**Київський національний університет ім. Тараса Шевченка**

**Інститут міжнародних відносин**

**Кафедра міжнародних валютно – кредитних та фінансових відносин**

**Курсова робота**

**зі світової економіки на тему:**

**“Вільні економічні зони: суть, класифікація та функції”**

## Студента 2 курсу відділення МЕВ

## 4 групи

### Халапсуса Дмитра

**Науковий керівник:**

**Тарасенко І. Л.**

**Київ 2001**

# План

**Розділ І. Створення закордонних дочірніх фірм і офшорні зони як один з найсприятливіших секторів здійснення інвестиційної діяльності**.

§ 1.1 Дочірні підприємства як суб’єкти інвестиційної діяльності

§ 1.2 Аналіз країн за їх привабливістю до здійснення інвестиційної діяльності

§ 1.3 Розкриття суті та сенсу поняття «офшор»

§ 1.4 Створення і функціонування офшорних компаній

**Розділ ІІ. Перелік та аналіз декількох найбільш інвестиційно привабливих офшорних зон.**

§ 2.1 Новий Перелік офшорних зон: доповнення та відозміни

§ 2.2 Особливості функціонування Британських Віргінських островів як офшорної зони

§ 2.3 Панама - один з найпривабливіших “офшоров” світу

§ 2.4 Характеристика Острова Мен як вільно економічної зони

§ 2.5 Підсумки щодо вибору офшорної зони

**Розділ ІІІ. Офшорні суперечності в українському законодавстві.**

§ 3.1 Ставлення українського законодавства до офшорних зон, “Закон про прибуток”

§ 3.2 Невідповідності законодавства України її міжнародним договорам

§ 3.3 Статус міжнародних договорів у правовій системі України

§ 3.4 Колізії в українському законодавстві

§ 3.5 Проблематика прийняття рішень щодо невідповідностей в законодавстві

**Розділ І. Створення закордонних дочірніх фірм і офшорні зони як один з найсприятливіших секторів здійснення інвестиційної діяльності**.

**§ 1.1 Дочірні підприємства як суб’єкти інвестиційної діяльності.**

Міжнародна інтеграція господарських зв'язків і економічні перетворення в Україні створили передумови для розширення закордонної підприємницької діяльності вітчизняних підприємств. Створення закордонних господарських одиниць забезпечує додаткові можливості для розширення закордонного інвестування й інших видів зовнішньоекономічної діяльності.

Вітчизняні суб'єкти господарської діяльності можуть створювати за межами України наступні господарські одиниці:

**• відділення —** закордонне підприємство, що є частиною підприємства експортера;

**• представництво** — структурна одиниця вітчизняного підприємства, що не здійснює господарської діяльності, а займається посередництвом, підготовкою угод, контрактів і виконує задачі, зв'язані з контрактами між партнерами;

**• філія** — підрозділ вітчизняного господарського суб'єкта, зареєстрована як окрема фірма без права юридичної особи здійснювати торгові чи інші операції;

**• спільне підприємство** — підприємство, створене на основі об'єднання капіталів резидента і нерезидента для здійснення спільної фінансово-господарської діяльності, керування і розподіли прибутків пропорційно вкладеному капіталу;

**• асоційоване підприємство —** підприємство

у статутному капіталі якого частка інвестора складає від 20% до 50%;

**• дочірнє підприємство** — підприємство, у статутному капіталі якого частка інвестора складає від 50% до 100%.

Інвестори віддають перевагу створенню за межами України асоційованих і дочірніх підприємств. Це обумовлено можливістю їхнього контролю, що передбачає здійснення вирішального впливу на фінансову, господарську і комерційну політику з метою одержання прибутку від їхньої діяльності.

Створити дочірні підприємства резидентів України за її межами можна шляхом:

1) внесення майнових і грошових внесків;

2) придбання іноземного діючого підприємства;

3) придбання пакетів акцій іноземних підприємств.

Здійснення майнових і грошових інвестицій. у тому числі й у дочірні підприємства, за межі України підлягає ліцензуванню відповідно до Положення про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення резидентами майнових інвестицій за межами України, затвердженим постановою КМУ від 19.02.96 р. № 229, і Інструкцією про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон, затвердженої постановою Правління НБУ 16.03.99 р. № 122.

До іноземних фінансових інвестицій, що здійснюються резидентами в закордонні дочірні підприємства, пред'являються наступні вимоги:

— здійснюються тільки за рахунок власних коштів, а за рахунок кредитів банків, у тому числі іноземних, — забороняється;

— здійснюються тільки в безготівковій формі і винятково через кореспондентські рахунки уповноважених банків України в банках країни-реципієнта;

— усі надходження від іноземних інвестицій на користь резидентів повинні бути зараховані на їхні валютні рахунки в уповноважених банках після сплати всіх податків відповідно до законодавства країни, що приймає інвестиції, про що офіційно інформується уповноважений банк і податкова адміністрація;

— прибуток, отриманий резидентами за кордоном, підлягає обов'язковому декларуванню.

Основними типами дочірніх фірм, що створюються за кордоном українськими підприємствами, є:

1)торгово-посередницькі. Створення таких підприємств дозволяє максимально наблизити пропозицію товарів до ринку збуту;

2) виробничі (ремонтні, складальні, сервісні й ін.) підприємства, призначені для перенесення частини виробничо-збитового циклу за кордон з метою адаптації експортованого товару до вимог зовнішніх ринків;

3) підприємства з спільною реалізацією інвестиційних проектів за участю іноземних партнерів (наприклад, будівництво об'єктів в інших країнах);

4) підприємства інвестиційного профілю. Виступають однією з найбільш перспективних сфер застосування закордонних дочірніх фірм. Такі дочірні компанії можуть ефективно вкладати грошові кошти в іноземні банки, акції й інші цінні папери іноземних підприємств, нерухомість;

5) фінансові дочірні підприємства. Акумулюють ресурси, які призначені для подальшого інвестування, а також для репатріації капіталу в Україну;

6) інші.

Кожне з цих дочірніх підприємств виконує функції по забезпеченню основних зовнішньоекономічних операцій материнського підприємства.

§ 1.2 Аналіз країн за їх привабливістю до здійснення інвестиційної діяльності.

При виборі країни для створення дочірнього підприємства, як правило, враховують, чи надає вона визначені пільги для іноземних інвесторів. У зв'язку з цим можна виділити наступні групи країн:

1) країни, де встановлені спеціальні правила і пільги для іноземних інвестицій;

2) країни з «помірною» системою оподатковування;

3) офшорні зони.

Прикладом першого типу країн є Угорщина, у якій відповідно до Закону про оподатковування суспільств (01 1996 р., зі змінами і доповненнями) передбачені інвестиційні пільги, особливо в пріоритетних районах і створених підприємницьких зонах. Так, наприклад, якщо іноземні інвестиції спрямовані на виробництво продукції з обсягом не менш 1 млрд. форинтів (за станом на 18.11.2000 р. 1000 форинтів були рівні 17.78 грн.) і вкладені після 31.12.95 р., тоді надається пільга на податок із прибутку в розмірі 50% протягом 5 років, що слідують за роком здійснення інвестиції. Якщо ж іноземна інвестиція здійснена в підприємницьку зону (наприклад, Захонську підприємницьку зону) у розмірі 3 млрд. форинтів і забезпечує зайнятість не менш 100 чоловік, то такі інвестори звільняються від оподатковування протягом 10 років.

Завдяки цьому Угорщина істотно випереджає інші сусідні країни і займає перше місце як по обсягах зовнішньоекономічного обороту, так і по кількості спільних підприємств у регіоні.

