

УДК 347.73

В. В. Нікітінкандидат юридичних наук,
докторант

Науково-дослідного інституту публічного права

**ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ УНИКНЕННЯ ТА УХИЛЕННЯ
ВІД ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

Постановка проблеми. На сьогоднішній наріжним каменем у дискусії з питання уникнення та ухилення від подвійного оподаткування слід назвати явний брак обґрунтованого розмежування таких термінів, як «уникнення», «усунення» й «ухилення». У цій ситуації одні науковці, аналізуючи подвійне оподаткування, розглядають зазначені терміни у співвідношенні цілого та його складників і до категорії «уникнення» відносять як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачає усунення подвійного оподаткування, що закріплюється у правових нормах національного законодавства й у міжнародних податкових угодах (тобто форму правомірної поведінки в контексті уникнення такого оподаткування), так і ухилення незаконне, що включає незаконні механізми уникнення подвійного оподаткування (тобто форму поведінки неправомірної). Зазначене дозволяє дослідникам підходити до поняття «уникнення» як до узагальнюючого, що включає в себе усунення ЗПО й ухилення від сплати податків [1, с. 152].

Стан дослідження. Проблематика ухилення від подвійного оподаткування неодноразово потрапляло у поле зору різних науковців. Зокрема цьому питанню приділялась увага у працях: Ю.Г. Дем'янчука, С.А. Баєва, В.В. Карпова, Л.Л. Лазебник, І.А. Ларютіної, І.Ю. Петраша, С.В. Петкова, Є.Я. Сорокіної, С. Ф. Сутиріна, В. К. Шкарупи та ін. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, поняття уникнення та ухилення від подвійного оподаткування залишається малодослідженим.

Саме тому метою статті є: розкрити зміст понять ухилення та уникнення від подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Дехто з учених, визначаючи термін «уникнення», підходять до нього як до – елемента системи усунення подвійного оподаткування, що становить собою негативне явище, яке порушує права платників податків і створює перешкоди на шляху міжнародної інтеграції [2, с. 122]. Інші науковці трактують конструкцію «уникнення сплати податків» як негативне явище, що завдає збитків економіці країни; отже вони розглядають його як незаконне ухилення від сплати податків [3, с. 54].

Щоб побудувати власну позицію щодо цього питання, вважаємо за необхідне, насамперед з'ясувати, чи є тотожними категорії «уникнення ЗПО» й «усунення ЗПО». Адже одні автори оперують ними як тотожними [4, с. 13], інші – як різними, що співвідносяться як ціле з частиною [5]. Згідно з тлумачним словником «уникати – означає ...запобігати чому-небудь, позбавлятися чогось; не допускати якихось небажаних наслідків, результатів» [6, с. 1296], а «усувати – ... доводити що-небудь до зникнення, припиняти існування; ліквідувати» [6, с. 1306]. Як бачимо, етимологічний зміст терміна «уникнення» фактично включає в себе запобігання й усунення.

Що ж стосується терміна «ухилення», то за цим же словником – він трактується як «...відступ від головного, правильного, прийнятого, порушення чогось; відхилення» [6, с. 1306].

Таким чином, етимологічно правильним, як вбачається, є застосування слова «уникнення» для визначення механізму недопущення й ліквідування ЗПО як негативного явища; в той час як використання словосполучення «уникнення від сплати податків» слід вважати етимологічно неправильним, оскільки термін «уникнення» означає запобігання й усунення яких-небудь небажаних результатів, а «ухилення» цих дій не охоплює. Ось чому при вивченні проблеми невиконання платниками податків встановленого обов'язку зі сплати податків і зборів більш доречним є застосування терміна «ухилення». Проте в науковій літературі й публіцистиці автори робіт доволі часто використовують конструкцію «уникнення від сплати податків», оперуючи термінами «уникнення» й «ухилення» як синонімами [7, с. 52]. Такий підхід обумовлений подвійним неправильним перекладом зазначених термінів, що застосовуються в міжнародній практиці. Так, термін «*avoidance*» (англ.) спочатку було перекладено на російську мову як «избежание», а потім на українську – як «уникнення»; термін «*evasion*» (англ.) перекладено на російську як «уклонение», на українську – знову ж таки як «уникнення», у зв'язку з чим і виникли непорозуміння при їх застосуванні.

