

УДК 347.73

Онищук Н. Ю., к.ю.н., асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету ім. Я. Мудрого

Щодо правил протидії уникненню оподаткування

Автор статті, аналізуючи норми чинного податкового законодавства України та Російської Федерації, досліджує принципи, методи, правила та концепції, які існують для боротьби з уникненням оподаткування, за відсутності формально закріплених у законодавстві правил протидії уникненню оподаткування. Також у роботі значна увага приділена аналізу судових рішень.

Ключові слова: уникнення оподаткування, необґрунтована податкова вигода, правила недостатньої («тонкої») капіталізації, принцип превалювання змісту над формою, податок на додану вартість.

Автор статті, аналізуючи норми действующего налогового законодательства Украины и Российской Федерации, исследует принципы, методы, правила и концепции, которые существуют для борьбы с избеганием налогообложения, при отсутствии формально закрепленных в законодательстве правил противодействия избеганию налогообложения. Также в работе значительное внимание уделено анализу судебных решений.

Ключевые слова: избегания налогообложения, необоснованная налоговая выгода, правила недостаточной («тонкой») капитализации, принцип превалирования содержания над формой, налог на добавленную стоимость.

This paper, analyzing the rules applicable tax laws of Ukraine and Russia, explores the principles, methods, rules and concepts that exist to combat tax evasion in the absence of formal rules laid down in the legislation combating avoidance. Also in the considerable attention paid to the analysis of court decisions.

Keywords: tax evasion, unjustified tax benefit, the lack of rules ("thin") capitalization principle prevalence of substance over form, the value added tax.

Актуальність теми. Важко переоцінити важливість державного бюджету для існування і функціонування держави, основою якого, як відомо виступають податкові надходження. З огляду на це, особливо актуальною є проблема уникнення оподаткування. Проте, не зважаючи на видиму необхідність вирішення цієї проблеми, на даний момент формально в законодавстві відсутні правила протидії уникненню оподаткування, що робить дослідження інституту протидії уникненню оподаткування нагально актуальним.

Аналіз досліджень. В наукових колах увагу висвітленню проблем, пов'язаних з уникненням від оподаткування, в різні часи приділяли такі вчені, як: А.В. Бризгалін, Е.С. Вилкова, А.В. Глінов, Т.А. Гусєва, В.М. Заріпов, Д. Ларо, Б.В. Мишкін та інші.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження інституту протидії уникнення оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Російська Федерація. Податковий кодекс Російської Федерації не містить норм, які б встановлювали загальне правило протидії уникненню оподаткування, але в Росії існує низка окремих принципів протидії уникненню оподаткування, законодавчо закріплених у відповідних частинах Кодексу, а також вироблених судовою практикою. До спеціальних правил протидії уникнення оподаткування можна віднести такі концепції, розроблені судовою практикою: а) принцип пріоритету реальності операцій над їх документальним оформленням [6]; б) поняття «недобросовісний платник податків» [4]; в) поняття «необґрунтованої податкової вигоди».

Більш детально зупинимось на концепції «необґрунтованої податкової вигоди», сформульованій Постановою Пленуму Вищого Арбітражного Суду Російської Федерації від 12.10.2006 № 53 «Про оцінку арбітражними судами обґрунтованості отримання

платником податків податкової вигоди». За загальним правилом платник податків не може нести відповідальність за дії третіх осіб, які беруть участь у багатостадійному процесі обчислення і сплати податків та допустили порушення податкового законодавства, що означає неможливість покладання на нього негативних наслідків, пов'язаних з несплатою податків і невиконанням його контрагентами податкових обов'язків. Однак із цього правила є винятки щодо механізмів отримання необґрунтованої податкової вигоди. Під податковою розуміється зменшення розміру податкового обов'язку внаслідок, зокрема, зменшення податкової бази, отримання податкового вирахування, податкової пільги, застосування більш низької податкової ставки, а також отримання права на повернення (залік) або відшкодування податку з бюджету.