До другої групи відносяться країни, у яких при досить значному розмірі податку на прибуток застосовується система спеціальних податкових пільг, наприклад, щодо механізму перекладу доходів і репатріації прибутків. Такими країнами з «помірною» системою оподатковування є Австрія, Данія, Греція, Швейцарія, Нідерланди, Ірландія. Для них характерні ліберальні валютні і митні режими. Крім того, вони підписали з більшістю країн світу, в тому числі з Україною, двосторонні угоди про запобігання подвійного оподатковування. Відповідно до цих угод відбувається зниження додаткових податків на вивіз доходів і запобігання подвійного оподатковування в країні-одержувачі.

При виборі місця створення дочірньої компанії з «помірною» системою оподатковування необхідно враховувати специфіку діяльності потенційного дочірнього підприємства, оскільки в різних країнах свої преференції по податкових пільгах для визначених видів діяльності.

Так, для Нідерландів характерним є наявність пільг, наданих фінансовій і інвестиційній компаніям. Зокрема, доходи холдингових компаній, що надходять від дочірніх фірм у вигляді дивідендів, не обкладаються податком. Доцільно створювати великі фірми з великими обсягами зовнішньоторговельних операцій у Швейцарії. В Ірландії краще розміщати дочірні підприємства, що займаються проведенням науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, особливо якщо існує можливість одержати конкурентноздатні науково-технічні результати. Це зв'язано з тим, що доходи від використання патентів на винаходи, створені в Ірландії, звільняються від податків на її території.

Третя група країн — це країни, розташовані в офшорних зонах, у яких максимально спрощений порядок реєстрації юридичних осіб і практично відсутні податки на прибуток. Прикладом офшорних зон є Британські Віргінські острови, Багамські острова, острів Мен, Панама, Коста-Рика, Ліхтенштейн, Монако та інші.

**§ 1.3 Розкриття суті та сенсу поняття «офшор».**

Однак для того щоб одержати більш повне представлення про те що таке офшорна зона розберемося, спочатку, у тому, звідси ж узагалі взявся термін «офшор».

Життя терміну «офшор», дало англійське вираження «off shore», дослівно значуще «поза берегом». По термінології, прийнятої в економічній літературі, під офшорною діяльністю розуміється діяльність комерційної компанії поза юрисдикцією якої-небудь держави. Учасники міжнародних фінансових угод не є резидентами країни, на території якої відбуваються кредитно-фінансові операції.

Офшорні зони (ОЗ) стали з'являтися в другій половині нашого століття. У першу чергу вони залучають клієнтів тим, що це вкрай сприятливий валютно-фінансовий режим, низький рівень оподатковування або його повна заміна на фіксований платіж. Ще одна обставина: високий рівень таємності будь-якої банківської і комерційної діяльності. А це — анонімність реальних власників компанії, можливість довірчого керування акціями офшорної компанії (ОК) за допомогою місцевих номінальних власників.

В ОЗ існує ряд особливостей, що вигідно відрізняє їх від інших груп країн з пільговим оподатковуванням, і створює інвестиційну привабливість для іноземних інвесторів:

1. Тут максимально спрощена процедура реєстрації компанії, що утворюється. Не підлягають розголошенню особистості власників фірми. Розкриття їхніх імен може вимагатися лише у випадку початку розслідування по факту здійснення карного злочину (шахрайство, незаконна торгівля зброєю, наркотиками і т.п.). Однак і в цьому випадку е певні гарантії. У деяких ОЗ можуть випускатися акції на пред'явника зареєстрованої компанії. Це забезпечує анонімність справжніх хазяїнів ОК.
2. В офшорних зонах немає обмежень на вивіз валюти. Фірми можуть вільно відкривати депозити в будь-якій валюті в яких-небудь банках. Вони мають право робити й одержувати платежі в будь-якій валюті без яких-небудь обмежень.
3. Більшість країн «податкового раю» не вважають карним злочином порушення податкового, валютного і митного законодавства. Від фірм, розташованих в офшорних зонах, не потрібно представлення бухгалтерських звітів і податкових декларацій. Єдиною формою звітності є щорічний фінансовий звіт. Зовнішні аудитори діють далеко не у всіх ОЗ. Рахунки фірм можуть бути перевірені ними тільки за рішенням власників.
4. Засновуючи ОК в одній з численних юрисдикцій, комерційні компанії реалізують своє право платника податків вибрати будь-які припустимі законом методи для зменшення податкових зобов'язань, звільнення від митних тарифів, валютного контролю, експортних і імпортних квот.
5. В ОЗ пільговий режим визначається також відсутністю валютних обмежень і митних пошлин і зборів для інвесторів, а також низьким рівнем статутного капіталу. Найчастіше він просто декларується, а мінімальний розмір, як правило, не встановлюється.
6. Процедура керування фірмою гранично спрощена. Іноді вона умовна - керування в цьому випадку здійснюється секретарською фірмою за дорученням власника.

Також немаловажним фактором привабливості офшора є стабільність цього режиму. Звичайно протягом 15–25 років з моменту реєстрації ОК інвестор гарантується від несприятливих для нього змін в ОЗ. Тут найбільш характерний приклад — Гонконг, що є ОЗ, хоча в 1997 році ця територія перейшла під юрисдикцію Китаю.

У чому ж складається вигода для країн, що створюють на своїй території ОЗ? Хоча формування підприємств в офшорних зонах асоціюється з відмиванням тіньового капіталу, однак створення дочірніх компаній іноземними інвесторами в офшорних зонах є ефективним механізмом залучення значних іноземних інвестицій, створенням нових робочих місць, що сприяє розвитку національної економіки.

Число ОЗ у світі можна визначити лише умовно, оскільки щороку одні з них зникають або перестають функціонувати, а інші з'являються. Найбільш повний список офшорних зон, що визнає наша держава, приведений у “Переліку офшорних зон”, утвердженому розпорядженням Кабінету Мiнiстрiв України від 14 березня 2001 р. N 79-р.

Інвестиційна привабливість різних офшорних зон залежить від умов реєстрації й оподатковування. Крім того, Форумом фінансової стабільності розвитих країн, створеним колишнім президентом «Бундесбанка», встановлен рейтинг офшорних зон по ступенем їхньої надійності:

Перша група — Гонконг, Сінгапур, Люксембург, Швейцарія, Дублін, Гернси, острів Мен і Джерсі.

Друга група — Андорра, Бахрейн, Барбадос, Бермуди, Гибралтар, Лабуан, Макао, Мальта, Монако.

Третя група — Ангилья, Антигуа і Барбуда, Аруба. Беліз, Британські Віргінські острова, Кайманові острова, острова Кука, Коста-Рика. Кіпр, Ліван, Ліхтенштейн, Панама, Багами й ін.

Слід зазначити, що фактор сприятливого інвестиційного клімату країн другої і третьої групи грає важливу роль у виборі об'єктів інвестування українськими господарськими суб'єктами.

§ 1.4 Створення і функціонування офшорних компаній.

Механізм створення ОК українськими резидентами, як правило здійснюється через спеціалізовані посередницькі установи. Реєстрацію і керування фірмою з доручення клієнта виконують так звані секретарські компанії (СК).

Вони мають підготовлені комплекти документів, що необхідні для реєстрації компанії в ОЗ, а також можуть запропонувати клієнту готову ОК, що може бути практично негайно передана замовнику.

Багато великих американських і західноєвропейських фірм, що займаються офшорним бізнесом з середини 90-х років, поспішили відкрити свої офіси і представництва на Україні. Сьогодні в Києві та інших містах України їх діє величезна безліч. Географія їх діяльності охоплює майже всі існуючі сьогодні ОЗ.

Умовно СК, що діють у Києві, можна згрупувати в такий спосіб:

* У першу групу входять компанії, що пропонують своїм клієнтам весь комплекс послуг по реєстрації ОК практично в будь-який ОЗ світу, підтримці її діяльності надалі, наданню консультаційної допомоги по мінімізації податків, податковому плануванню. Вартість послуг таких компаній коливається біля $ 4–5 тис. за одну ОК, і за неофіційними даними, щодня вони реєструють як мінімум 1–2 компанії.
* Іншу групу складають СК, що узагалі про себе ніякої реклами не дають. У своїй діяльності вони використовують принцип «від клієнта до клієнта».
* Рангом нижче на цьому ринку знаходяться фірми (зазвичай туристичні), для яких офшорний бізнес — лише один з напрямків їх діяльності. Як правило, вони працюють із двома-трьома країнами, виконуючи за комісійні роль посередника між місцевої адвокатський конторою й українським клієнтом. Зазвичай їхня комісія складає 10–15% від загальної вартості послуг.

