



МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

В. І. Король*

КОНЦЕПТУАЛЬНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОХОРОНИ ТА ЗАХИСТУ ЕКОНОМІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ДЕРЖАВИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ (ДОСВІД КИТАЮ)

В умовах об'єктивно обумовлених глибинних трансформацій у сфері міжнародних економічних відносин Україна потребує здійснення якісно іншої державної політики та її правового забезпечення, у тому числі, в частині оподаткування пов'язаних (*related*) суб'єктів господарювання у родовому значенні, які створюються, насамперед, транснаціональними корпораціями (ТНК) та функціонують на територіях декількох країн.

Набуття Україною членства у Світовій організації торгівлі розширює можливості для реалізації її експортного потенціалу внаслідок полегшення доступу конкурентноздатних товарів, послуг і технологій на перспективні зовнішні ринки, захисту інтересів як публічного, так і приватного характеру через використання механізму вирішення спорів СОТ.

Крім того, прийняття відповідних міжнародно-правових зобов'язань щодо лібералізації зовнішньоторговельного режиму може стати детермінантою збільшення обсягів імпорту іноземного капіталу та зростання кількості дочірніх і асоційованих компаній ТНК на території України, що може призводити до суттєвих наслідків, причому не тільки позитивних, а й достатньо неоднозначних з точки зору її національних економічних інтересів.

З метою збільшення розміру консолідованого прибутку, який може залишитися у розпорядженні ТНК, вони здатні використовувати внутрішні юридичні, економічні, організаційні зв'язки для запровадження різноманітних механізмів мінімізації сплати податків по корпорації в цілому, використовуючи на свою користь відмінності національних режимів оподаткування, один із основних серед яких передбачає застосування так званих "трансфертних цін" (*price transferring*).

У контексті наведеного вище, а також необхідності оптимізації зовнішніх пріоритетів України, в системі яких до стратегічно важливих слід віднести розвиток міжнародних економічних відносин з Китаєм, який у XXI ст. поступово відновить статус великої держави, що здійснює вплив як на регіональні, так і світові процеси, доцільно визначити мету дослідження. Так, дана стаття присвячена розкриттю концептуально-правових засад оподаткування в Китаї пов'язаних суб'єктів господарювання в умовах глобалізації, які зазнають удосконалення в ході податкової реформи, реалізація якої здійснюється з 1 січня 2008 р., що є актуальним, беручи до уваги також те, що на його території переважна більшість ТНК мають дочірні або асоційовані компанії.

© Король В. І., 2008

* завідувач відділу міжнародного приватного права та порівняльного правознавства Науково-дослідного інституту приватного права і підприємництва Академії правових наук України, кандидат юридичних наук



Призначення зазначених механізмів полягає у створенні належного конкурентного середовища та здійсненні охорони, а за наявності законодавчо передбачених підстав, й захисту економічних інтересів держави у випадку ухилення від сплати в КНР зазначеними суб'єктами прибуткового податку, який є аналогом в Україні податку на прибуток.

При здійсненні дослідження, яке дозволить визначити ступінь сприйняття та адаптації Китаєм існуючих у світовій практиці підходів до вирішення проблем збалансування оподаткування у сфері трансфертного ціноутворення та здійснюється у вітчизняній правовій науці вперше, доцільним є звернення як до праць окремих фахівців, зокрема, У. Бека, К. А. Непесова, так і розробок міжнародних організацій, які приділяють суттєву увагу удосконаленню цих підходів.

У прогностичній площині таке дослідження спрямовано не на копіювання китайського досвіду, що було б методологічно не виправданим і щодо досвіду будь-якої іншої країни, а на визначення впливу податкової складової економічної політики на траєкторію його розвитку в довгостроковій перспективі та формування стратегії співрозвитку двох країн в умовах глобалізації.

У свою чергу, його результати є важливими також в частині інформаційно-правового сприяння вітчизняним суб'єктам приватного права щодо формування гнучкої тактики виходу на китайський ринок, одним із компонентів якої є необхідність узгодження таких умов зовнішньоекономічних контрактів, які запобігатимуть виникненню негативних наслідків в частині дотримання податкових зобов'язань з боку відповідних державних органів КНР.