Більшість науковців у галузі податкового права для визначення механізму недопущення й ліквідування ЗПО як негативного явища використо-

вують термін «уникнення», а для невиконання платниками податків встановленого обов'язку зі сплати податків і зборів – конструкцію «ухилення від сплати податків». Позицію вчених ми повністю підтримуємо. При цьому ухилення від сплати податків може бути як легальним (законним), коли платником використовуються для цього прогалини в законодавстві (хоча фактично його дії не порушують закон), так і нелегальним (незаконним), коли платник вдається до умисної несплати відповідних податків і зборів, користуючись при цьому незаконними способами і схемами для уникнення оподаткування [8; 1; 9].

Отже, ухилення від сплати податків, на нашу думку, не належить до елементів системи врегулювання ЗПО, а є окремою проблемою міжнародного податкового права, яка також потребує врегулювання. На сучасному етапі у МПДП впорядкуванню питання ухилення від сплати податків приділяється значна увага, що буде далі детально розглядатися в цій науковій роботі. Оскільки, ухилення від сплати податків не належить до елементів системи врегулювання зовнішнього подвійного податкування основним її елементом слід вважати уникнення ЗПО, яке, за визначеннями науковців, включає принципи, методи й механізм останнього [10; 11].

О. І. Максак виокремлює 2 типи критеріїв диференціації дій щодо уникнення оподаткування: наявність дефекту форми (або штучність), що виражається в неузгодженості кінцевої мети операції із засобами її досягнення і спрямованість умислу на обхід мети законодавця, який регулює цей тип суспільних відносин. Особливість цього критерію полягає в дуже складному доведенні того, що у відповідних діях платник податків керувався виключно (або переважно) наміром уникнути оподаткування [12, с. 159–160].

Певною формою узагальнення негативного впливу уникнення оподаткування, (з точки зору економіки й моралі), є перелік його результатів, сформульований австралійським дослідником Д. Вейнсаймером. Він включає: (а) неповне надходження запланованих податкових платежів, (б) перерозподіл коштів у ті сфери діяльності, де надаються податкові пільги; (в) витрата додаткових коштів платників на боротьбу з (неприйнятним) уникненням оподаткування; (г) неправильний розподіл статків у суспільстві, оскільки не всі платники мають рівну можливість уникати оподаткування; (д) розвиток феномену «безбілетник»; (е) порушення принципу справедливості в оподаткуванні; (ж) зниження стандартів ділової етики у цій сфері [13, с. 256–257].

Уникнення оподаткування, як суперечливий вид поведінки, який хоча формально й не порушує закон, проте часто йде на певне зловживання його недосконалістю, знаходиться по-

середині. Деякі дослідники говорять навіть про можливість поділу уникнення оподаткування на 2 групи – на прийнятне й неприйнятне, з яких перше належить до податкового планування, а друге – скоріше належить до ухилення від оподаткування [14, с. 31]. Розвиваючи цю тезу дехто з правників зазначає: якщо прийнятне й неприйнятне уникнення оподаткування є взаємовиключними поняттями, то неприйнятне уникнення оподаткування й ухилення від оподаткування такими не є, адже за певних обставин дії платника можуть відповідати обом поняттям. Наприклад, платник податків унаслідок задіяння сумнівної «схеми», здійснення якої є прямим уникненням оподаткування, є впевненим у своїй правоті й не декларує в податкових органах свій дохід, а вже відповідає об'єктивній стороні ухилення від оподаткування [15, с. 117–148].

У науковій спільноті точаться дискусії щодо обґрунтованості розмежування таких термінів, як «уникнення» (*avoidance*) й «ухилення» (*evasion*). Низка сучасних учених найчастіше пропонує використовувати термін «уникнення», включаючи до нього як законне, так і незаконне уникнення, в той час як експерти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) переконують, що вживання того чи іншого терміна не має принципового значення. Єдиним визначальним моментом є факт заподіяння шкоди економіці держави, що й дозволяє розглядати уникнення податків як незаконне явище.