Експортно-імпортні операції в «податковому раї».

У світовій комерційній практиці цей вид діяльності офшорних фірм розповсюджений досить широко. Популярний він і на пост радянській території. Компанії такого профілю дозволяють цілком законно знижувати податкові виплати шляхом мінімізації прибутку, використовуючи існуючі угоди про запобігання подвійного оподатковування, а також вивозити за рубіж і вкривати на рахунках в офшорних банках валютні виторги.

Розглянемо просту схему експортно-імпортної операції з використанням ОК. Тут бере участь тільки одна офшорна компанія, хоча на практиці число таких компаній може досягати десяти і більш (для досягнення більшого економічного ефекту).

До приклада українська компанія засновує офшорну фірму на Кіпрі. Оскільки всі зведення про офшорні фірми носять конфіденційний характер, то з'ясувати, що реальним власником цієї компанії є український засновник, дуже важко (а найчастіше і неможливо). Потім між українською й офшорною компаніями утворюється Контракт 1 на постачання в Україну товарів (робіт, послуг). Одночасно створюється Контракт 2 між офшорною компанією і закордонною фірмою. Різниця в ціні Контрактів 1 і 2 залишається в розпорядженні офшорної фірми.

Оскільки Контракт 1 полягає на умовах мінімального прибутку для української компанії, то виходить, що ОК просто перепродує товар по більш дорогій ціні. Тому що прибуток в ОЗ практично не обкладається податками (на Кіпру податок на прибуток ОК складає 4,25%), а сама компанія належить українським бізнесменам, то комерсанти платять в Україні тільки з того мінімального прибутку, що одержують за Контрактом 1, і мають можливість розпоряджатися тим прибутком, що осідає на рахунках офшорної фірми.

Ще один приклад. Офшорна компанія «А», що зареєстрована в Ліхтенштейні, у 1994–95 р. здійснювала великі постачання на Україну голландського спирту, французької і німецької горілки, американських сигарет і т.п., увіз яких у нашу країну обкладається високими акцизами. Уклавши контракти з оптовими постачальниками за низькими цінами, компанія «А» відразу перепродавала товар «своїй» українській компанії «Б» за домовленістю за українськими ринковими цінами, тобто явно завищеними.

Щоб не платити високих митних пошлин у зв'язку з увозом підакцизних товарів за завищеними цінами, у схему, теж формально, включалася організація, що мала раніше митні пільги (чорнобильських, афганські, інвалідів і спортсменів). Передоплата товарів йшла по вказівках офшорної фірми прямо з України закордонним постачальникам.

Оскільки для української фірми різниця між покупною і продажною цінами товарів була мінімальної, то прибуток вона свідомо мати не могла, а фактично через великі відсотки по валютних кредитах і негативній курсовій різниці по кредиторській заборгованості у валюті фірма «Б» вже за перші шістьох місяців роботи, зазнала величезних збитків. Приховані від українських податків доходи фірма «Б» одержала від офшорної компанії «А» у формі фінансових інвестицій і значних сум наявної валюти.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності дуже широко поширено надання офшорними фірмами консалтингових і маркетингових послуг українським організаціям і підприємствам. Причому останнім для віднесення витрат по оплаті цих послуг на собівартість фактично досить акта приймання-здачі робіт чи будь-якого іншого подібного документа. Вартість такого роду послуг може досягати декількох мільйонів доларів США.

Зрозуміло, у переважній більшості випадків реально ніяких послуг не виявляється, а відбувається елементарне приховання прибутку від оподатковування з наступним використанням її в особистих цілях хазяїнів підприємств.

Експортні операції за участю ОК багато в чому повторюють імпортні з точністю «до навпаки». Поставляючи експортний товар через «свої» офшорні фірми, українські бізнесмени максимально занижують його ціну, а після реалізації за рубежем по світовим, зрозуміло, цінах мають при цьому величезні гроші, «звільнені» від оподатковування.

**Розділ ІІ. Перелік та аналіз декількох найбільш інвестиційно привабливих офшорних зон.**

**§ 2.1 Новий Перелік офшорних зон: доповнення та відозміни.**

Як вже було сказано раніше найповніший список офшорних зон, що визнає наша держава (і який підпадає під дію п. 18.3 ст.18 «Закону про прибуток»), приведений у «Переліку офшорних зон» затверджений розпорядженням КМУ № 79-р. від 14.03.2001.

( Новий офіційний перелік офшорних зон:

*Британські острівні регіони:*

*Олдерни, Острів Гернси, Острів Джерсі, Острів Мен.*

*Близький Схід:*

*Бахрейн.*

*Північна, Центральна і Південна Америка:*

*Беліз, Домініканська Республіка, Коста-Рика, Панама.*

*Європа:*

*Андорра, Гибралтар, Кампионе, Кіпр, Мадейра, Мальта, Монако.*

*Карибський регіон:*

*Ангилья, Антигуа і Барбуда, Аруба, Багамські острова, Барбадос, Британські Віргінські острова, Віргінські острова (США), Острова Кайман, Гренада, Бермудські острови, Нідерландські Антильські острова, Теркс і Кайкос, Сент-Китс і Невис.*

*Африка:*

*Ліберія, Маврикій, Сейшельські острови.*

*Тихоокеанський регіон:*

Вануату, Китайська Народна Республіка – Гонконг (Сянган) і Макао (Аоминь), Самоа, Лабуан, Маршаловы острова, Науру, Ниуе, Острова Кука, Сінгапур.)

Що ж стосується безпосередньо нового переліку офшорних зон то перше що падає в очі це ряд істотних змін внесених у список. Він був доповнений: Британськими Віргінськими островами (раніше в переліку були присутні тільки американські Віргінські острова), одним з карибських острівних регіонів – Сент-Китс і Невис і Домініканською Республікою (не слід плутати зі Співдружністю Домініку). Натомість зникло «географічне відкриття» Гюркс і Кайкорс і три європейські країни – Ірландія, Ліхтенштейн і Чорногорія. ( І якщо «відмовлення від Ірландії» зрозумілий, адже пройшло два роки відтоді, як ця країна відмовилася від офшорного статусу. Те про причини виключення зі списку Чорногорії, однієї із «наймолодших» офшорних юрисдикцій, залишається лише гадати.)

Крім того, Розпорядження уточнило назви ряду офшорних зон. Наприклад, у попередньому Розпорядженні були острова Антигуа, що насправді називаються Антигуа і Барбуда, офшорами є не всі Антильські острови, а тільки Нідерландські Антильські острова, замість неіснуючого Гранд Кайман з’явилися острова Кайман ( Кайманові острова, розташовані на північний захід від о. Ямайка, володіння Великобританії, і складаються з трьох островів: Великий Кайман, Малий Кайман і Кайман-Шлюб).

Виходячи з приведеного вище Переліку проведемо короткий аналіз декількох найбільш привабливих, з інвестиційної точки зору, офшорних зон.

§ 2.2 Особливості функціонування Британських Віргінських островів як офшорної зони.

Британські Віргінські острова (B.V.I.),розташовані в Карибському басейні, складаються з 60 окремих островів, що розміщені до північно-заходу від Американських Віргінських островів і на відстані 60 милею від Пуэрто Рико. Столицею і діловим центром є Род-Таун на острові Тортола, у 9 милях від аеропорту на острові Биф.

Загальна чисельність населення Британських Віргінських островів складає приблизно 11 000 чоловік, 75% з який проживає на острові Тортола. Населення переважно чорношкіре.