В умовах інтенсифікації інтеграційних економічних процесів, які характеризують горизонтальну площину глобалізації, ТНК функціонують у сприятливому для реалізації власних комерційних інтересів правовому режимі, що досягається, зокрема, через адаптацію законодавства країн-членів СОТ до принципів та вимог, спрямованих на обов'язкову лібералізацію їх зовнішньоторгівельного режиму, у тому числі, через мінімізацію тарифних та усунення неправомірних нетарифних бар'єрів у зовнішній торгівлі та певних пов'язаних сферах.

Крім того, підвищується важливість й вертикальної площини глобальних трансформацій — конвергенції, яка призводить, зокрема, до економізації політики та політизації економіки, що також використовується ТНК на свою користь через одержання підтримки з боку органів влади своїх країн, які здатні латентно або офіційно лобювати інтереси корпорацій при визначенні умов, особливо, багатосторонніх міжнародних договорів, при виникненні у них проблем на зовнішніх ринках товарів, послуг, капіталів, природних ресурсів, технологій тощо.

Синергія наведених процесів обумовила набуття ТНК вагомого статусу суб'єктів міжнародних економічних відносин у широкому значенні, оскільки вони здатні впливати на економічну політику країн, особливо тих, що розвиваються, визначати регіональні та локальні пріоритети для здійснення прямих іноземних інвестицій. Крім того, зберігається сталою тенденція, за якою більше половини світової торгівлі складають експортно-імпортні операції між пов'язаними суб'єктами господарювання в межах транснаціональних корпорацій.

Досліджуючи багатогранний і суперечливий феномен глобалізації та розкриваючи співвідношення таких взаємопов'язаних, але не тотожних категорій, як “глобалізація”, “глобалізм” та “глобалність” німецький дослідник професор Ульріх Бек загострює одне із ключових питань. Так, ним наголошується, що функціонуюча у глобальних масштабах економіка підриває основи національних держав. Внаслідок цього розривається договір про розподіл повноважень Першого модерну індустріального суспільства, має місце зростання влади та могутності транснаціональних підприємств, стратегічний потенціал яких народжується із вторгнення до матеріальних життєвих артерій держав, яке відбувається без революції, без зміни законодавчої бази, а тільки в процесі звичайної ділової активності (*business as usual*)¹.

При цьому, підривається одна із основних засад авторитету держави — стягнення податків, оскільки ТНК здатні ухилятися від оподаткування в рамках національної держави

¹ Бек У. Что такое глобализация? / Пер. с нем. А. Григорьева и В. Седельника; Общ. ред. и послесл. А. Филиппова. — М.: Прогресс-Традиция, 2001. — С. 13-15.



або зменшувати податки до мінімуму, внаслідок чого її суверенне право розпорядження податками, що пов'язано з контролем за господарською діяльністю в межах певної території, стає все більше фіктивним².

Оскільки низку з наведених тверджень доцільно визнати обґрунтованими, однак, водночас такими, що переводять дискусію у теоретико-методологічну площину щодо майбутньої моделі світового устрою, як співтовариства суверенних держав або єдиного транснаціонального світу, доцільно акцентувати увагу на важливому достатньо категоричному узагальненні щодо податкового аспекту, у контексті якого звернення до досвіду Китаю дозволить підтвердити загальну тенденцію або спростувати її.

Належне виконання державами своїх функцій передбачає необхідність розробки та запровадження правових механізмів, які унеможливають, або, принаймні ускладнюють застосування пов'язаними суб'єктами господарювання погоджених дій, які свідомо спрямовано на уникнення від сплати податків, що може породжувати для них негативні правові наслідки.

Відчуваючи суттєві труднощі із забезпеченням балансу національних економічних інтересів та приватних інтересів ТНК, що є характерним для переважної більшості країн, що розвиваються (*developing countries*), Китай приділяє суттєву увагу розробкам міжнародних організацій, перш за все, Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД), а також Європейського Союзу, в якому Європейською Комісією прийнято низку директив з проблем *price transferring*. Крім того, з метою адаптації найбільш прийнятних механізмів до власної специфіки має місце вивчення досвіду провідних країн у сфері оподаткування транскордонних операцій пов'язаних суб'єктів господарювання.