Ухилення від сплати податків – це негативне явище, що виявляється як на національному, так і на міждержавному рівнях. Як уже зазначалося, прагнення держави забезпечити публічні інтереси з наповнення державного бюджету викликають конфлікт з приватними інтересами платників податків розпоряджатися всією сумою отриманого доходу. Як підкреслює С. С. Биков, природний конфлікт інтересів 2-х суб'єктів податкових правовідносин – держави і платника податків, індукційований опортунізмом останнього, є найбільш характерною рисою податкових правовідносин, конфліктність яких позначається на змісті норм права, що впорядковують такі правовідносини, основними функціями яких стає примушування платників податків до виконання покладених на них обов'язків, створення несприятливих умов для тих, які прагнуть ухилитися від обов'язку зі сплати податків. Антагонізм приватних і публічних інтересів між платниками податків і державою неминуче призводить до прагнення платників податків ухилитися від зазначеного прямого обов'язку [16, с. 91–92].

Опортунізм платників податків, їх ухилення від сплати податків на національному рівні зумовлено низкою факторів, до яких науковці відносять причини: (а) економічні – падіння виробництва,

звуження доходного потенціалу; (б) політичні – незгода із соціальною або економічною політикою держави; (в) правові – недосконалість і нестабільність податкового законодавства, постійне очікування підвищення оподаткування; (г) організаційні – недоліки у взаємодії між фіскальними органами; (д) технічні – недосконалість форм і методів податкового контролю; морально-психологічні – низький рівень правової культури та ін. [17, с. 167]. Проте на міждержавному рівні у випадках, коли в силу свого податкового суверенітету країни можуть установлювати будь-які ставки податків, унаслідок чого щодо одного виду податків у різних країнах можуть бути зафіксовані різні ставки (наприклад, ставка податку на прибуток в Україні складає 18 %, у Ліхтенштейні – 12,5 %, у Молдові – 12 %, у Македонії – 10 %, в офшорних зонах на Бермудських і Кайманових островах 0 %), опортунізм платників стає головною причиною ухилення від сплати податків і зборів.

Підсумовуючи наведене, можемо сказати, що, ухилення від сплати податків на міждержавному рівні є наслідком конфлікту приватних і публічних інтересів, обумовленого опортуністичною мотивацією платника щодо сплати податків і зборів.

З ухиленням від сплати податків провадиться боротьба як на національному, так і на міждержавному рівнях. Способи й методи такої боротьби залежать від виду ухилення від сплати податків.

У МПдП розглядають у 2-х аспектах: а) як «*tax evasion*» – умисне протиправне ухилення від сплати податків (податкове шахрайство), і б) як «*tax avoidance*» або «*tax planning*» – «обхід» податків або податкового планування. Головна їх відмінність полягає в тому, що в першому випадку платник умисно прагне ухилитися від виконання зобов'язання зі сплати податків, а в другому – формально він діє правомірно, використовуючи можливості чи прогалини в національному й міжнародному законодавстві, відмінності у правових системах різних країн і застосування в них різних видів пільгових режимів чи пільг, які надають йому законну можливість уникнути податків або мінімізувати їх суму [9, с. 154].

Під протиправним ухиленням від сплати податків розуміють протиправну поведінку платника, що полягає у приховуванні ним інформації про об'єкти оподаткування, відмові від реєстрації себе як платника податків, фальсифікації документів податкового обліку та ін.. Під обходом (уникненням) податку варто мати на увазі зміну податкового резиденства платника, отримання ним доходу в таких формах, за якими надаються пільги, укладення угод, що передбачають менші податкові наслідки, й утримання від укладення угод, виконання яких вимагає сплати податків, та ін.

Отже, на підставі наведеного можна виділити 2 види ухилення від сплати податків: (1) проти-

правне, що становить собою умисні дії платника з несплати відповідних податків і зборів, коли використовуються незаконні способи і схеми уникнення оподаткування; (2) легальне, коли платник податків, використовуючи відмінності у правових системах різних країн, може легально ухилитися від сплати податків.