Політична система - колонія Великобританії, що має власний уряд і свою конституцію. Урядом керує губернатор, що призначений Великобританією.

Законодавча система заснована на англійському праві. На островах розвиті банківські й аудиторські послуги.

Більш 150 тисяч офшорних компаній зареєстроване на B.V.I. с 1984 року, що говорить про велику популярність островів як податкової гавані.

Форма звільненої від податків компанії - Міжнародна бізнес компанія ( International Business Company (IBC)). IBC, діяльність якої регулюється колективним законодавчим актом, розробленим у 1984 р. і вступившим в силу 1 серпня 1984 р., є одним з найбільш сучасних видів компаній, і після зменшення значення Панами через діяльність Норьеги, тільки в 1988 р. на островах Британської Вірджинії було створено понад 6000 міжнародних бізнес компаній. Однак компаніям типу IBC забороняється вести бізнес з жителями островів і місцевих фірм і мати на островах власність.

IBC-компанія може бути зареєстрована під будь-якою назвою, що орган, який реєструє, не вважає небажаним, і яка не містить слів "страхування", "гарантія", " будівельна компанія", "банк" чи "трест" (Insurance, Assurance, Building Society, Bank, Trust), без відповідного дозволу уряду. Назва не повинна також містити слова, що показують на зв'язок з королівською родиною чи урядом.

Назва компанії може бути англійською чи будь-якою іншою мовою і може використовувати будь-яке слово, що позначає обмежену відповідальність, наприклад: Limited, Ltd., Corp., Corporation, Inc., Incorporated, S. A., A. G., Gmb, B. V., N. V. Меморандум і устав повинні включати назву фірми, зареєстровану адресу офісу, ім'я й адресу зареєстрованого агента, мету компанії, що не повинні суперечити законам островів Британської Вірджинії, статутний акціонерний капітал і валюту, види акцій, що можуть бути акціями на пред'явника, іменними акціями, чи тими й іншими, і пояснення, що стосуються акцій на пред'явника. Статут фірми регулює її міжнародну діяльність і може бути змінений шляхом відповідного рішення.

Фірма повинна мати зареєстрований офіс на островах Британської Вірджинії і зареєстрованого агента, який повинний бути юристом, дипломованим бухгалтером компанії, що має ліцензію трастової, чи фірми, що спеціалізується на керуванні.

Компанія повинна мати щонайменше одного директора, що повинний бути призначений засновниками, що підписали меморандум і устав. Допускаються директори - фізичні чи юридичні особи колективні директори; крім того, можуть призначатися інші керівники шляхом ухвалення відповідного рішення. Припустимо також призначення заступників директорів. Імена й адреси директорів і керуючих не вносяться в який-небудь відкритий реєстр, хоча компанія може представити цю інформацію в орган, що реєструє, для одержання офіційного посвідчення.

Акціонерний капітал може мати номінал і виражатися в будь-якій валюті. Однак звичайно статутний акціонерний капітал складає 50.000 доларів США по номіналу, тому що це максимальний статутний акціонерний капітал, з якого взимається мінімальне мито в розмірі 300 доларів США. Статутний акціонерний капітал понад 50.000 доларів США, але номіналу обкладається додатковим первісним і щорічним митом у розмірі 700 доларів США. Мінімальне число пайовиків – один, і щонайменше одна акція повинна бути випущена директорами на їхніх перших зборах. Усі випущені акції, як іменні, так і на пред'явника, повинні бути цілком оплачені, але оплата може вироблятися у формі простого векселя, підписаного пайовиком. Якщо не випускається мінімальне число акцій, директора несуть повну відповідальність за всю діяльність компанії.

Мінімальне число пайовиків - один і щонайменше одна акція повинна бути випущена директорами на їхніх перших зборах. Усі випущені акції, як іменні, так і на пред'явника, повинні бути цілком оплачені, але оплата може вироблятися у формі простого векселя, підписаного пайовиком. Якщо не випускається мінімальне число акцій, директора несуть повну відповідальність за всю діяльність компанії.

Компанія повинна мати реєстр акцій у своєму зареєстрованому офісі, хоча ця інформація не є відкритої. Компанія не повинна підготовлювати і представляти фінансові звіти.

Ефективний сучасний закон про офшорні компанії забезпечує повну конфіденційність директорів і акціонерів при найбільш гнучких умовах.

Компанія цілком звільнена від усіх видів податків, але необхідно оплачувати щорічну ліцензію в розмірі 300 доларів США, якщо акціонерний капітал не перевищує $50.000, і в розмірі $1000 при перевищенні цієї суми.

Відповідно до статуту фірми директора можуть проводити збори на островах Британської Вірджинії чи в будь-якій іншій країні. Вимога про проведення щорічних зборів відсутня, і для проведення зборів директорів і акціонерів не обов'язково потрібно їхня особиста присутність у визначеному місці - адже, збори можуть проводитися по телефону, якщо це потрібно.

Після того, як дотримані усі формальності і схвалена назва компанії, компанія типу IBC може бути зареєстрована протягом 48 годин. Вартість реєстрації і сума первісних внесків рівні і складають $ 700. Однак можна придбати вже готову фірму для її негайного використання.

Визначаючи основні переваги островів Британської Вірджинії, як офшорного фінансового центра, і переваги міжнародної бізнес компанії необхідно відзначити наступне:

* Звільнення від усіх місцевих податків;
* Сучасний закон про компанії, що забезпечує максимальну гнучкість;
* Політична й економічна стабільність;
* Відсутність валютного контролю;
* Розвита власна банківська система з гарними міжнародними зв'язками;
* Акції на пред'явника;
* Можливість придбання готових фірм.

§ 2.3 Панама - один з найпривабливіших “офшоров” світу.

Панама розташована в Центральній Америці і являє собою вузький перешийок між Північною і Південною Америкою. Панама знаменита своїм каналом, що з'єднує Атлантичний і Тихий океани. Населення Панами складає близько 2,5 мільйонів. Завдяки своєму розташуванню Панама є найважливішим світовим транспортним вузлом. Демократична система керування базується на конституції. Після скинення генерала Нориегі Панама перетворилася в політично стабільну країну з економікою, що розвивається. Існуюча з 1927 року індустрія податкової гавані є найкращим гарантом стабільності цієї офшорної юрисдикції.

Ця іспаномовна країна, давно відома, як податковий рай із прекрасними банками, телекомунікаціями й інфраструктурою.

Компанія з обмеженою відповідальністю є звичайним типом компанії, хоча можливі й інші типи фірм (наприклад, просте товариство з обмеженою відповідальністю, генеральне товариство з акціонерним капіталом і обмеженою відповідальністю). Незважаючи на те, що Панамський закон про компанії аналогічний закону штату Делавар, але в силу того, що Панама є правовою цивільною державою, діяльність панамських корпорацій в основному регулюється умовами і положеннями, записаними в статуті кожної з корпорацій.

Статут компанії повинний містити: ім'я і громадянство кожного з пайовиків, що підписали статут, назва компанії, основні цілі компанії, розмір капіталу компанії, види акцій, їхня кількість і стосовні до них подробиці, кількість акцій, що належать лицям, що підписали статут, місцезнаходження компанії, ім'я, адреса і громадянство представника компанії на Панамі, термін існування компанії, імена й адреси директорів.

Компанії можуть створюватися для будь-яких дозволених законом цілей, і назва компанії повинна закінчуватися словами Socitdad anonima або S.A. чи словами, що позначають на інших мовах обмежену відповідальність - наприклад. Corporation, Corp., Incorporated, Inc., Gmb, A.G., але не Limited чи Ltd.

Назва компанії повинна одержати схвалення і не повинне збігатися з назвами існуючих панамських компаній. Такі слова як "банк", "траст", "фонд", "страхування" і "перестрахування" не можуть використовуватися без спеціального дозволу. Статут компанії повинний бути підписаний щонайменше двома лицями, але розкривати імена основних власників акцій не обов'язково.

