

Наконечна І. В.,
доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри загальноправових дисциплін,
Національної академії Служби безпеки України
(м. Київ, Україна)

Бондаренко С. Ю.,
фахівець кафедри технологій захисту кіберпростору
центру кібербезпеки,
Національної академії Служби безпеки України,
член громадської організації «IESF»
(м. Київ, Україна)

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МІЖНАРОДНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ТА РЕЖИМУ ГЛОБАЛЬНОГО НЕМАТЕРІАЛЬНОГО ДОХОДУ З НИЗЬКИМ ОПОДАТКУВАННЯМ США (GILTI)

Порівняльний аналіз міжнародних податкових систем та режиму глобального нематеріального низько оподаткованого доходу США (GILTI) вимагає ретельного вивчення складнощів міжнародної податкової політики, її перетинів з національними правовими системами та цілей, що лежать в основі регулювання глобальної бізнес-практики. В епоху економічної глобалізації, коли багатонаціональні підприємства (БНП, англ. MNEs) працюють у багатьох юрисдикціях, перед міжнародними податковими системами постає подвійне завдання: забезпечити фіскальний суверенітет і водночас протидіяти розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS).

Запровадження режиму GILTI відповідно до Закону про скорочення податків і створення робочих місць (Tax Cuts and Jobs Act, TCJA) від 2017 року є кардинальним зрушенням у підході США до оподаткування транскордонних доходів, спрямованим на вирішення проблем BEPS та забезпечення оподаткування прибутку корпорацій зі штаб-квартирою в США, отриманого з-за кордону [1]. Цей порівняльний аналіз висвітлює взаємодію між режимом GILTI у США та іншими міжнародними податковими системами, звертаючи увагу на нормативно-правову базу, тематичні дослідження та критику політики.

Режим GILTI передбачає мінімальний податок на «глобальний нематеріальний неоподатковуваний дохід» (global intangible low-taxed income), отриманий американськими акціонерами контрольованих іноземних корпорацій (КІК, англ. CFCs). Він діє як захід проти зловживань, спрямований на боротьбу з прибутками, що переміщуються MNEs до низько податкових юрисдикцій. Основна передумова правил GILTI полягає в тому, що MNEs отримують доходи, непропорційні їхній матеріальній економічній діяльності, за рахунок нематеріальних активів, таких як інтелектуальна власність, які часто

переміщуються в офшорні компанії в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування.

Кодекс внутрішніх доходів США (англ. The U.S. Internal Revenue Code, IRC), зокрема розділи 951A і 250, забезпечує правову основу для діяльності GILTI [2]. Розділ 951A визначає включення GILTI, тоді як розділ 250 дозволяє відрахування, що знижує ефективну ставку податку для певних доходів, отриманих з-за кордону. Ці положення ілюструють ширшу тенденцію до прийняття концепції «мінімального оподаткування», яку пропагує ОЕСР у рамках Плану дій BEPS, зокрема, Дії 13 (Звітність у розрізі країн, англ. Country-by-Country Reporting) та ініціативи Pillar Two [3].

Для порівняння, режим GILTI відрізняється від традиційних територіальних податкових систем, що застосовуються в таких юрисдикціях, як Німеччина, Велика Британія та Франція. Територіальні системи, як правило, звільняють доходи з іноземних джерел від внутрішнього оподаткування з метою сприяння конкурентоспроможності. Наприклад, система корпоративного оподаткування Німеччини звільняє від оподаткування дивіденди, отримані від кваліфікованих іноземних дочірніх компаній, відповідно до статті 8b німецького Закону про корпоративний податок (англ. German Corporation Tax; нім. ActKörperschaftsteuergesetz) [4]. Це звільнення має на меті запобігти подвійному оподаткуванню та зберегти нейтральність транскордонних інвестицій. Однак воно також залишає прогалини для стратегій податкового планування, особливо в поєднанні з відсутністю надійних правил щодо контрольованих іноземних компаній (КІК). Режим КІК у Великій Британії, передбачений частиною 9A Закону про оподаткування (міжнародні та інші положення) 2010 року, спрямований на боротьбу з ризиками виведення прибутку з-під оподаткування шляхом оподаткування доходів, штучно виведених з Великої Британії. Аналогічно, у Франції застосовується режим звільнення від оподаткування участі у капіталі, передбачений статтею 216 Загального податкового кодексу Франції, що зменшує податковий тягар на іноземні прибутки і водночас відповідає принципам вільного пересування, закріпленим у законодавстві ЄС.

Хоча режим GILTI нібито узгоджується з глобальною ініціативою ОЕСР щодо мінімального податку Pillar Two, вони відрізняються за своєю структурою та сферою застосування. Другий компонент виступає за узгоджену на глобальному рівні мінімальну ставку податку в розмірі 15%, яка розраховується за допомогою методу змішування юрисдикцій. GILTI, навпаки, використовує метод глобального змішування, агрегуючи доходи та іноземні податки, сплачені в усіх юрисдикціях. Цей підхід, хоча й ефективний з адміністративної точки зору, дозволяє компенсувати доходи з низьким рівнем оподаткування доходами з високим рівнем оподаткування, що потенційно підриває ефективність режиму в боротьбі з виведенням прибутку з-під оподаткування. Крім того, податковий тягар GILTI пом'якшується за рахунок податкового кредиту на іноземні податки (FTC), який обмежується 80% сплачених іноземних податків, відповідно до розділу 960 IRC. Реальні приклади, такі як використання компанією Apple Inc. структур інтелектуальної власності в Ірландії, підкреслюють ефективність

низькоподаткових юрисдикцій для залучення діяльності, пов'язаної з виведенням прибутку з-під оподаткування. Ставка корпоративного податку в Ірландії на рівні 12,5% у поєднанні з м'якими правилами резидентства до 2020 року створили середовище, сприятливе для переміщення прибутку, про що свідчить спір компанії Apple щодо державної допомоги ЄС на суму 14 млрд доларів, який було вирішено відповідно до Рішення Комісії (ЄС) 2017/1283 [5].