Основні відмінності між легальним і незаконним ухиленням від сплати податків А. Ю. Чавтайко вбачає:

- у цілях: при легальному ухиленні його метою є захист інтересів платника податків; при незаконному – умисне бажання ухилитися від обов'язку зі сплати податків;

- в об'єкті оподаткування: легальному ухиленню притаманне умисне прагнення, щоб об'єкт оподаткування не виник; незаконному – приховування об'єкта оподаткування з метою несплати податків;

- у можливості зменшити податкову базу: при легальному ухиленні виникає прагнення до повного використання вирахувань і пільг, передбачених законодавством; при незаконному – за браком законних підстав для використання вирахувань і пільг платник заявляє про своє право на вирахування чи пільгу з метою несплати податків;

- у ставленні порядку і строків сплати податків: при легальному ухиленні виникає прагнення отримати передбачені законом відстрочення сплати податків; при незаконному – навмисно створюється видимість сплати або чиняться перепони для примусового стягнення недоїмки;

- у можливих наслідках: при легальному ухиленні має місце зменшення податкових витрат; при протиправному – стягнення недоїмки, штрафу, притягнення до кримінальної відповідальності, конфіскація всіх коштів, отриманих унаслідок незаконних схем та угод [18].

Із протиправним ухиленням від сплати податків уряди країн ведуть боротьбу із застосуванням способів і методів запобігання і припинення такого ухилення. Здавалося б, що легальне ухилення від сплати податків не передбачає боротьби з ним, оскільки платник може здійснювати свою діяльність, обираючи оптимальний для себе податковий режим для отримання максимального прибутку, в тому числі й місце діяльності, або для одержання прибутку з урахуванням специфіки податкових систем різних країн. У МПдП таке явище отримало назву «податкова оптимізація», тобто вибір оптимального поєднання форм правовідносин у рамках чинного законодавства про податки та збори з метою цілеспрямованого впливу на елементи оподаткування й визначення розміру податкових зобов'язань [19, с. 217].

Водночас у багатьох державах панує доктрина «abus de droit» (зловживання правами), сутність якої полягає в тому, що платники можуть вико-

ристовувати можливості податкової оптимізації для досягнення максимального зниження всіх податків із застосуванням недозволених форм, тобто зловживають правом [20, с. 336]. В. П. Грибанов зазначає, що в такій ситуації уповноважений суб'єкт діє в межах свого суб'єктивного права в рамках тих можливостей, що складають його зміст, проте цілі конкретної особи при реалізації цього права не можуть виходити за рамки тих, що визнаються заслужуваними на повагу з боку суспільства [21, с. 58–60].

Висновок. Таким чином, при ухиленні від сплати податків завжди має місце порушення тих чи інших правових норм (внутрішнього законодавства, податкових угод), у той час як уникнення – це недопущення багаторазового оподаткування, а також законне використання правових норм з метою отримання податкових переваг. Уникнення оподаткування це суперечливий вид поведінки, який хоча формально й не порушує закон, проте часто йде на певне зловживання недосконалістю останнього, знаходячись посередині. Деякі дослідники ведуть мову навіть про можливість поділу уникнення оподаткування – прийнятне і неприйнятне, з яких перше належить до податкового планування, друге – скоріше до ухилення від оподаткування. Якщо прийнятне й неприйнятне уникнення оподаткування є взаємовиключними поняттями, то неприйнятне уникнення оподаткування та ухилення від оподаткування такими не є, а за певних обставин дії платника податків можуть відповідати обом поняттям.