Панамські компанії повинні мати зареєстрованого представника на Панамі, який повинний бути юристом чи юридичною фірмою і мати місцем перебування Панаму. Компанія повинна мати не менш трьох директорів, що повинні бути фізичними особами, а також повинні бути призначений президент, віце-президент і скарбник. Цих адміністраторів компанії призначають директора, а самі вони не обов'язково повинні бути директорами.

Відсутні вимоги до мінімального розміру капіталу, що може бути в будь-якій валюті, і акції можуть мати чи не мати номіналу. Часто панамські компанії мають статутний капітал у сумі 10,000 доларів США, що дозволяє платити реєстраційне мито в розмірі 60 доларів США і, у випадку більшого розміру капіталу, мито зростає. Акції можуть бути іменними чи на пред'явника. Іменні акції можуть не оплачуватися цілком чи частково, але перед випуском акцій па пред'явника вони повинні бути цілком оплачені. Володіння панамської компанії може здійснюватися одним лицем чи фірмою, і не трібується, щоб яка-небудь частина капіталу належала панамському чи громадянину фірмі.

Усі збори повинні проводитися в Панамі, якщо тільки в статуті чи відповідному законодавчому акті не обмовляється інше. Однак, можуть призначатися представники.

Щорічні податкові декларації не вимагаються і ніяких фінансових звітів заповнювати не потрібно. Щорічне реєстраційне мито в сумі 150 доларів США виплачуються панамському уряду через рік після реєстрації, і у випадку затримки платежу на компанію накладається штраф.

По Декреті 1958 р. іноземні компанії можуть продовжувати свою діяльність на Панамі, якщо вона не суперечить закордонному законодавству Панамські компанії можуть також продовжувати свою діяльність у закордонних країнах, якщо вона не суперечить законодавству цих країн.

Після того, дотримані усі формальності і назва схвалена, панамська компанія може бути зареєстрована протягом 24 годин. Притому що вартість реєстрації дорівнює $ 450, а сума первісних внесків $ 700. Можливо також придбання готових фірм для негайного використання.

В даний момент Панама прагне розширити свій вплив. Всупереч своєму видатному положенню серед інших офшорних центрів, вона виглядає недостатньо розвиненою, але тепер, з усуненням Нориегі, з'явився привід для більш оптимістичних прогнозів щодо її подальшого розвитку.

Розглядаючи Панаму в якості офшорного центра можна виділити наступні її переваги:

* Можливість придбання готових фірм;
* Нерозкриття відомостей щодо основних власників компаній;
* Добре розвинена професійна інфраструктура;
* Розвинена банківська система з гарними міжнародними зв'язками;
* Відсутність податку на прибуток, що удержується поза Панамою.

§ 2.4 Характеристика Острова Мен як вільно економічної зони.

Усі компанії, створені на острові Мен, реєструються відповідно до Закону про компанії від 1931 р., заснованому на англійському Законі про компанії від 1929 р., з урахуванням внесених виправлень, останні з який були внесені в 1981, 1986, 1988, 1991 і 1992 р.р. Найбільш розповсюджений вид компаній - приватна компанія з обмеженою відповідальністю з акціонерним капіталом, хоча можна також зареєструвати компанії з гарантованою обмеженою відповідальністю чи компанії з необмеженою відповідальністю. Існують три статуси компаній: резидентні компанії, нерезидентні компанії і компанії, звільнені від податків.

Резидентні компанії звичайно займаються бізнесом на острові Мен і виплачують податок на прибуток у розмірі 20 %.

Нерезидентні компанії - це компанії, керування якими здійснюється не на острові, а компанії, керування і контроль над якими здійснюється з-за кордону. Вони виплачують прибутковий податок у звичайному розмірі, якщо одержують на острові Мен який-небудь інший доход, крім банківського відсотка.

Нерезидентні компанії на острові Мен одержують статус нерезидентної компанії після подачі декларації про нерезидентність в орган, що Реєструє, і сплати мита в 600 фунтів стерлінгів - так званого NRCD-мита (Non Resident Company Duty). Мито NRCD потім виплачується щорічно в річницю реєстрації після представлення щорічного звіту в орган, що Реєструє.

Компанії, звільнені від податків, можуть розташовуватися на острові і звільняються від оподатковування на острові Мен після подачі прохання про звільнення від податків і сплати щорічного мита в 300 фунтів стерлінгів в орган, що Реєструє, при цьому звільнена від податків компанія може не належати мешканцю острова Мен чи місцевій фірмі, але може належати іншої компанії, звільненої від податків на острові Мен, і компанія, звільнена від податків, може діставати прибуток поза островом. Перевагою компанії, звільненої від податків, є те, що вона може розташовуватися на острові, що полегшує демонстрацію її податкової приналежності. Тому звільнена від податків компанія повинна мати щонайменше одного директора - жителя острова, і секретаря, також жителя острова, що має відповідну підготовку, тобто юриста, бухгалтера і т.п.

Компанія може бути зареєстрована на острові Мен під будь-якою назвою, що, на думку органа, Що Реєструє, не є небажаним, але її назва не повинна включати слова "будівельна компанія", "кооператив", "Торговельна Палата", "консультативний інститут", "університет", "страхування", "перестрахування", "регістр", "об'єднана трастова компанія", "інвестиційна трастова компанія" (Building Society, Co-operative, Chamber of Commerce, Council Institute, University, Insurance, Reinsurance, Register, Unit Trust, Investment Trust) без відповідного дозволу і ліцензії. Уживання таких слів, як "Європа", "європейський", "Євро-", "міжнародний", "світовий", "всесвітній" (Europe, European, Euro, International, Global, Worldwide) за вимогою органа, Що Реєструє, повинне підтверджуватися, і при цілком оплаченому акціонерному капіталі в 100,000 фунтів стерлінгів усі приватні компанії з обмеженою відповідальністю на острові Мен повинні мати назва, що закінчується словом Limited.

Відповідно до Закону про компанії від 1992 р. може бути зареєстрована компанія з одним учасником.

Статут приватної компанії з обмеженою відповідальністю повинний містити: назву компанії, указівку, що вона є приватної, зареєстровану адресу офісу компанії, що повинна розташовуватися на острові Мен, указівка про те, що відповідальність членів компанії є обмежений, статутний акціонерний капітал, від часткових паїв, і напроти імені пайовика повинне бути зазначена кількість приналежних йому паїв, що повинна бути не менш одної.

З 1988 р. усі компанії на острові Мен мають привілеї і правами фізичних осіб і, отже, компанії на острові Мен не мають сформульованої мети.

Статут компанії регулює внутрішню діяльність компанії.

Мінімальна кількість директорів - дві фізичні особи. Громадянство директорів не має значення, хоча звільнена від податків компанія, як указувалося вище, повинна мати щонайменше одного директора - мешканця острова Мен. Імена й адреси директорів представляються в орган, що Реєструє, і ця інформація є відкритої. Тому часто використовується інститут довірених осіб. Секретарем компанії може бути фізична чи особа фірма, але компанії, звільнені від податків, повинні мати в ролі секретаря фізичну особу відповідної кваліфікації, як вже говорилося вище.

У компанії на острові Мен повинне бути щонайменше два основних власники акцій, що можуть бути фізичними особами чи фірмами, але при цьому мінімальний капітал у вигляді випущених акцій складає 2 фунти стерлінгів. Можуть також бути зареєстровані компанії з одним учасником. Звичайно статутний капітал складає 2000 фунтів стерлінгів, тому що це максимально можливий статутний капітал, оподатковуваний мінімальним митом. Акціонерний статутний капітал може бути в будь-якій валюті, але він повинний мати визначений номінал.

На острові Мен компанії повинні проводити перші річні загальні збори через 12 місяців після дати реєстрації і далі не пізніше, ніж через 12 місяців після проведення останніх загальних зборів. Не існує обмежень на місце проведення таких зборів, вони можуть проводитися в будь-якій країні світу.