Виходячи з того, що з двох основних економіко-правових доктрин у сфері трансферного ціноутворення, розроблених ОЕСР та США, які базуються на загальному принципі “витагнутої руки” (*arm's length principle*), але є разом з тим різними у багатьох аспектах за змістом, Китаєм більш прийнятними визнано концептуальні позиції ОЕСР, доцільно звернутись до загальних положень її рекомендаційно-методологічних документів, розроблених для транснаціональних корпорацій та податкових адміністрацій. Так, під “трансфертною ціною” слід розуміти ціну, за якою одна асоційована особа реалізовує товари, нематеріальні активи та надає послуги іншій асоційованій особі³.

У свою чергу, в одному із останніх порівняльних досліджень, присвячених проблемам оподаткування у різних країнах міжнародних комерційних операцій із застосуванням трансфертних цін, в якому Китаю приділено мінімальну увагу, російський правознавець К.А. Непесов підтримує іншу позицію. Найбільш вдалим, на його думку, є наступне визначення, — “трансферне ціноутворення полягає у маніпулюванні витратами та доходами у правових зв'язках між пов'язаними (*related*) особами у спосіб, відмінний від тих, які були б застосовані в операціях, здійснених на нормальних ринкових умовах, з метою отримання податкової вигоди (*tax benefit*)”⁴.

Дійсно, при вільному та цілеспрямованому погодженні дочірніми та асоційованими компаніями ТНК такої умови зовнішньоекономічних контрактів, як ціна, а пізніше при їх виконанні — здійсненні розрахунків, може мати місце переведення більшої частини доходів до іншої країни. Такі дії можуть бути обумовлені запровадженням у ній більш сприятливого режиму оподаткування у вигляді, наприклад, надання податкових канікул або встановлення пільгових ставок податку, що тривалий час залишається в Китаї одним із основних правових інструментів преференційної політики у сфері інвестиційно-інноваційної діяльності.

У даному контексті доцільно звернутись також до розробок в рамках ООН Групою експертів *ad hoc* з міжнародного співробітництва у справах оподаткування, які підкреслюють, що акцентування уваги виключно на такому підході застосування трансфертних цін є “некоректним”, оскільки їх призначення полягає в іншому⁵. В цілому

² Там же. — С. 18.

³ Guidance on Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administrations OECD [Електронний ресурс] — Режим доступу: www.oecd.org.

⁴ Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 3.

⁵ Transfer Pricing: History-State of the Art-Perspectives / Ad Hoc of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Tenth meeting, Geneva (10-14 September 2001). — ST/SG/AC.8/2001/CRP.6. — 26 June 2001. — p. 4.



можна погодитися з тим, що реалізація стратегій ТНК, спрямованих на посилення конкурентних позицій, вимагає прагматичного використання фінансових, матеріальних, інтелектуальних ресурсів та, відповідно, узгодженого проведення внутрішньо корпоративних експортно-імпортних операцій між пов'язаними компаніями, в частині, перш за все, встановлення оптимальних цін.

Наведені позиції лише частково характеризують різні аспекти єдиного складного явища, де його позитивна складова передбачає необхідність уникнення конфлікту економічних інтересів держав та транснаціональних корпорацій, а також дотримання ТНК певних загальних принципів і стандартів в межах своєрідного кодексу поведінки, як додаткового міжнародного юридично не зобов'язуючого інструменту регулювання їх діяльності. При цьому в р. Х Керівництва ОЕСР для транснаціональних корпорацій, яке носить рекомендаційний характер та адресоване ТНК урядами країн, передбачається необхідність діяти у відповідності до духу та букви законодавства відповідних країн, що має включати надання податковим органам всієї необхідної інформації для коректного обчислення податків та дотримання наведеного вище ключового принципу — *arm's length principle* — у сфері трансфертного ціноутворення⁶.

Це дозволить державам забезпечити реалізацію публічного інтересу, який полягає в отриманні належної їм частки податку на прибуток від здійснення на їх територіях асоційованими компаніями господарської діяльності. Водночас інтересам ТНК відповідає асоціювання на них справедливих податкових зобов'язань, а також усунення, на підставі відповідних міжнародних договорів, подвійного оподаткування. Останнє може мати місце у випадку здійснення асиметричних коригувань зобов'язань перед бюджетом через донарахування суми податку на прибуток уповноваженими органами лише однієї із зацікавлених країн, перш за все, рециєнта інвестицій.

