

**СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «АГРЕСИВНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ»
ТА «УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ» У КОНТЕКСТІ СВІТОВОЇ ПРАКТИКИ
УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

**CORRELATION BETWEEN THE CONCEPTS OF “AGGRESSIVE TAX PLANNING”
AND “TAX EVASION” IN THE CONTEXT OF WORLD PRACTICE
OF AVOIDING DOUBLE TAXATION**

**Головашевич О.О., кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права,**

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6980-6780>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/D-7386-2019>

У статті здійснено аналіз існуючих підходів до диференціації конструкцій «агресивне податкове планування» та «ухилення від сплати податків» в умовах реалізації заходів з усунення міжнародного подвійного оподаткування. Належне правове регулювання оподаткування постає важливою задачею для будь-якої країни, але у сучасних економіко-правових умовах потрібно урахувати численні особливості діяльності платників, що здійснюють економічну діяльність одночасно у декількох країнах світу. Різні нормативне регулювання оподаткування у цих країнах обумовлює можливість виникнення подвійного оподаткування, на подолання якого спрямовуються зусилля урядів країн, а також створює можливість застосування платниками складних механізмів податкового планування, які в окремих випадках мають агресивний характер або навіть межують з ухиленням від сплати податків.

З метою формування нових та емпірично обґрунтованих висновків у статті досліджено підходи європейських фахівців до змісту конструкцій «агресивне податкове планування», «ухилення від сплати податків»; здійснено аналіз діяльності провідних міжнародних організацій, що займаються питаннями запобігання подвійному оподаткуванню та зловживанню нормами міжнародних податкових договорів, ухиленню від оподаткування тощо. Охарактеризовано ключові моменти пакету протидії розмиванню оподаткованої бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS) та визначено напрям застосування Дії 12 (забезпечення розкриття платниками своїх агресивних механізмів податкового планування).

Зроблено наголос на необхідності розмежування законної діяльності платників податків щодо трактування норм законодавства на свою користь у випадку неоднозначного нормативного регулювання податкових відносин і незаконної діяльності зі штучного формування підстав, що застосовуються з метою уходу від оподаткування. Обґрунтована недоречність ототожнення заходів податкового планування та ухилення від оподаткування при застосуванні презумпції правомірності рішень платника податків за умови недостатньо чіткого врегулювання законодавцем окремих аспектів оподаткування.

Ключові слова: агресивне податкове планування, міжнародне подвійне оподаткування, міжнародні податкові договори, обмін податковою інформацією, оподаткування, подвійне оподаткування, усунення подвійного оподаткування, ухилення від оподаткування.

The analysis of existing approaches to the differentiation of "aggressive tax planning" and "tax evasion" in the implementation of measures to eliminate international double taxation is done in the article. Proper legal regulation of taxation is an important task for any country, but in today's economic and legal environment, it is necessary to take into account the many features of the activities of taxpayers who carry out economic activities simultaneously in several countries. Different tax regulations in these countries provide for the possibility of double taxation, which is aimed at overcoming the efforts of governments, and also creates the possibility for taxpayers to use complex tax planning mechanisms, which in some cases are aggressive or even bordering on tax evasion.

In order to form new and empirically grounded conclusions in the article examined the approaches of European experts to the content of "aggressive tax planning", "tax evasion", analyzed the activities of leading international organizations involved in the prevention of double taxation and abuse of international tax treaties, tax evasion, etc. The key points of the package of counteraction to the Base erosion and Profit Shifting (BEPS) are described and the direction of application of Action 12 (ensuring the disclosure of taxpayers of their aggressive tax planning mechanisms) is determined.

Emphasis is placed on the need to differentiate between the legitimate activities of taxpayers to interpret the law in their favor in the case of ambiguous regulatory regulation of tax relations and illegal activities on the artificial formation of grounds used to avoid taxation. The inadequacy of identifying tax planning measures and tax evasion when applying the presumption of correctness of taxpayer decisions, provided that the legislator does not clearly regulate certain aspects of taxation.

Key words: aggressive tax planning, international double taxation, international tax treaties, exchange of tax information, taxation, double taxation, elimination of double taxation, tax evasion.

Європейські фахівці визначають агресивне податкове планування як практику, за допомогою якої платники податків використовують прогалини в єдиній податковій системі або невідповідність у взаємодії двох або більше податкових систем за допомогою складних або штучних механізмів для зменшення своїх податкових зобов'язань [1, с. 10]. Питанням агресивного оподаткування приділяється значна увага у роботі Платформи для належного управління податками [2], де нещодавно було розглянуто Проект дискусійного документа на тему «Податкові гавані». Фактичною метою цього документа є подолання відсутності політичної та регуляторної координації між державами-членами та третіми країнами. Наслідком його розробки стало висунення Європейською Комісією рекомендацій щодо податкових гаваней.