Незважаючи на наміри GILTI, його реалізація зіткнулася зі значною критикою через свою складність і непередбачувані наслідки. Одна з найпомітніших критик зосереджується на тому, що вона може поставити американські БНП у невідгідне становище порівняно з іноземними конкурентами. Наприклад, неамериканські БНП, які працюють за територіальною системою оподаткування, часто стикаються з нижчими ефективними ставками податку на іноземні прибутки. Ця розбіжність створює нерівні умови гри, стимулюючи американські корпорації до редоміциляції або інверсії з метою зменшення зобов'язань за угодою GILTI. Юридична та економічна література підкреслює ці проблеми, а такі вчені, як Реувен Аві-Йона та Кімберлі Клаусінг, наголошують на необхідності більш скоординованого міжнародного підходу до оподаткування цифрових та нематеріальних бізнес-моделей. Крім того, політики висловили занепокоєння щодо того, що GILTI не стимулює іноземні реінвестиції, оскільки режим фактично карає низько оподатковуваний дохід незалежно від його реінвестування в економічно продуктивну діяльність.

Реальне застосування GILTI демонструє його ширші наслідки для дотримання податкового законодавства та корпоративної поведінки. Наприклад, Alphabet Inc. (материнська компанія Google) реструктуризувала свої володіння інтелектуальною власністю з Ірландії до Сполучених Штатів після прийняття GILTI, скориставшись положеннями TCJA, які знизили внутрішні ставки корпоративного податку до 21%. Цей зсув підкреслює, як GILTI, разом із ширшими податковими реформами, вплинув на глобальні податкові стратегії американських корпорацій. Однак критики стверджують, що такі зміни лише відображають різницю в податкових ставках, а не суттєвий прогрес у боротьбі з виведенням прибутку з-під оподаткування.

Для подальшого контекстуалізації GILTI в глобальному податковому середовищі, порівняльний аналіз можна провести на прикладі австралійського режиму боротьби з ухиленням від сплати податків, передбаченого частиною IVA Закону про оподаткування прибутку від 1936 року. Австралійський податок на виведений капітал (DPT) відображає цілі GILTI, накладаючи штрафний податок у розмірі 40% на прибутки, виведені з австралійської податкової бази. Аналогічно, заходи протидії податковим гаваням у Японії, передбачені правилами щодо КІК, передбачають оподаткування пасивних доходів, отриманих дочірніми компаніями з низьким рівнем оподаткування, що відповідає рекомендаціям ОЕСР щодо BEPS. Ці режими, будучи ефективними у боротьбі з конкретними формами уникнення оподаткування, відображають

ширші проблеми досягнення гармонізації у фрагментованому міжнародному податковому ландшафті.

Майбутнє GILTI та подібних режимів залежить від постійних міжнародних зусиль, спрямованих на створення єдиної системи мінімального оподаткування. Інклюзивна концепція ОЕСР щодо BEPS отримала широку підтримку: понад 140 країн схвалили її принципи. Однак розбіжності у внутрішніх інтересах, політичні обмеження та складність інтеграції другого компонента з існуючими режимами, такими як GILTI, підкреслюють труднощі в досягненні глобального консенсусу. Наприклад, ухвалення Європейським Союзом директиви про мінімальний податок відповідно до Директиви Ради (ЄС) 2022/2523 ілюструє напруженість між наднаціональними ініціативами та суверенітетом держав-членів у податкових питаннях [6].

Отже, режим GILTI у США є значним нововведенням у міжнародній податковій політиці, що вирішує нагальну проблему виведення прибутку з-під оподаткування багатонаціональних корпорацій (БНК). Однак його розробка та впровадження виявили внутрішні суперечності між національними та міжнародними податковими цілями, що ставить під сумнів його ефективність, справедливість та відповідність глобальним ініціативам. Оскільки юрисдикції в усьому світі продовжують боротися з проблемами оподаткування цифрових і нематеріальних бізнес-моделей, уроки, винесені з GILTI, пропонують цінну інформацію для політиків, які прагнуть збалансувати фіскальний суверенітет з імперативами глобальної економічної інтеграції.

Список використаних джерел:

1. Tax Cuts and Jobs Act: A comparison for businesses. Internal Revenue Service. *Internal Revenue Service. An official website of the United States government.* URL: <https://www.irs.gov/newsroom/tax-cuts-and-jobs-act-a-comparison-for-businesses> (дата звернення: 16.01.2025).
2. Tax code, regulations and official guidance. Internal Revenue Service. *Internal Revenue Service. An official website of the United States government.* URL: <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance> (дата звернення: 16.01.2025).
3. Country-by-country reporting for tax purposes. *Organisation for Economic Co-operation and Development.* URL: <https://www.oecd.org/en/topics/country-by-country-reporting-for-tax-purposes.html> (дата звернення: 16.01.2025).
4. Körperschaftsteuergesetz (KStG) - dejure.org. dejure.org. URL: <https://dejure.org/gesetze/KStG> (дата звернення: 16.01.2025).
5. Decision - 2017/1283 - EN - EUR-Lex. Access to European Union law. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2017/1283/oj/eng> (дата звернення: 16.01.2025).
6. Directive - 2022/2523 - EN - EUR-Lex. EUR-Lex – Access to European Union law. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng> (дата звернення: 16.01.2025).