



Н. Ю. Онищук,

к.ю.н., асистент кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет імені  
Ярослава Мудрого

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОТИДІЇ УНИКНЕННЮ ОПОДАТКУВАННЯ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

*Статтю присвячено аналізу правового регулювання протидії уникненню оподаткування. Визначено поняття «уникнення оподаткування» та «ухилення від сплати податків», проведено їх порівняння. Досліджено практику правової регламентації протидії уникненню оподаткування в Україні та за кордоном.*

*Стаття посвячена аналізу правового регулювання протидії уникненню оподаткування. Визначено поняття «уникнення оподаткування» та «ухилення від сплати податків», проведено їх порівняння. Досліджено практику правової регламентації протидії уникненню оподаткування в Україні та за кордоном.*

*Tax avoidance and tax evasion seriously undermine the achievements of public finances in the context of formation of public revenues in an efficient, fair and effective manner. Sectors of economic activity, providing more opportunities for tax avoidance usually lead to disproportions in allocation and reallocation of resources. That is why, there is a justified assumption in scientific literature on tax policy that any tax avoidance as well as tax evasion is economically undesirable and unfair. With regard to the principles of economic efficiency and fiscal equity, the taxpayer should not have a legal right to use the design or operation that violate horizontal equity.*

*Turning to the legal dimension of a complex phenomenon of “tax avoidance”, the first stop of eye is at diverse terminology used and lack of a certainty among concepts of “tax evasion”, “tax avoidance”, “tax minimization”, “tax optimization”, “tax planning”, etc. All of these categories reflect actions of a taxpayer to reduce the amount of tax liability. However, some of them are clearly defined as illegal by law (tax evasion), the others, according to the letter of the law, are supposed to be a taxpayer’s lawful behavior, who is realizing the right to elect not prohibited forms and methods of business activities (tax planning). Reducing the size of tax obligation by usage of all valid benefits, tax exemptions and other legal techniques and methods, is a legitimate way to lower tax burden through tax planning. However, with proliferation of aggressive tax planning and tax abuse formally legal tax avoidance is often qualified by tax authorities to be illegal activity. That, in turn, complicates the distinction of tax evasion and avoidance even further.*

*Summarizing global experience providing anti-avoidance rules can be divided into two main groups: general and specific. General Anti-Avoidance Rule (GAAR) is a set of broadly principle-based rules in country’s tax code that are designed to counter the alleged avoidance. Specific Anti-Avoidance Rules (SAARs) are designed to regulate certain types of problematic transactions or arrangement. Sometimes these rules can be called Target Anti-Avoidance Rules (TAARs).*

**Ключові слова:** уникнення оподаткування, ухилення від сплати податків, загальне правило протидії уникненню оподаткування, спеціальні правила протидії уникненню оподаткування.

Уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків серйозно підривають здобутки державних фінансів у розрізі формування публічних доходів. Сектори економічної діяльності, які надають більше можливості для уникнення оподаткування, як правило, призводять до порушень у розподілі та перерозподілі ресурсів. Саме цим обґрунтовується наявне в науковій літературі з податкової політики припущення, що будь-яке уникнення оподаткування так само, як і ухилення від сплати податків, є економічно небажаним і несправедливим. Із урахуванням принципів економічної ефективності і фіскальної справедливості платник податків не має право використовувати правові конструкції або операції, що порушують горизонтальну рівність.

Характеризуючи юридичну сутність такого складного явища, як «уникнення оподаткування», варто насамперед указати на різноманіття використовуваної термінології та відсутність визначення таких понять: «ухилення від сплати податків», «уникнення оподаткування», «мінімізація податків», «податкова оптимізація», «податкове планування», «обхід податків» тощо [7]. Усі зазначені категорії відображають дії платників податків щодо зменшення розміру сум податкового обов’язку. Проте одні з них мають чітко визначений законом протиправний характер (ухилення від сплати податків), інші – відповідно до букви закону є правомірною поведінкою платника податків, що реалізує своє право на обрання не заборонених законом форм і способів здійснення господарської діяльності (податкове планування, податкова

**Фінансове право № 2 (28), 2014**

оптимізація тощо).