Література

1. Кобрін А. Проблемні аспекти розмежування понять «зловживання податковим правом», «зловживання податковим обов'язком», «уникнення від оподаткування» та «ухилення від сплати податків». *Актуальні питання державотворення в Україні*. 2014. № 6. С. 152–154.
2. Стігліц Д. Е. Економіка державного сектора / пер. з англ.: А. Олійник, Р. Скільський. Київ: Основи, 1998. 854 с.
3. Вишневикий В. П., Веткин А. С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: моногр. Донецк: ИЭП, 2003. 228 с.
4. Демянчук Ю. Г. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія: Право*. 2011. № 1. URL: <https://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf> (дата звернення: 27.10.2020).
5. Вишневикий В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика. *Вопросы экономики*. 2004. № 2. С. 108–112.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 170 000 слів / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2004. 1440 с.
7. Кетнерс К., Лукашица О. Налоги в Европейском союзе и Латвии: сравнительный анализ и практические рекомендации Рига: Merkurijis Lat, 2010. 376 с.
8. Кастанова Е. Д. Правовые способы устранения международного двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов. *Право и управление*. 2013. № 1. С. 103–110.
9. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Моск. ин-т междунар. отношений (Ун-т). Москва, 2002. 206 с.
10. Чечко А. П. Устранение международного двойного налогообложения в Республике Беларусь: современные подходы и рекомендации по совершенствованию. *Проблемы управления*. 2005. № 4. С. 69–74.
11. Шахмаметьев А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения. *Финансовое право*. 2008. № 2. С. 25–30.
12. Максак О. І. Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. Київ, 2010. 193 с.
13. Waincymer J. The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: a Critical Review. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam, 1997. P. 27–306.
14. Cooper G. S., Vann R. J. A Few Myths About the GST. *University of New South Wales Law Journal*. 2000. Vol. 35, Iss. 23(2). URL: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLawJl/2000/35.html> (Last accessed: 27.10.2020).
15. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion. *Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance*: December 1998. Ch. 6. P. 117–148. URL: <https://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/1998-other-tax-compliance.pdf> (Last accessed: 27.10.2020).
16. Быков С. С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью. *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 2014. № 1. С. 90–99.
17. Пасенкова В. В. Сутність та причини ухилення від сплати податків в сучасних умовах. *Молодіжний науковий вісник Української академії банківської справи Національного банку України. Серія: Економічні науки*. Суми, 2014. № 6. С. 165–177.
18. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: учеб. пособие для вузов. Москва: Финансы: ЮНИТИ, 1998. 422 с.
19. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів / за заг. ред. Ю. Б. Іванова. Харків: Вид-во ХНЕУ, 2006. 240 с.
20. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: моногр. Москва: Волверс Клувер, 2007. 432 с.
21. Грибанов В. П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. Москва: Изд-во Моск. ун-та, 1972. 284 с.

Анотація

Нікітін В. В. До проблеми визначення поняття уникнення та ухилення від подвійного оподаткування. – Стаття.

У статті узагальнюються теоретичні підходи стосовно з'ясування сутності понять уникнення та ухилення. Запропоновано авторський підхід щодо тлумачення понять уникнення та ухилення від подвійного оподаткування. Аргументовано, що при ухиленні від сплати податків завжди має місце порушення тих чи інших правових норм (внутрішнього законодавства, податкових угод), у той час як уникнення – це недопущення багаторазового оподаткування, а також законне використання правових норм з метою отримання податкових переваг

Ключові слова: уникнення, ухилення, подвійне оподаткування, законодавство.

Аннотация

Никитин В. В. К проблеме определения понятия избежания и уклонения от двойного налогообложения. – Статья.

В статье обобщаются теоретические подходы к выяснению сущности понятий избежание и уклонение. Предложен авторский подход к толкованию понятий

избежания и уклонения от двойного налогообложения. Аргументировано, что при уклонении от уплаты налогов всегда имеет место нарушение тех или иных правовых норм (внутреннего законодательства, налоговых соглашений), в то время как избежание – это недопущение многократного налогообложения, а также законное использование правовых норм с целью получения налоговых преимуществ

Ключевые слова: избежание, уклонение, двойное налогообложение, законодательство.

Summary

Nikitin V. V. To the problem of defining the concept of avoidance and evasion of double taxation. – Article.

The article summarizes the theoretical approaches to clarifying the essence of the concepts of avoidance and evasion. The author's approach to the interpretation of the concepts of avoidance and evasion of double taxation is proposed. It is argued that when evading taxes, there is always a violation of certain legal norms (domestic law, tax agreements), while avoidance is the prevention of multiple taxation, as well as the legal use of legal norms to obtain tax benefits

Key words: avoidance, evasion, double taxation, legislation.