Усі компанії на острові Мен повинні мати список директорів, секретарів і акціонерів по зареєстрованій адресі офісу і повинні представляти щорічний звіт, у якому повинні бути зазначені: зареєстрована адреса офісу, імена директорів, секретаря компанії, учасників компанії і приналежні їм частки відповідно до оплаченого паю. Представлення фінансових звітів не потрібно.

Після того, як дотримані усі формальності і назва схвалена, компанія на острові Мен може бути зареєстрована протягом семи робочих днів. Причому вартість реєстрації складає $ 780, а сума первісних внесків дорівнює $ 2040. Можливо також придбання готових фірм для негайного використання.

Завдяки тісному співробітництву з З'єднаним Королівством острів Мен є частковим членом Європейського Співтовариства. що дозволяє йому вільно торгувати сільськогосподарською і промисловою продукцією з країнами ЄС. Однак острів Мен не бере участь у політиці податкової гармонізації ЄС і не підпадає під юрисдикцію ЄС у фінансових питаннях.

Привабливість острова Мен як фінансового центру обумовлює:

* Довгострокова політична й економічна стабільність;
* Близькість до Європи;
* Прекрасні комунікації;
* Нерезидентні компанії і компанії, звільнені від податків, не платять місцеві податки;
* Не розкриваються відомості щодо основних власників компанії;
* Розроблене законодавство про компанії;
* Відсутні податки на майно, збільшення капіталу, дарунок і спадщину;
* Прекрасна комерційна і професійна інфраструктура;
* Стійка міжнародна банківська система;
* Можливість придбання готових фірм.

§ 2.5 Підсумки щодо вибору офшорної зони.

Підводячи короткий підсумок усьому вище згаданому в цьому Розділі, треба відмітити, що при виборі офшорної зони, людина - початківець в цій сфері, керуючись, в першу чергу, тільки одним запитанням : "Яка офшорна зона є найкращою?", звичайною відповіддю: "Кращою - для чого?" не тільки може, а й буде поставлена в замішання. Тому що насправді "найкращої податкової гавані" просто не існує. Потрібно ясно та твердо розуміти, що при виборі безподаткової зони можуть та користуються тільки одним критерієм: чи задовольняє “офшор” висунутим до нього умовам, чи відповідно ні.

У процесі реєстрації і створення фірми може виникнути ряд питань, що стосуються безпосередньо керування компанією, структури фінансових послуг, конфіденційності, тому то вибір податкового оазису і треба починати з з'ясування мети, для якої передбачається його використовувати, виходячи з особливості сфери діяльності і характеру проблеми, що потрібно вирішити.

**Розділ ІІІ. Офшорні суперечності в українському законодавстві.**

**§ 3.1 Ставлення українського законодавства до офшорних зон, “Закон про прибуток”.**

Розглянемо те як українське законодавство відноситься щодо існування офшорних зон. Відтак законом України «Про оподатковування прибутку підприємств» (“Закон про прибуток”) у редакції від 22.05.97 р. №283/97-ВР із змінами і доповненнями, був встановлений особливий режим оподатковування операцій із контрагентами, зареєстрованими в офшорних зонах (п.18.3 ст. 18 “Закон про прибуток”: *У випадку заключення договорів, що передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів , що розташовані в офшорних зонах чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їхні банківські рахунки, незалежно від того чи здійснюється така оплата (у грошовій чи іншій формі) чи безпосередньо через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податків на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їхніх валових витрат у сумі, що складає 85 відсотків оплаченої вартості цих товарів (робіт, послуг).Перелік офшорних зон щорічно обнародується Кабінетом Міністрів України ).*

З погляду нашого законодавця, дане положення повинне було припинити відтік капіталу до офшорних зон і поповнити бюджет.

Проте після появи переліку офшорних зон у виді обнародуваного розпорядження КМУ ще 01.03.2000р. №106-р (далі - Перелік) особливо яскраво проявилася недосконалість підходу, закладеного в п.18.3. Більш того, у деяких випадках спостерігалося його пряме протиріччя нормам міжнародного права, про що ми ще поговоримо далі.

Саме п. 18.3 “Закону про прибуток” (із деякою часткою умовності) можна було б назвати і зовсім необразливим (що, до того ж, збігається із точкою зору профільного Комітету ВРУ і ГНАУ), його застосування обумовлене винятково опублікованим Кабміни Переліку. До цього моменту п.18.3 “Закону про прибуток” узагалі не можна було застосовувати як правову норму, оскільки в іншому випадку спостерігалася б відсутність (не тільки в рамках “Закону про прибуток”, а взагалі в рамках українського законодавства) «гіпотези» як елемента, необхідного для перетворення цього положення в правові норми.

**§ 3.2 Невідповідності законодавства України її міжнародним договорам .**

Але давайте спочатку розберемося з загальноприйнятими поняттями «офшорна зона» і «офшорна компанія».

Виходячи з формулювання п.18.3, в українському законодавстві існує поняття оффшорной зони як території, що вказується КМУ в Переліку. А оффшорной компанією відповідно з метою оподатковування є юридична особа, зареєстрована на території цієї зони.

Проте не можна не відзначити дискримінаційний характер даного положення українського законодавства. Почнемо з того, що у світовій практиці офшорною зоною є територія, де пільговий режим оподатковування застосовується стосовно компаній, що володіють повним набором таких ознак:

- Цілком належать нерезидентам;

- Здійснюють діяльність винятково поза територією реєстрації;

- Не одержують прибутку з джерелом походження з території реєстрації;

Інші компанії, зареєстровані на території такої «Податкової гавані», потрапляють під дію загального режиму оподатковування, а тому не можуть вважатися «офшорними».

Отже, необхідно відокремлювати поняття «офшорна компанія» і «компанія, що знаходиться в офшорній зоні». Перше більш вузьке, тому що офшорною прийнято вважати компанію, що має усі вищезгадані ознаки (через що і з'являється пільга в оподатковуванні), у той час як «компанія, що знаходиться в офшорній зоні» - це компанія, що зареєстрована в такій зоні, здійснює свою діяльність і потрапляє під дію загального режиму оподатковування.

Деякі території надають компаніям, що володіють ознаками, визначеними вище, «понад пільговий» режим оподатковування, що в сукупності з іншими, не менше важливими моментами (відсутність договорів про надання правової помочі, ліберальне регулювання банківської діяльності, включаючи питання банківської таємниці й ін.) не найкращим чином впливає на світових грошових потоках і відповідно суперечить інтересам інших держав.

Щодо головної невідповідності п.18.3 міжнародним договорам України. То вона полягає в невірному підході, зафіксованому в даному положенні. У світовій практиці внутрішнього оподатковування операцій по імпорту товарів застосовується інший принцип, що також закріплений у деяких міжнародних-правових документах, обов'язкових для України - принцип країни походження товару. Про цей принцип також згадується в Законі України від 16.04.91 р. №959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність»(“Закон про ВЭД”), із наступними змінами і доповненням. У ст.11 “Закону про ВЭД” щодо оподатковування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності говориться, що *«ставки податків є однаковими для усіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і визначаються* ***по******товарному принципу: для одного й того ж самого товару діє єдина ставка податку»*.**

**§ 3.3 Статус міжнародних договорів у правовій системі України.**

Для подальшого розгляду питання визначимося зі статусом міжнародних договорів у правовій системі України. Відповідно до ст.9 Конституції України міжнародні договори, ратифіковані ВРУ, складають частину національного Законодавства України. Оскільки вони ратифіцируються законом, тож і мають силу закону. Проте варто мати на увазі, що основна відмінність міжнародного договору як закону від звичайного закону України полягає в тому, що якщо останній може бути змінений наступним національним законом, то зміни в міжнародний договір не можуть вноситися державою в односторонньому порядку (зокрема, прийняттям іншого закону). Для того щоб не порушувати його міжнародних-правових зобов'язань. Інший підхід суперечив би Віденській конвенції про право міжнародних договорів 1969 року (Для України (у складі СРСР) Віденська Конвенція вступила в силу 13 червня 1986 р. В ст.27 цієї Конвенції говориться: “Учасник не може слатися на положення свого внутрішнього права в якості виправдання для невиконання їм угоди”), нормам національного законодавства України (Частина друга ст.17 Закону України від 22.19.93 р. №3767-ХІІ “Про міжнародні угоди “, а також ст.19 Закону України від 25.06.91 р. №1251- ХІІ “Про систему оподаткування” ), а також п. 18.1 ст. 18 “Закону про прибуток” *(“Якщо міжнародним договором, ратифікованим Верховної Радою України, встановлені інші правила, відмінні від передбачених дійсним Законом, застосовуються норми міжнародного договору”*).