Відповідно до згаданої постанови податкова вигода може бути визнана необґрунтованою: 1) якщо для цілей оподаткування враховані операції не згідно з їх дійсним економічним змістом або враховані операції, не обумовлені розумними економічними або іншими причинами (цілями ділового характеру); 2) якщо вона отримана платником податку поза зв'язком із здійсненням реальної підприємницької чи іншої економічної діяльності; 3) якщо податковим органом буде доведено, що платник податків діяв без належної обачності й обережності. [3]

Судом також наведено перелік обставин, що свідчать, за умов підтвердження доказами, про необґрунтованість податкової вигоди. Це, зокрема [3]: а) неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг; б) відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних засобів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів; в) облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; г) здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не могли бути вироблені в обсязі, зазначеному платником податків у документах бухгалтерського обліку. При цьому обставинами, що не можуть самі по собі служити підставою для визнання податкової вигоди необґрунтованою, є взаємозалежність між учасниками угоди, разовий характер операції, здійснення розрахунків із використанням одного банку тощо. Суди повинні дослідити всі відповідні обставини, та не можуть робити припущення про необґрунтованість податкової вигоди на основі одного або двох фактів ізольовано.

Крім того, до спеціальних правил протидії уникненню оподаткування, встановлених Податковим кодексом Російської Федерації належать правила трансфертного ціноутворення, правила недостатньої («тонкої») капіталізації, правила перекаліфікації угод тощо. Так, наприклад, правило недостатньої («тонкої») капіталізації сформульоване у п. 2 ст. 269 Податкового кодексу Російської Федерації, згідно з яким у разі, якщо платник податків – російська організація – має непогашену заборгованість за борговим зобов'язанням перед іноземною організацією, яка прямо або побічно володіє більше ніж 20 відсотками статутного (складеного) капіталу (фонду) цієї російської організації, або за борговим зобов'язанням перед російською організацією, визнаною відповідно до законодавства Російської Федерації афілійованою особою зазначеної іноземної організації, а також по борговому зобов'язанню, щодо якої така афілійована особа і (або) безпосередньо ця іноземна організація виступають

поручителем, гарантом або іншим чином зобов'язуються забезпечити виконання боргового зобов'язання російської організації (далі – контрольована заборгованість перед іноземною організацією), і якщо розмір контрольованої заборгованості перед іноземною організацією більш ніж в 3 рази перевищує різницю між сумою активів і величиною зобов'язань платника податку – російської організації – на останнє число звітного (податкового) періоду, при визначенні граничного розміру відсотків, що підлягають включенню до складу витрат, з урахуванням положень пункту 1 згаданої статті застосовуються правила, встановлені цим пунктом. [2]

Україна. Формально у законодавстві України на сьогодні відсутнє загальне правило протидії уникненню оподаткування. Проте деякі положення Податкового кодексу України [5] за своїм змістом та призначення відповідають характеристичі спеціальних правил протидії уникненню оподаткування. Це: 1) закріплення принципу превалювання змісту над формою; 2) встановлення правил трансфертного ціноутворення; 3) визначення поняття бенефіціарного власника; 4) уведення обмеження відраховувати тощо.

Принцип превалювання змісту над формою закріплено як основоположний принцип бухгалтерського (і відповідно податкового) обліку в ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7, ст. 4]. В умовах дії такого принципу, який полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми, для цілей оподаткування зміст господарської операції має встановлюватися на підставі аналізу змін майнового стану її учасників.[9] Документальне оформлення є лише формою представлення інформації про юридичний факт, тоді як саме з юридичним фактом податкове законодавство пов'язує зміни у податковому обліку платника.[10]

Розглядуваний принцип застосовується при визначенні права платника податку на додану вартість на податковий кредит. Належне документальне підтвердження операції (включаючи правильно заповнену податкову накладну), а також здійснення оплати за товари або послуги не є вичерпними підставами для отримання права на податковий кредит. Необхідно встановити факт поставки товарів (послуг). Останній може бути оскаржений, якщо товари (послуги) фактично не поставлялися або є докази, що така поставка не могла мати місце (наприклад, якщо обсяг угоди перевищує виробничу потужність постачальника, відсутні матеріальні ресурси для такої поставки, є неможливим здійснення зазначених операцій з урахуванням часових меж). Намір використовувати у господарській діяльності платника податку придбані товари (послуги) (основний критерій для включення до податкового кредиту) може бути оскаржений, якщо придбані товари (послуги) є нехарактерними для господарської діяльності платника податку.