У своїх рекомендаціях фахівці роблять наголос на трьох суттєвих елементах, притаманних цьому документу. По-перше, йдеться про необхідність закріплення критеріїв для визначення «податкових гаваней». Зробити це запропоновано шляхом переліку мінімальних стандартів, які мають застосовуватись усіма третіми країнами. По-друге, документ передбачає визначити державам-членам перелік третіх країн, які не відповідають цим стандартам. Фактично йдеться про формування певного чорного списку. По-третє, вказаний документ містить два переліки заходів. Перший з них пропонується вживати державам-членам проти третіх країн, що критеріям не відповідають, а другий навпаки – до країн, що їм відповідають.

У дискусійному документі зазначається, що «агресивне податкове планування» може бути описано

як використання прогалін або невідповідностей між країнами. Ці невідповідності, як і режими стимулювання, є результатом неузгодженої податкової політики між різними країнами[1, с. 10].

Аналізуючи співвідношення між агресивним податковим плануванням та ухиленням від сплати податків Х. А. Бессера наголошує на недоречності їх ототожнення та наводить аргументи щодо доцільності окремого аналізу вказаних явищ[3, с. 43-53]. Цілком логічно у цьому разі буде звернутися до характеристики динаміки розвитку відносин оподаткування, які призводять до їх виникнення.

На початку ХХ століття питаннями пошуку шляхів боротьби із ухиленням від сплати податків займалась Ліга Націй. При цьому однією з проблем, що підіймалась, була необхідність розкриття інформації про операції платників податків. У квітні 1922 р. на Міжнародній економічній конференції в Генуї було ухвалено резолюцію, суть якої зводилась до засудження можливості порушення таємниці відносин банкірів зі своїми клієнтами, навіть з метою запобігання втечі капіталу. Незважаючи на відсутність тенденцій до зловживання банківською таємницею контролюючими органами, це призвело до занепокоєння Міжнародної торгової палати, тому тривалий час недоторканість банківської таємниці була непорушною, що надавало змогу як для реалізації агресивного податкового планування, так для ухилення від оподаткування.

Майже через століття ситуація змінилась, коли ОЕСР за підтримки «Великої двадцятки» швидкими темпами сприяла появі можливості розкриття банківської таємниці з мотивів боротьби з ухиленням від сплати податків. Розвиток транснаціональних економічних відносин призвів до того, що норми протидії відмиванню грошей ставали з кожним роком більш жорсткими. У цих умовах надзвичайної актуальності починає набувати забезпечення прозорості ведення бізнесу, що було важливим не лише для держави, а й для банківського сектору. У довгостроковій перспективі це стає інструментом для підвищення ефективності боротьби з відмиванням грошей та ухиленням від оподаткування.

Тривалий час уряди країни намагалися урегулювати на міжнародній арені боротьбу з ухиленням від сплати податків угодами про обмін інформацією. Наприклад, договір між Францією та Великобританією 1907 року передбачав обмін інформацією для боротьби з ухиленням від сплати мита. Вперше поняття угоди про обмін інформацією з питань оподаткування було відображено у Доповіді 1925 р. [4], у якій йшлося про конвенцію між Бельгією та Францією 1843 року про обмін інформацією щодо нерухомого майна, яке знаходиться в одній із договірних держав. Ще один подібний договір був укладений між Бельгією та Нідерландами в 1845 році. Суть висновку експертів 1925 року зводилась до характеристики ефективності методів запобігання ухиленню від сплати податків. На їх переконання записка ефективності полягає у наданні контролюючими органами іншим країнам на основі взаємності інформації, що може знадобитися для встановлення доходів та капіталу осіб та компаній у площі нерухомого майна, іпотеки, доходів від бізнесу та цінних паперів [4].

Варто підкреслити, що зараз у світі в рамках проекту BEPS (base erosion and profit shifting – розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування) запроваджується низка заходів, спрямованих на запобігання ухиленню від оподаткування. У липні 2013 року ОЕСР оприлюднила План дій щодо боротьби із розмиванням оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування, а також визначення ресурсів, необхідних для реалізації цих дій. До їх кола відноситься 15 дій:

1. Розв'язання податкових проблем цифрової економіки (вересень 2014 р.).

2. Нейтралізація наслідків гібридних механізмів невідповідності (вересень 2014 р.).

3. Посилення правил контрольованої іноземної компанії ("CFC") (вересень 2015 р.).

4. Обмеження ерозії бази шляхом відрахувань відсотків та інших фінансових платежів (вересень 2015 р.).

5. Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам, беручи до уваги прозорість та сутність (вересень 2014 / вересень 2015 / грудень 2015).

6. Запобігання зловживанням договорами (вересень 2014 р.).

7. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва ("PE") (вересень 2015 р.).

8. Формування переконань, що результати трансфертного ціноутворення відповідають створенню вартості – нематеріальні активи (вересень 2014 р. / Вересень 2015 р.).

9. Формування переконань, що результати трансфертного ціноутворення відповідають створенню вартості – Ризик та капітал (вересень 2015 р.).

10. Формування переконань, що результати трансфертного ціноутворення відповідають створенню вартості – Інші операції з високим ризиком (вересень 2015 р.).

11. Встановлення методології збору та аналізу даних щодо BEPS та заходів щодо їх вирішення (вересень 2015 р.).

12. Запровадження імперативної вимоги до платників податків щодо розкриття своїх агресивних механізмів податкового планування (вересень 2015 р.).

13. Перегляд документації щодо трансфертного ціноутворення (вересень 2014 р.).

14. Розробка більш ефективних механізмів вирішення спорів (вересень 2015 р.).

15. Розробка багатосторонніх інструментів (вересень 2014 р. / Грудень 2015 р.) [5, с. 161-163].

Значний вплив на відмежування агресивного податкового планування від ухилення від сплати податків чинить дія 12 BEPS – розкриття агресивних механізмів податкового планування. Вона передбачає розробку режиму обов'язкового розкриття інформації, завданнями якого є: а) раннє виявлення платників податків (або їх промоутерів, податкових консультантів), пов'язаних із незаконними схемами; б) підвищення прозорості шляхом надання на ранніх термінах інформації контролюючим органам; в) стримування впровадження потенційно агресивних схем. При цьому рішення щодо впровадження режиму обов'язкового розкриття інформації країни приймають самостійно, а викладені в заключному звіті Дії 12 рекомендації не становлять мінімальний стандарт[5, с. 201-202].

Остаточний звіт щодо Дії 12 BEPS пропонує ознаки, введені стосовно міжнародних податкових схем, що мають суттєвий податковий ризик у юрисдикції, що звітує, зосереджувати на пов'язаних з BEPS ризиках (на відміну від загальних ризиків податкового планування, як зазначено в проекті обговорення). ОЕСР рекомендує, щоб ці схеми вимагали розкриття інформації там, де вітчизняний платник податків (або податковий консультант платника податків) міг обґрунтовано очікувати, що він знав про транскордонні результати угоди[5, с. 201-202].

Протягом останнього століття ухилення від сплати податків характеризували і як моральну проблему, і як суто негативне явище. При цьому однією з основних причини ухилення від сплати податків у літературі називають перевищення рівня оподаткування. Часто це пов'язується із подвійним оподаткуванням, що найбільш яскраво проявляється у міжнародних відносинах. Саме тому необхідність обміну інформацією, як і встановлення правил оподаткування транснаціональної податкової бази, сприяє зменшенню проявів ухилення від оподаткування. Досягається це, зокрема, укладанням договорів з податкових питань.

Зараз переважна більшість укладених податкових договорів містять норми і щодо усунення подвійного оподаткування, і стосовно запобігання ухиленню від сплати

податків. Провідну роль у налагодженні співробітництва між країнами у досягненні цих цілей виконує ОЕСР, яка розробила низку правил надання адміністративної допомоги щодо збору податків та обміну інформацією. Починаючи з 2003 року до Модельної податкової конвенції про доходи та капітал було включено статтю 27, норми якої регулюють питання допомоги у справі збору податків.

Характеризуючи співвідношення між ухиленням від оподаткування та агресивним податковим плануванням вчені звертають увагу на те, що останньому явищу притаманні такі ознаки, як «відсутність економічної суті» або «основна мета уникнення оподаткування». Водночас, подібна характеристика навряд чи є об'єктивною через відсутність загального визначення цих термінів. Варто зазначити, що спроби подібної уніфікації не завжди можливі, що підтверджується судовою практикою. Наприклад, Конституційний суд Франції у своєму рішенні від 29.12.2013 року відхилив загальне французьке правило проти зловживань, що містилося у проекті бюджету 2014 року, як невідповідне Конституції Франції. Він мав на меті розширити сферу дії французьких GAAR на операції, які в основному оподатковуються податком, тоді як чинна на той час редакція закону стосувалася виключно операцій, оподатковуваних податком. Неконституційність цієї пропозиції обґрунтована різними підставами: а) занадто широке визначення порівняно з відповідним показником; б) надмірна відсутність юридичної визначеності для платників податків та особливо ризик довільного застосування закону податковою адміністрацією; в) відсутність доступності та зрозумілості закону – проект вважався незрозумілим та неоднозначним [1, с. 14-15].