Разом з тим, ризики прояву негативної складової також є цілком реальними, оскільки за наявності прогалин у законодавстві або інституційної неефективності відповідних органів трансфертні ціни дійсно можуть бути застосовані ТНК з метою уникнення від сплати податків, що потребуватиме вжиття правових заходів з боку держав, спрямованих на охорону, а за необхідності, захисту їх економічних інтересів.

У практичній площині ні імперативні вимоги національного законодавства, ні добровільний характер існуючих кодексів поведінки ТНК, не забезпечують від того, що однією із основних цілей, а у подальшому, результатом інвестиційних, фінансових, виробничих операцій між пов'язаними компаніями, а також їх реорганізації не виступатиме саме мінімізація або відстрочення сплати податків.

У даному контексті доцільно зазначити, що в ході податкової реформи в КНР 2007-2008 р.р. відбувається формування якісно іншої системи механізмів охорони та захисту інтересів як держави, так і конкуруючих суб'єктів господарювання, що здійснюється одночасно за двома напрямками:

1) подальше удосконалення механізму моніторингу зовнішньоекономічних операцій пов'язаних осіб та, за наявності підстав, коригування податкових зобов'язань при недобросовісному застосуванні ними трансфертних цін, що було обумовлено його фрагментарністю та, як наслідок, недостатньою дієвістю;

2) запровадження низки важливих економіко-правових новел, наведених у кінці статті як таких, що потребують у подальшому проведення окремого системного аналізу.

За загальним правилом, закріпленим безпосередньо на рівні закону Китаю, що не є широко розповсюдженою нормотворчою практикою у світі, пов'язані особи мають здійснювати операції відповідно до принципу "втягнутої руки". При цьому, він вважається дотриманим, якщо ціни поставлених товарів, наданих послуг, виконаних робіт, а також роялті за виростання об'єктів права інтелектуальної власності є справедливими та відповідають нормальній комерційній практиці, тобто, співвідносяться з їх рівнем між незалежними та об'єктами сторонами.

Методологічне обґрунтування зазначеного принципу обумовлено, переважно, практичними міркуваннями, оскільки при його порушенні пов'язані компанії отримуватимуть у порівнянні з незалежними суб'єктами ринку несправедливі конкурентні

⁶ OECD Guidelines for Multinational Enterprises. [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.ausncp.gov.au/text_OECD_guidelines.asp.



переваги, які виникатимуть виключно внаслідок можливості маніпулювання цінами в силу, як було підкреслено вище, особливих внутрішніх відносин в межах ТНК.

Досліджуючи генезис правового механізму протидії недобросовісному застосуванню трансфертних цін у сфері зовнішньоекономічної діяльності, необхідно зазначити, що перші закони Китаю, прийняті на початковому етапі розпочатих в кінці 70-х років ХХ ст. економічних реформ та окремим предметом регулювання яких було оподаткування прибутку спільних підприємств, взагалі не містили відповідних норм.

Користуючись прогалинами у законодавстві та неефективністю системи адміністрування стягнення податків, СП та інші види підприємств з іноземними інвестиціями-резиденти КНР були залучені до реалізації більше відомих у розвинених країнах схем уникнення сплати податків, серед яких застосування трансфертних цін можна визнати найбільш розповсюдженим явищем.

Внаслідок недостатньо оперативного реагування з боку держави, що можна пояснити, перш за все, відсутністю необхідного досвіду, маніпулювання цінами набуло характеру небезпечної тенденції, одним із проявів якої стало декларування *de-jure* з кожним роком все більшою кількістю підприємств з іноземними інвестиціями збитків, при тому, що *de-facto* більшість з них отримувало прибутки.

Таким чином, масштаби уникнення від оподаткування через трансферне ціноутворення між дочірніми та асоційованими компаніями транснаціональних корпорацій стали створювати загрози економічним інтересам Китаю як у публічно-правовій, так і приватноправовій сферах. Найбільш песимістичні прогнози стосувались не тільки подальшого зменшення надходжень до бюджету, а й погіршення його інвестиційної привабливості як країни з високим рівнем відповідних ризиків, що могло призвести до відпливу здійснених та ненадходження потенційних інвестицій, важливих для досягнення і підтримки високих темпів реформ, та їх переорієнтації на інші країни Азійсько-Тихоокеанського регіону.

