализируя проблемы налогообложения доходов физических лиц, полученных за рубежом, указывают на массовые игнорирование требования о декларировании иностранных доходов со стороны физических лиц-резидентов Украины, причиной чего считают не столько стремление физических лиц избежать налогообложения или скрыть

полученные доходы, сколько обременительную процедуру, разработанную законодателем (получение справки об уплаченных за рубежом налогах у компетентных органов других государств в некоторых случаях невозможно без нарушения миграционного законодательства, легализация такой справки, как и перевод ее на украинский язык, требует дополнительных затрат времени, средств и сил и т. д.). То есть, физические лица-резиденты Украины, получающие доходы за рубежом, массово не декларируют их из-за несовершенства процедуры такого декларирования. Что же тогда говорить о декларировании доходов от незаконных капиталов? На наш взгляд, не стоит рассчитывать, что лица, которые прибегнут к сокрытию незаконных доходов в зарубежных странах, станут добровольно декларировать их, соблюдая сложные и обременительные процедуры, сопровождающих такое декларирование. Исходя из этого, возникает вопрос: каким образом обеспечить контроль за получением физическими лицами-резидентами Украины доходов, приобретением имущества в других странах, а также возложением средств в зарубежные финансовые учреждения?

Конвенцию о взаимной административной помощи в налоговых вопросах Украина ратифицировала в 2004 г., однако ее нормы были имплементированы в национальное законодательство только в 2013 г. [10]. Благодаря этому, органы фискальной службы Украины получили возможность получать информацию о доходах и расходах своих резидентов на территории стран-партнеров Конвенции. Однако эти возможности пока остаются исключительно теоретическими.

Автоматический обмен налоговой информацией между фискальными органами Украины и компетентными органами стран-партнеров Конвенции о взаимной административной помощи в налоговых спорах не осуществляется, так как процедура такого обмена должна быть закреплена в меморандумах о взаимопомощи (MoU), заключаемых между странами-партнерами вышеуказанной Конвенции, а Украина такие меморандумы с другими странами не заключала, поскольку в ней нет ни единой системы автоматического обмена информацией, которая бы отвечала

разработанным ОЭСР стандартам автоматического обмена информацией, не определен порядок перевода налоговой информации в электронный вид, на иностранный язык, интеграции в национальные базы данных компетентных органов стран-партнеров Конвенции и т. д.

Обмен налоговой информацией по письменным запросам в Украине регулируется Приказом Министерства финансов Украины «Об утверждении Порядка обмена налоговой информацией по специальным письменным запросам с компетентными органами иностранных государств» от 30 ноября 2012 г. № 1247 [11]. Данный Приказ предусматривает сложную процедуру составления специального запроса о получении информации, который направляется в компетентный орган иностранного государства, требует детальной описи информации, являющейся предметом этого запроса, перечисления оснований, указывающих на наличие информации в государстве, в которое направляется запрос, и т. д. То есть, порядок составления специального запроса о получении налоговой информации, который направляется в компетентный орган зарубежных стран, непростой и требует от сотрудников Государственной фискальной службы Украины знаний и навыков, которыми не каждый сотрудник обладает, а так же значительных затрат времени для его оформления и согласования. Исходя из этого, можно прогнозировать, что подобные запросы не часто будут направляться в компетентный орган зарубежных стран. Указанный вывод подтверждается статистикой: по данным Государственной фискальной службы Украины, в 2014 г. данными органами было подготовлено и направлено 3 запроса о получении налоговой информации [12]. По всей видимости, можно согласиться с мнением Ю.В. Морозова [13], который считает, что обмен налоговой информацией фискальными органами Украины с соответствующими органами стран-партнеров Конвенции о взаимной административной помощи в налоговых спорах просто имитируется.

Фактически, органы Государственной фискальной службы Украины не в состоянии обеспечить надлежащий контроль даже за доходами физических лиц-резидентов Украины, получаемы-



ми ими на территории других стран, тем более не смогут они проконтролировать незаконные доходы, которые физические лица будут скрывать от налогообложения в других странах. Отсутствие контроля приведет к фактической декларативности норм о налогообложении незаконных доходов физических лиц, поскольку надеяться, что лица, которые будут скрывать незаконно полученные доходы в оффшорных зонах, укажут их в декларациях, по нашему мнению, не стоит.

Выводы. Таким образом, несмотря на значительный пласт международных договоров (соглашений/конвенций), заключенных Украиной с другими странами для устранения двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов, а также ратификацию Конвенции о взаимной административной помощи в налоговых спорах, на сегодняшний день в Украине фактически отсутствуют барьеры предотвращения оттока незаконных доходов физических лиц за границу, который обязательно возникнет при введении налогообложения таких доходов. Подытоживая изложенное, констатируем, что попытки законодателя облагать незаконные доходы физических лиц в Украине, основываясь на позитивном опыте США, является неверным шагом, который приведет к оттоку средств из страны и ухудшению ее экономического состояния.

Список использованной литературы:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) : Проект Закону від 28 грудня 2014 року № 71-VIII року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072.
2. Model Agreement (model) for the avoidance of double taxation USA 1976 // UNCITRAL, doc, № 6/15. – 5.06.82.
3. Козырин А.Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран / А.Н. Козырин. – М. : МЦППИ, 2009. – 182 с.
4. Совместная конвенция совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам от 25 января 1988 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.yurclub.ru/docs/tax/act1.html>.
5. Что выберет Европейский Союз – «соглашение Рубика» или FATCA [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://largo.ru/blog/legal/post/chto_vyberet_evropeyskiy_soyuz_soglashenie_rubik.
6. FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act): американская инициатива предотвращения уклонения от налогов будет финансироваться остальной частью мира [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cmslegal.ru/newsmedia/newsletters/newsletterdetail/pages/default.aspx>.
7. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
8. Про підтвердження статусу податкового резидента України : Наказ Державної податкової адміністрації України від 12 квітня 2002 року № 173// Офіційний вісник України. – 2002. – № 18. – Ст. 951.
9. Шмиголь Н.М. Уникнення подвійного оподаткування: теорія та практика ефективного використання / Н.М. Шмиголь, А.І. Кормишова, А.А. Антонюк // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2013. – № 5. – С. 98–104.
10. Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Закон України від 17 грудня 2008 року № 677-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 15. – Ст. 193.
11. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 2012 року № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2171-12>.
12. Звіт про виконання Плану роботи Міністерства фіскальної служби за I півріччя 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-spetsializovan-departament>.
13. Морозов Ю.В. Уклонение от уплаты налогов, меры и методы борьбы с неплательщиками на-