Безумовно, застосування агресивного податкового планування навряд чи влаштує контролюючі органи будь-якої країни. Ще за часів існування Ліги Націй робилися припущення, що згідно з концепцією ухилення від сплати податків деякі платники податків через недостатню чіткість закону користуються сумнівами в юридичному тлумаченні. У сучасних умовах потрібно пам'ятати про презумпцію правомірності рішень платників податків, які можуть вільно тлумачити незрозумілі положення податкового законодавства на свою користь. Проте подібні трактування не мають бути спрямовані на досягнення незаконної мети ухилення від сплати податків шляхом штучного створення фіктивних підстав для використання тих або інших положень податкового законодавства.

У процесі своєї економічної діяльності великі компанії-платники податків можуть бути занадто агресивними у своїх зусиллях щодо законного зменшення рівня оподаткування. При цьому вони піддаються юридичним ризикам, що призводить до ситуації, коли вони розглядаються ринком як більш ризиковані. А. Л. Мартінез наголошує, що

ринку капіталу не любить затемнення та невизначеність щодо майбутніх грошових потоків, які можуть походити від цих підвищених юридичних ризиків. Звертаючись до робіт Ф. Хавкеншейда вчений зауважує, що податкові витрати самі по собі не дозволяють оцінювати ризик, тому можуть призвести до завищення або заниження економічної вартості фіскальної позиції компанії [7, с. 394; 6, с. 14-17]. А. Л. Мартінез пише: «Останні пропозиції щодо уникнення корпоративного податку пропонують оцінювати його разом із рівнем корпоративного управління. Прозорість, яка забезпечується належним управлінням, зменшує властиві наслідки конфліктів між агенціями та невизначеність ринку щодо прихованих податкових зобов'язань фірми. Тут ми визначаємо ефективне податкове планування як сукупність дій, що зменшують податкові зобов'язання фірми, що здійснюються в рамках приписів належної практики корпоративного управління, і які не збільшують інших витрат із більшими граничними ефектами, ніж досягнута податкова економія» [7, с. 394].

Потрібно звернути увагу на концепцію податкового планування Скоулза та Вольфсона, які визначили три основні аспекти ефективного податкового планування: «всі сторони, всі податки та всі витрати». Вони висунули концепцію податкової ефективності, що призвело до аналізу дій щодо податкового планування в новому, більш відповідальному та більш широкому світлі [8]. На переконання фахівців ефективно податкове планування має враховувати усі сторони, що беруть участь у процесі, усі податки, що стягуються, неявні чи явні, та усі пов'язані з цим витрати, навіть якщо вони невпевні. Вони також зазначили, що податки самі по собі є лише однією із багатьох статей витрат, на які може вплинути податкове планування [9].

Висновки. Підсумовуючи, потрібно наголосити на декількох принципових моментах. По-перше, потрібно диференціювати конструкції «агресивне податкове планування» та «ухилення від сплати податку», що обумовлено різною метою, яку ставить платник податку при їх використанні. По-друге, тлумачення платником податків неналежно врегульованих законодавцем аспектів оподаткування його діяльності необхідно розглядати як застосування ним презумпції правомірності рішень платника. При цьому в окремих випадках (при штучному створенні умов для отримання певних податкових вигод) можна ставити питання про агресивне податкове планування або навіть про ухилення від сплати податків. По-третє, ефективне податкове планування свідчить про належне управління діяльністю підприємства (платника), що у довгостроковій перспективі здатне збільшити надходження від його оподаткування за рахунок розширення економічної діяльності.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Double taxation in the EU. С. 10. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/medef.pdf
2. Platform for Tax Good Governance. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/platform-tax-good-governance_en
3. Vecerra J.A. Interpretation and Application of Tax Treaties in North America 2nd edition. IBFD. 2013. 368 p. URL: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Interpretation-and-Application-Tax-Treaties-North-America-2nd-edition>.
4. Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises. OECD. 1925 p. (OECD була створена у 1961р.) URL: <https://www.oecd.org/reports>
5. From Avoiding 'Double Taxation' Yesterday to Avoiding 'Double Non-Taxation' Today. The Urgent Need for an International Tax Regime Based on Unitary Tax Principles. С. 161-163.
6. Hafkenscheid, R., 2010. What effective tax rate lacks as a performance indicator. International Tax Review, 21: 14-17.
7. Efficient Tax Planning An Analysis of Its Relation. Антоніо Лопо Мартінес та Андре Велло, 2014 рік Австралійський журнал фундаментальних та прикладних наук, 8 (3) березня 2014 року, сторінки: 393-405. С. 394.
8. Scholes, M., M. Wolfson, 1992. Taxes and Business Strategy: A planning approach. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall
9. Scholes, M., M. Wolfson, M. Erickson, E. Maydew, T. Shevlin, 2008. Taxes and Business Strategy: A planning approach. 4th ed. Prentice Hall