Система норм щодо трансфертних цін набула більш цілісного, але ще незавершеного, вигляду з прийняттям лише у 1991 р. Закону КНР “Про прибутковий податок підприємств з іноземними інвестиціями та іноземних підприємств”⁷, положення якого, зокрема, щодо основного принципу здійснення операцій між асоційованими компаніями та критеріїв визнання державою такого правового статусу сторін зовнішньоекономічних контрактів для цілей оподаткування, зазнали еволюційного розвитку при прийнятті у 2007 р. нових нормативно-правових актів.

Оскільки дотримання принципу “витягнутої руки” є обов’язком пов’язаних осіб, відповідно, його порушення, яке обумовило зменшення суми оподаткованого прибутку будь-якого із суб’єктів правовідношення призводить, згідно ч. 1 ст. 41 Закону КНР “Про прибутковий податок підприємств” від 16 березня 2007 р.⁸, до виникнення у податкових органів права на проведення коригування їх зобов’язань.

Не зважаючи на те, що за природою, як правило, такі коригування носять компенсаційний характер, необхідно звернути увагу на те, що з 1 січня 2008 р. у Китаї крім сплати донарахованого прибуткового податку на суб’єкти господарювання передбачено накладання фінансової санкції, розмір якої обчислюється, виходячи із додатково збільшеної на п’ять відсотків ставки рефінансування Народного Банку КНР, яка діяла у відповідному періоді. Встановлення зазначеної санкції, а також десятирічний строк, протягом якого податкові органи можуть провести перевірку та вчинити корегування, є інструментом реалізації охоронної функції права, оскільки суттєво підвищує ризики для пов’язаних осіб наразитися на негативні наслідки у випадку зловживання приватними правами, зокрема, договірними при маніпулюванні внутрішньо корпоративними цінами.

Одним із нових передбачених на законодавчому рівні механізмів, спрямованих на уникнення конфліктів між державою та іноземними інвесторами у питаннях оподаткування

⁷ Income Tax Law of the People’s Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises (Adopted at the Forth Session of the National People’s Congress, promulgated by Order № 45 of the President of the PRC on April 9, 1991). — Laws and Regulations of the People’s Republic of China Governing Foreign-Related Matters (1999): The China Legal System Publishing House. — Beijing China, 2000. — 915 p.

⁸ Enterprise Income Tax Law of the People’s Republic of China. (Adopted at the 5th Session of the 10th National People’s Congress of the People’s Republic of China on March 16, 2007, Order of the President of the People’s Republic of China # 63). [Електронний ресурс] — Режим доступу: www.fdi.gov.cn/pub/FDI_EN/Laws.html.



операцій між асоційованими компаніями, є відомий в розвинених країнах попередній договір щодо трансфертних цін (*Advance Price Agreement*), сторонами якого виступатимуть податкові органи КНР та суб'єкти господарювання, де останнім надано право ініціювати його укладення з метою узгодження методів встановлення таких цін.

Виходячи з наведеного вище, можна зробити наступні висновки.

Досвід Китаю щодо законодавчого запровадження та постійного удосконалення виправданого більш жорсткого та дієвого правового інструментарію, спрямованого на охорону і захист його економічних інтересів, не дозволяє у повному обсязі підтримати узагальнення, що суверенне право національної держави на розпорядження податками, внаслідок ухилення від оподаткування транснаціональними корпораціями, стає все більше фіктивним.

В ході тривалого поетапного удосконалення публічно-правовий фрагментарний механізм протидії недобросовісному застосуванню асоційованими та дочірніми компаніями ТНК трансфертних цін при здійсненні внутрішньокорпоративних операцій набуває більш цілісних характеристик, відповідаючи цивілізованій міжнародній практиці, чому сприяє те, що в його основу покладено методологічні розробки Організації економічного співробітництва і розвитку.

Виходячи з того, однією із цілей податкової реформи в КНР 2008 р. є забезпечення більш високого рівня охорони та захисту інтересів держави у сфері оподаткування при здійсненні транскордонних операцій між пов'язаними суб'єктами господарювання через закріплення вперше на законодавчому рівні загального правила щодо уникнення від сплати податків (*general anti-avoidance rule*), а також системи норм щодо контрольованої іноземної компанії (*controlled foreign company*), недостатньої капіталізації (*thin capitalization*), предметом подальшого дослідження стане розгляд сутності кожного з наведених інститутів, які у сукупності характеризують важливий напрям удосконалення економічної політики Китаю в умовах глобальних трансформацій.