Важливо наголосити на різниці між уникненням оподаткування та ухиленням від сплати податків. Відповідно до глосарія Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) [6], ухилення від сплати податків – це термін, який важко тлумачити, але, як правило, він використовується для позначення незаконних угод, за яких податкове зобов’язання приховується або ігнорується, тобто платник податків сплачує менше податків, ніж він за законом зобов’язаний сплатити, шляхом приховування доходів або інформації від податкових органів. Уникнення оподаткування – термін, якому важко дати визначення, але який зазвичай використовується для опису способу ведення справ платником податків, що спрямований на зниження його податкових зобов’язань, і, незважаючи на те, що така діяльність може бути законною, вона суперечить наміру або меті закону.

Отже, обидва терміни не мають остаточного визначення. За своєю природою уникнення оподаткування є правомірною поведінкою платника податків. Зменшення податкового тягаря не є ані караним, ані незаконним, оскільки є правом платника податків. Уникнення оподаткування не забороняється та не є підставою для притягнення платника податків до відповідальності, якщо платник, порушуючи свої обов’язки, надає неточну або неповну інформацію органам доходів [1, с. 165, 166]. Зменшення розміру податкових обов’язків за допомогою використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших закон-



них прийомів і способів є допустимим, законним способом обходу податку, зменшення податкового тягара за рахунок податкового планування. Однак із поширенням агресивного податкового планування та зловживання правом платниками податків випадки формально законного уникнення оподаткування все частіше кваліфікуються податковими органами як протиправна діяльність. Це, у свою чергу, ще більше ускладнює розмежування ухиляння від сплати податків та уникнення оподаткування.

У минулому адекватною відповіддю держав на уникнення оподаткування було введення законодавчих поправок (змін) щодо регулювання конкретних випадків уникнення сплати податків. Однак, зважаючи на тенденції лібералізації економіки, платники податків та податкові консультанти використовують усе більш витончені форми уникнення оподаткування. Проблема ще більше ускладнюється, коли механізми або схеми уникнення податків охоплюють кілька податкових юрисдикцій, що призводить до розмивання бази оподаткування. У світлі викладеного вище на міжнародному рівні сьогодні ведеться активне обговорення необхідності й доцільності розробки та впровадження загальних правил протидії уникненню оподаткування.

Узагальнюючи світовий досвід, правила протидії уникненню оподаткування можна умовно розділити на дві основні групи: загальні і спеціальні [5, с. 2]. Загальні правила протидії уникненню оподаткування (*general anti-avoidance rules (GAARs)*) є набором основаних на принципах широких правил, зосереджених у Податковому кодексі країни, що розроблені для протидії передбачуваному уникненню оподаткування. Таким чином, зазначене загальне правило надає законні повноваження податковим органам щодо заперечення або оспорювання податкової вигоди від операцій або правочинів, які вважаються такими, що не мали жодного економічного змісту або мети, крім створення отриманої податкової вигоди. Що стосується спеціальних правил протидії уникненню оподаткування (*specific anti-avoidance rules (SAARs)*), то вони розроблені для регулювання окремих видів проблемних операцій або угод. Іноді такі правила можуть мати назву «цільові правила протидії уникненню оподаткування» (*target anti-avoidance rules (TAARs)*).

Із зростанням глобалізації економіки та обсягів транскордонної діяльності деякі країни вже прийняли або розробляють законодавство, що наділяє податкові органи повноваженнями ставити під сумнів операції і правочини, ігноруючи їх форму, та заперечувати (оспорювати) податкові наслідки (вигоди, у тому числі використання податкових пільг), якщо платник податків не може підтвердити комерційну легітимність такої операції або правочину. Цілком зрозуміло, що у різних країнах реалізація таких повноважень стає предметом численних конфліктів між платниками податків і податковими органами. Адже платникам податків надано певний ступінь свободи у виборі форм і способів здійснення своєї діяльності у межах закону, а також право на податкові пільги, розстрочення або відстрочення сплати податків, податковий кредит і

наступне бюджетне відшкодування.