Таким чином, за нормами міжнародного договору, ратифікованого ВРУ, “Закон про прибуток” визнає велику юридичну цінність. Отже, сам Закон передбачає, що при будь-яких колізіях із нормами міжнародного договору застосовуються норми останнього.

Чому ж суперечать деякі норми “Закону про прибуток”?

Як уже говорилося, законність п.18.3 “Закону про прибуток”, узятого окремо, ніякі заперечення не викликає. Але застосування окремих норм п.18.3 і Переліку (щодо тих або інших територій) суперечить національному режиму і режиму найбільшого сприяння в оподатковуванні, що встановлені міжнародними договорами, ратифікованими ВРУ.

Тому для того, щоб казати про можливість і обгрунтованість включення тієї або іншої території в Перелік, проведемо спочатку огляд обов'язкових для України міжнародних-правових договорів із європейськими країнами. ( На даному етапі ми обмежимося тільки Європою, оскільки більшість таких офшорних зон є залежними або заморськими територіями європейських держав (Андорра, Азорські острови, Бермудські острови, Британські Вергінскі острови, Кайманові острова, Капміоне, Мадейра, Монако, Голландські Антильські острови, Острів Мен, Острови Ла-Манш і ін.))

Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами, підписана 16 червня 1994 р. (далі - УПС), установлює національний режим щодо оподатковування і внутрішнього регулювання (ст.15 УПС):

1. *Товари, що походять з території однієї Сторони й імпортуються на територію іншої Сторони, не підлягають, прямо або побічно ні якому внутрішньому оподатковуванню або іншим внутрішнім зборам, що перевищують ті, що застосовуються, прямо або побічно, до подібних вітчизняних виробів.*
2. *Крім того, цим товарам надається не менше сприятливий режим, чим наданий подібним товарам національного походження щодо усіх законів, правил і вимог, що впливають на їх внутрішній продаж, пропозиція продажу, покупки, транспортування, розподіл і використання. Положення цього пункту не перешкоджають застосуванню різноманітних внутрішніх зборів по транспортуванню, що базуються винятково на засадах економічної експлуатації транспортних засобів, а не на державні вироби.*

Ця стаття виходить із принципу походження товару, признаючи його визначальним у регулюванні відповідних відношень. Дане положення прямо забороняє, яку б те ні було дискримінацію товару, країною походження якого є одна з «Сторін», у порівнянні з подібним товаром вітчизняного виробництва. До числа таких заборонених дискримінацією входить і податкова, що може являти собою, зокрема порядок, кумулятивно встановлений у п.18.3 “Закон про Прибуток” і Перелік.

УПС містить також ст. 10, у частині перший, котрої мова йде про режим найбільшого сприяння в торгівлі в тому змісті, у котрому цей термін вжитий у п. 1 ст.1 Генерального угоді з тарифів і торгівлі (далі - ГАТТ).

1. *У відношенні мит і зборів усякого роду, що накладаються на ввіз і вивіз, або в зв'язку з ними, або на переклад закордон платежів за імпорт або експорт, а також у відношенні методу стягування таких мит та зборів, і у відношенні усіх правил регулювання і формальностей у зв'язку з ввозом або вивозом, та у відношенні всіх питань, зазначених у параграфах 2 і 4 ст. III, будь-яка перевага, сприяння, привілей або імунітет, наданий будь-якою договірною стороною, у відношенні будь-якого товару, що походе з будь-якої іншої країни або призначеного у будь-яку іншу країну, повинні негайно і безумовно надаватися подібному ж товару, що походить з території всіх інших договірних сторін, або призначеному для території усіх інших договірних сторін.*

Вищенаведений пункт ст.1 ГАТТ, у свою чергу, відсилає до п. 2 і 4 ст. III ГАТТ, що називається «Національний режим у відношенні внутрішнього оподатковування і регулювання», для визначення питань, на які поширюється дія режиму найбільшого сприяння.

*2. Товари, що походять з території якоїсь договірної сторони, і ввезені на територію іншої договірної сторони, не повинні оподатковуватися, прямо або побічно, внутрішніми податками або іншими внутрішніми зборами будь-якого роду, що перевищують, прямо або побічно, податки і збори, застосовувані до аналогічних товарів вітчизняного походження. Більш того, ніяка з договірних сторін не повинна якою-небудь іншою подобою застосовувати внутрішні податки або інші внутрішні збори до імпортованих або вітчизняних товарів так, щоб це суперечило принципам, викладеним у параграфі 1.*

*4. Товарам, що походять з території якоїсь договірної сторони та ввезеним на територію іншої договірної сторони, повинен бути наданий режим не менше сприятливий, ніж режим, наданий аналогічним товарам національного походження у відношенні усіх законів, правил і вимог, що відносяться до їхнього внутрішнього продажу, пропозиціям на продаж, покупці, перевезенню, розподілу або використанню. Становища цього параграфа не повинні перешкоджати застосуванню диференційованих внутрішніх зборів за перевезення, що залежать винятково від економічних умов експлуатації засобів транспорту, а не від національного походження товару.*

Аналогічні положення присутні не тільки в УПС, а й в деяких інших міжнародних договорах, у сферу дії яких входять території, внесені в Перелік.

Проте після ознайомлення з Переліком складається враження, що вищезгадані юридично обов'язкові для України документи не є такими для КМУ. Принаймні, наявність міжнародних-правових зобов'язань не стало перешкодою для внесення Республіки Чорногорія і Князівства Ліхтенштейн у попередній Перелік.

**§ 3.4 Колізії в українському законодавстві.**

А зараз подивимося, у чому ж полягає колізія між нормами, що містяться в п. 18.3 і Переліку, і режимом найбільшого сприяння і національного режиму стосовно до сфери оподатковування.

По-перше, варто звернути увагу на те, що протиріччя стосується не будь-яких операцій з офшорними контрагентами, а тільки таких, у яких:

- Оплата здійснюється за товар (не за роботи і послуги);

- Територією походження цього товару є територія держави, із яких для України діє режим найбільшого сприяння або національний режим.

Як відомо, основний принцип визначення об'єкта оподатковування, закладений у “Закон про прибуток”, виглядає наступним чином:

Оподаткований прибуток = скоригований валовий прибуток - валові витрати - амортизаційні відрахування

Ось цей прибуток і є об'єктом оподатковування, 30% якої платники податків перераховують у бюджет не пізніше 20 числа місяця, що випливає за звітним кварталом.

Таким чином, будь-яке «штучне» зменшення розмірів валових витрат, так само як і встановлення касового методу збільшення валових витрат, тільки через «офшорну національність» контрагента цілком потрапляє під поняття податкової дискримінації, від якої УПС захищає товари, територією походження є одна з «Сторін», шляхом встановлення національного режиму оподатковування.( Значення терміна «Сторони» визначене в ст. 99 УПС

*Для цілей цієї Угоди термін «Сторони» означає Україну, з одного боку, і Співтовариство або держави-члени, або Співтовариство і держави-члени, відповідно до їхніх повноважень, з іншої сторони.*)

Як бачимо, тут містяться нові терміни «Співтовариства» і «держави-члени*»*. З передмови УПС випливає, що поняття «Співтовариство» містить у собі: Європейське економічне співтовариство; Європейське співтовариство по вугіллю і стали; Європейське співтовариство по атомній енергії.