Певним чином принцип превалювання змісту над формою пов'язаний з принципами реальності та економічного змісту господарської діяльності. У своїй довідці від 15.04.2010 р. Вищий адміністративний суд України зазначив, що аналіз реальності господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника та відповідності їх дійсному економічному змісту. Здійснення збиткових операцій за відсутності розумних економічних мотивів може свідчити про умисні дії щодо зменшення податкових зобов'язань. А для встановлення факту реальності поставки обладнання необхідним є з'ясування обставин щодо виробника вказаного товару, умов його виробництва, транспортування, експорту,

фірми-нерезидента — покупця обладнання за експортним контрактом тощо. Сам по собі факт сплати коштів не є безумовним свідченням того, що поставка мала місце.

Як зазначив суд, про відсутність реального характеру відповідних операцій можуть свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин [1]:

- неможливість здійснення платником податку зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

- відсутність у платника податку необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

- облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням права на податковий кредит або бюджетне відшкодування, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення і облік інших господарських операцій;

- здійснення операцій з товарно-матеріальними цінностями, які не вироблялися або не могли бути вироблені в обсязі, зазначеному платником податку в документах обліку.

Значний внесок у розробку правил протидії уникненню оподаткування було зроблено судовою практикою щодо визначення необґрунтованої податкової вигоди. Так, податкова вигода може бути визнана необґрунтованою, зокрема, коли для цілей оподаткування операції враховані на підставі удаваних правочинів, про що має бути зазначено у рішенні суду (наприклад, у випадках невідповідності дійсному економічному змісту або не обумовленості розумними економічними або іншими причинами (цілями ділового характеру). Про безпідставність вимоги щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість можуть також свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу (наприклад, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності). Тому, якщо судом встановлено, що головною метою платника податку є одержання доходу винятково або переважно за рахунок податкової вигоди, зокрема відшкодування податку на додану вартість з бюджету, за відсутності наміру здійснювати реальну підприємницьку діяльність, то у визнанні обґрунтованості одержання такої вигоди має бути відмовлено.[8]

Підсумовуючи усе вище викладене зауважимо що інститут правил протидії уникненню оподаткування (як загального, так і спеціальних), включаючи судову практику, в Україні на сьогодні знаходиться на стадії формування, що дає можливість аналізувати його окремі сторони та виявити недоліки. Вивчення зарубіжного досвіду функціонування цього інституту допоможе виявити слабкі та сильні його сторони, на підставі чого можна розробляти пропозиції щодо вдосконалення та перспектив розвитку правил протидії уникненню оподаткування в межах національної податкової системи.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Довідка про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість»: Довідка Вищого адміністративного суду України від 15.04.2010 // Все про бухгалтерський облік. — 2010. — № 64. — С. 16.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

3. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/3151.html.

4. По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 N 138-О. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32675/

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13-14, 15-16, 17. — Ст. 112.

6. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010, № 15658/09. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_90ac89a5-a4ec-4474-b66e-f3056620d1ba.

7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 40. — Ст. 365.

8. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 // Податки та бухгалтерський облік. — 2010. — № 82.

9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 15 серпня 2012 року К-34142/10. — [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://pravoscope.com/act-uxvala-sudu-2-a-2750-10-2070-kostenko-m-i-15-08-2012-administrativne-provadhennyu-kasu-s>.

10. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 26 липня 2012 р. К/9991/6244/11. — [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://pravoscope.com/act-uxvala-sudu-7-114-2a-130-08-kostenko-m-i-26-07-2012-administruvannya-okremix-podatktiv-zboriv-ta-obov-s>.

11. 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).

12. Abgabenordnung (AO), 16.03.1976. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf.

13. Finance Act 2013 (PART 5 General anti-abuse rule). — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5>.

14. FINANCE BILL, 2012. — p. 28, 29. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://indiabudget.nic.in/ub2012-13/mem/mem1.pdf>.

15. GAAR Rising. Mapping Tax Enforcement's Evolution. EYGM Limited. February 2013. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAA_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAA_rising_1%20Feb_2013.pdf).

16. Glossary of Tax Terms. OECD Centre for Tax Policy and Administration. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm/>.

17. Thuronyi V. Tax Aspects of Offshore Financial Centers, in *2 Current Developments in Monetary and Financial Law* 263, 27576 (International Monetary Fund ed., 2003).