Потрібно зазначити, що обсяг повноважень податкових органів щодо заперечення (оспорювання) податкових вигод шляхом ігнорування форми і перегляду змісту операції або правочину різняться та може містити пільги, що встановлюються за національним законодавством та/або міжнародною податковою угодою. Крім того, залежно від того, який спосіб закріплення правил протидії уникненню оподаткування обрано державою, принципи стосовно того, що становить неприпустимий механізм уникнення оподаткування, можуть встановлюватися судами.

Можна виділити декілька шляхів закріплення правил протидії уникненню оподаткування різними країнами. Законодавчо закріплені загальні правила боротьби з уникненням оподаткування у таких країнах, як Австралія, Бельгія, Італія, Канада, Німеччина, Нідерланди, Сінгапур, Франція. Країни, що перебувають на стадії введення в дію загальних правил протидії уникненню оподаткування, – це Велика Британія, Індія. До країн, що мають виключно спеціальні правила протидії уникненню оподаткування, належать Сполучені Штати Америки, Бразилія, Китай, Японія, Росія. Зробимо більш детальний огляд закордонного досвіду врегулювання питань уникнення оподаткування та протидії останньому.

**Німеччина.** Певний варіант загального правила протидії уникненню оподаткування був запроваджений розділом 42 Податкового кодексу Федеративної Республіки Німеччина [2]. Значних змін цей розділ зазнав у 2008 році – завдяки ухваленню щорічного податкового закону були запроваджені більш жорсткі правила. Відповідно до змісту останніх будь-яка юридична угода, що породжує податкову вигоду, може бути визнана недійсною для цілей оподаткування, якщо платник податків досягає такої вигоди через «недоречне» юридичне оформлення угоди, а саме: а) якщо не була досягнута при використанні «належної» форми; б) форма угоди не може бути обґрунтована достатньою неподатковою (тобто комерційною) метою.

**Нідерланди.** Первинне законодавче закріплення загального правила протидії уникненню оподаткування отримало в цій країні у 1924 році, із подальшим внесенням таких норм до кодифікованого податкового акта у 1959 році. До речі, у 1926 році Верховним судом було розроблено окремі загальні правила протидії уникненню оподаткування, що потім набули подальшого розвитку в прецедентному праві. В основу прецедентного права покладено юридичний принцип, що заважає особі спиратися на прямо закріплене в законі право у випадках, що можуть призвести до зловживання цим правом. Як законодавство, так і прецедентне право, що визначає загальне правило протидії уникненню оподаткування, може застосовуватися податковими органами у випадках, коли платник податків уклав угоду, яка суперечить меті податкового закону або має за основну мету уникнення оподаткування. При цьому такі вимоги є сукупними [5, с. 62, 63].

**Великобританія.** Загальне правило протидії



уникненню оподаткування, що набрало чинності 17 липня 2013 року, є частиною підходу уряду цієї країни до управління ризиками ухилення від сплати податків. Створення такого механізму стало поштовхом для зміцнення стратегії органів доходів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування і допомогою у визначенні неправомірного уникнення оподаткування. Поряд із загальними податкове законодавство цієї країни містить ряд спеціальних правил протидії уникненню оподаткування.