Держави-члени - це договірні сторони «Договору» про створення Європейського Співтовариства, Європейського співтовариства по вугіллю і сталі і Європейського співтовариства по атомній енергії, що на сьогоднішній день об'єднані в один Консолідований договір про Європейський союз (далі договір про ЄС)

А зараз повернемося до ст.15 УПС, що містить прив'язку до «території Сторін». Отже, «територія Сторін» - це не тільки території держав-членів, а також і всі інші території, що відносяться до сфери дії Договору про ЄС.

Відповідно ст.15 УПС повинна застосовуватися не тільки до територій держав, що підписали УПС, а також і до всіх інших територій, що відносяться до сфери дії Договору про ЄС.

Більш того, при застосуванні п. 18.3 Закону про прибуток до імпортних операцій із нерезидентами, зареєстрованими у всіх інших територіях, включених у Перелік, варто виходити з того, що п. 18.3 у будь-якому випадку не може застосовуватися, якщо такий контрагент експортує в Україну товари походженням із будь-якої держави - члена ЄС або будь-якої території, на якому поширюється дія Договору про ЄС.

Таким чином, встановлення якогось необгрунтованого (у тому числі 85%) обмеження валових витрат (якщо таке обмеження виникає у випадку придбання в нерезидентів, що знаходиться в офшорній зоні, товарів походженням із території Євросоюзу) вступає в пряме протиріччя зі ст.15 УПС.

Протиріччя полягає насамперед у тому, що в цій ситуації виникає податкова дискримінація, що виявляється в «непрямому обкладенні цих товарів внутрішнім податком (на прибуток підприємства), що перевищує рівень, що застосовується до аналогічного вітчизняного товару», чим порушується принцип національного режиму щодо оподатковування. Справа в тому, що в результаті об'єкт оподатковування штучно збільшується на 15% (а відповідно збільшується і сама сума податку) у порівнянні із ситуацією, якби контрагент не знаходився в офшорній зоні.

Аналогічне протиріччя стосується також касового методу збільшення валових витрат (як і при 85% обмеженні), оскільки менше сприятливий метод стягування - це також вид податкової дискримінації. А в п. 18.3 говориться саме про 85% «Оплаченої вартості товарів (робіт, послуг)», чого, до речі, не було в першій новій редакції “Закону про прибуток”, у якому незабаром були внесені відповідні зміни, за яких законодавець визнав зворотну силу. І сьогодні уникнути застосування касового методу можна тільки в тому випадку, якщо взагалі піти від застосування п. 18.3 ст.18 “Закон про прибуток”.

На перший погляд, можна було б заперечити, що принцип національного режиму щодо товару походженням із території Євросоюзу в цьому випадку не порушується, оскільки товар походженням з України, ввезений назад в Україну, у випадку його оплати через офшорний банк на користь офшорної компанії на підставі п. 18.3 теж потрапляє під такий режим. І оскільки в даному випадку вимогу відносити на валові витрати тільки 85% залишається, то податкова дискримінація відсутня.

Проте таке заперечення не має під собою ніяких вагомих підстав. Справа в тому, що ст.15 УПС, описуючи принцип недопущення податкової дискримінації, проводить паралель між внутрішнім оподатковуванням імпортованих товарів походженням із території Євросоюзу і внутрішнього оподатковування подібних вітчизняних товарів (без прив'язки до імпорту раніше вивезених українських товарів). Отже, посилання на аналогічний режим оподатковування вітчизняних товарів у схемах з офшорним контрагентом не виключають порушення ст.15 УПС п. 18.3 “Закон про прибуток”.

**§ 3.5 Проблематика прийняття рішень щодо невідповідностей в законодавстві**

На підставі вищевикладеного можна підбити невеликий підсумок.

По-перше, норми, що містять у п. 18.3 “Закону про прибуток” і Перелік, суперечать актам законодавства України більш високої юридичної чинності. Отже, мало того, що застосування їх безпідставно, будь-яке керівництво вищезгаданими актами з боку будь-яких державних органів може розглядатися як пряме порушення частини другої ст. 19 Конституції України.

Таким чином, які-небудь «переплати» суб'єктами підприємницької діяльності сум податку з прибутку в результаті «штучного» зменшення розмірів валових витрат на підставі вищезгаданих актів будуть нічим іншим, як безпідставних перерахуванням у бюджет грошових сум.

Пункт 21.3 ст.21 “Закону про прибуток” ( Пункт 21.3 ст.21 “Закону про прибуток” і ст.10 Декрету КМУ від 21.01.93 р. №8-93 “Про покарання не внесених у потрібний час податків та податкових платежів”.) у цього зв'язку оперує терміном «сума податкових платежів, що зайво була перерахована в бюджет». Таке могло стати результатом як «невірного нарахування» так і «порушення платником податків установленого порядку сплати податку». Пригадаємо, що п. 18.3 “Закону про прибуток” встановлює особливий порядок нарахування і сплати податку з прибутку при операціях із «офшорними» контрагентами. Таким чином, очевидно, що в нашому випадку підставою для виникнення «зайво перерахованої суми» виступають одночасно обидва фактори.

Отже, потрібно звернутися до “Закону про прибуток” і пошукати там відповідь на животрепетне питання : «як тепер жити далі? » А в Законі говориться (п.21.3), що потрібно, по-перше, визначитися, чого ми хочемо — повернення цієї суми з бюджету на розрахунковий рахунок (протягом 10 робочих днів) чи ж її заліку в рахунок зменшення платежів майбутніх періодів у цей бюджет. Який би варіант ми не обрали, подальша дія одна - подача заяви у відповідний податковий орган (якщо не минув термін іскової давнини, що складає один рік і переривається, зокрема, подачею такої заяви).

В українському законодавстві, а саме, у ст.34 і 39 “Закону про ВЕД”, передбачена ще одна можливість — залучення до відповідальності України як держави. Цікаво помітити, що тут відповідальність України не обмежується і переплаченою сумою податку, а включає й інші можливі прямі і непрямі збитки, а також моральний збиток. Однак органом, компетентним розглядати справа, є суд загальної юрисдикції, а не арбітражний.

Залишається сподіватися, що надалі КМУ при розробці нових переліків офшорних зон буде брати до уваги міжнародно-правові зобов'язання України, перш ніж опубліковувати розпорядження, що викликають здивування з боку багатьох держав.

Cписок використаної літератури:

1. Водянников А., Перестюк Н. Оффшорные коллизии в украинском законодательстве //Бухгалтерия. – 05.03.2001. - №10(425).- с. 66 - 72.
2. Налоговый рай / під ред. Business International Group. – New York., 1994.
3. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования / під ред. Джон Пеппер. – М. , 1999. – с. 6 – 9.
4. Гаркуша В. Прощенный оффшор // Компаньон. – 26.03.2001.-№12(216). – с.17-18.
5. Уманцив Г. Создание зарубежных дочерних фирм //Бухгалтерия. – 12.03.2001. - №11(426).- с. 93, 94.
6. Уманцив Г. Создание зарубежных дочерних фирм //Бухгалтерия. – 19.03.2001. - №12(427).- с. 90, 91.
7. [www.offshoring.kuban.su](http://www.offshoring.kuban.su) [// www.offshoring.kuban.su/econ/TEXTS/DOC28.HTM](http://www.offshoring.kuban.su/econ/TEXTS/DOC28.HTM)
8. zfn.nizhny.ru // [zfn.nizhny.ru/archive/991214/s15.shtm](http://zfn.nizhny.ru/archive/991214/s15.shtm)
9. www.offshore.ru