Загальне правило протидії уникненню оподаткування застосовується до таких податків: податок на доходи, податок на приріст капіталу, податок на спадщину, корпоративний податок та деяких інших. Воно застосовується з метою протидії податковим перевагам, що виникають унаслідок податкових угод, які пов'язані зі зловживанням. Податкова угода визначається як будь-яка угода, щодо якої, з урахуванням усіх обставин, можна зробити висновок, що отримання податкової переваги було головною метою або однією з головних цілей такої угоди. Під угодою розуміється будь-яка операція, домовленість, угода, договір, схема, правочин або серія правочинів. Податкова вигода так само визначається дуже широко. Щодо визначення пов'язаності податкової угоди із «зловживанням», то тут законодавцем встановлено розгалужену систему критеріїв, що підлягають обов'язковому застосуванню для встановлення факту такого зловживання правом [3].

**Індія.** Хоча Законом про фінанси 2012 року в Індії було введено загальне правило протидії уникненню оподаткування, дату набуття цими нормами чинності було відкладено з 1 квітня 2014 року до 1 квітня 2016 року. Проблема переважання змісту над формою постійно виникала у процесі застосування податкового законодавства. Індійська судова практика є неоднаковою. У той час, як деякі суди за певних обставин встановлювали, що правова форма угод може бути нівельована і реальний зміст угоди може розглядатися при застосуванні податкового законодавства, інші – зазначали, що форма угоди не повинна переглядатися. Певним продовженням зазначеного принципу превалювання змісту над формою має стати загальне правило боротьби з уникненням оподаткування. Із набуттям чинності останнім угодою, основною метою якої є отримання податкової вигоди і яка також задовольняє принаймні одному з чотирьох критеріїв, може бути визнана угодою неприпустимого уникнення. Такими критеріями є: 1) угода створює права та обов'язки, які зазвичай не виникають між сторонами при застосуванні принципу витягнутої руки; 2) угода призводить до неправильного застосування положень податкового законодавства; 3) угода позбавлена комерційного змісту або вважається такою, якій бракує комерційного змісту; 4) угода укладається в порядку, який зазвичай не використовується зі шляхетною метою [4].

**США.** У Сполучених Штатах немає загального правила протидії уникненню оподаткування, проте є декілька доктрин загального права (common law), що є схожими з багатьма режимами останнього. Такі доктрини містять доктрину переважання змісту над

формою, доктрину удаваних правочинів, доктрину ділової мети та доктрину економічного змісту. Багато з цих доктрин є такими, що перетинаються, а деякі – застосовуються судами по-різному. У 2010 році Конгресом було кодифіковано одну із зазначених доктрин – доктрину економічного змісту.

**Польща.** На сьогодні Податковий кодекс Польщі не містить загального правила протидії уникненню оподаткування. Положення Податкового кодексу Польщі, якими вводилося загальне правило проти уникнення оподаткування, у 2004 році було визнано такими, що суперечать Конституції, та скасовано Конституційним Судом. Проте на сьогодні і далі ведуться жваві дискусії щодо розробки та повторного введення в дію таких норм податкового законодавства [5, с. 84].

### Список використаної літератури

1. A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance / edited by Karen B. Brown // *Ius Gentium Comparative Perspectives on Law and Justice*. Volume 12. 383 p. (Dordrecht; New York: Springer, 2012).
2. Abgabenordnung (AO), 16.03.1976 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao\\_1977/gesamt.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf).
3. Finance Act 2013 (PART 5 General anti-abuse rule) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5>.
4. FINANCE BILL, 2012. – р. 28, 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://indiabudget.nic.in/ub2012-13/mem/mem1.pdf>.
5. GAAR Rising. Mapping Tax Enforcement's Evolution. EYGM Limited. February 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAAR\\_rising/\\$FILE/GAAR\\_rising\\_1%20Feb\\_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAAR_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf).
6. Glossary of Tax Terms. OECD Centre for Tax Policy and Administration [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm/>.
7. Thuronyi V. Tax Aspects of Offshore Financial Centers, in 2 *Current Developments in Monetary and Financial Law* 263, 27576 (International Monetary Fund ed., 2003).

*Стаття надійшла до редакції 01.04.2014 р.*