

УДК: 342.9. 341.232:341.4

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.06.91>

МІЖНАРОДНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ

Єсімов С.С.,*кандидат юридичних наук, професор,
професор кафедри адміністративно-правових дисциплін
Львівського державного університету внутрішніх справ*

Єсімов С.С. Міжнародно-правові засади протидії податковим правопорушенням.

У статті комплексно та системно розглядаються міжнародно-правові засади протидії податковій злочинності на підставі чинного законодавства та законодавства Європейського Союзу. Актуальність проведення наукового дослідження зумовлена необхідністю вдосконалення інструментів попередження порушення законодавства про податки та збори, що враховують міжгалузеві зв'язки податкового та інших галузей законодавства. Об'єктом дослідження були суспільні відносини, що складаються під час реалізації норм, що передбачають протидію податковим злочинам. Предмет дослідження становили міжнародні правові акти, норми українського та європейського податкового законодавства, що регулюють охорону податкових відносин. Методологічну основу роботи поряд із загальнонауковими діалектичним та матеріалістичними методами вивчення соціальних явищ, складають приватно-наукові методи пізнання: формально-юридичний та формально-логічний; статистичний та системно-аналітичний; порівняльно-правовий. Основу сучасних засад протидії податковій злочинності утворює міжнародне та національне податкове законодавство, що поєднує регулювання публічно-правових та приватноправових відносин у податковій сфері, відображає тенденцію проникнення приватного інтересу та диспозитивних засад правового регулювання у податкову сферу. Зазначено, що у системі правових регуляторів протидії податковій злочинності діють спеціальні інститути правового регулювання, регулятори податкових правовідносин, пов'язаних із встановленням та стягненням податків, більш абстрактні та менш визначені, ніж норми податкового права, основоположні елементи єдиної системи форм податкового права, пов'язаних із встановленням податків, наділені загальнообов'язковістю та мають об'єктивний характер змісту. Вказано на послаблення на існуючому етапі розвитку податкових правовідносин ролі її детермінантів, що виражаються в конфліктності природи даних правовідносин, економічних і політичних

причин ухилення від сплати податків, проблем податкової культури, тяжкості оподаткування, складності та нестабільності законодавства про податки та збори.

Ключові слова: податки та збори, податкове законодавство, міжнародні норми, норми ЄС, оподаткування транскордонної діяльності.

Yesimov S.S. International legal principles of combating tax offenses.

The article examines the international legal principles of combating tax crime based on current legislation and the legislation of the European Union in a comprehensive and systemic aspect. The urgency of conducting scientific research is determined by the need to improve tools for preventing violations of tax and levy legislation, which take into account the inter-branch connections of tax and other branches of legislation. The object of the study was the social relations that develop during the implementation of the norms that provide for combating tax crimes. The subject of the study was international legal acts, norms of Ukrainian and European tax legislation regulating the protection of tax relations. The methodological basis of the work, along with general scientific dialectical and materialistic methods of studying social phenomena, are made up of private scientific methods of cognition: formal-legal and formal-logical; statistical and system-analytical; comparative legal. International and national tax legislation, which combines the regulation of public law and private law relations in the tax sphere, reflects the tendency of private interest and dispositive principles of legal regulation to penetrate into the tax sphere. It is noted that in the system of legal regulators for combating tax crime there are special institutions of legal regulation, regulators of tax relations related to the establishment and collection of taxes, which are more abstract and less defined than the norms of tax law, the fundamental elements of a unified system of tax law forms, related to the establishment of taxes, endowed with general obligation and having an objective nature of the content. The weakening

of the role of its determinants at the current stage of the development of tax legal relations is indicated, which is expressed in the conflicting nature of these legal relations, economic and political reasons for tax evasion, problems of tax culture, the severity of taxation, the complexity and instability of legislation on taxes and fees.

Key words: taxes and fees, tax legislation, international norms, EU norms, taxation of cross-border activities.

Постановка проблеми. Нестабільність світової економіки, застосування економічних санкцій, які все частіше використовуються з метою політичного тиску, а також формування цифрової економіки вимагають від держави та суспільства не лише мобілізації внутрішніх економічних резервів, а й вказують на необхідність вироблення заходів запобігання суспільно небезпечним посяганням на податкові відносини з метою забезпечення виконання податкового обов'язку на користь соціальної справедливості та консолідації суспільства. В даний час пошук внутрішніх резервів завершився збільшенням ставок деяких податків, що є недостатнім. Існуючі правові засоби боротьби з податковою злочинністю неодноразово ставилися під сумнів у наукових дослідженнях та пропонувалися різні варіанти вдосконалення законодавства.

Метою дослідження є міжнародно-правові засади протидії податковим правопорушенням.

Стан опрацювання проблематики. Питаннями протидії податковій злочинності та іншими податковими правопорушеннями займалися вчені: М.Д. Андрущенко, О.М. Бандурка, С.О. Баранов, Л.К. Воронова, Н.О. Гуророва, О.О. Дудоров, Т.Є. Кагановська, О.А. Крамаренко, О.О. Мельник, В.О. Навроцький, С.М. Попова, Л.А. Савченко, В.Я. Тацій та інші. В умовах цифрової трансформації дослідження протидії податковим правопорушенням набуває актуальності у зв'язку з застосування інформаційно-комунікаційних технологія у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Заходи протидії ухиленню та мінімізації оподаткування є ключовими складниками реалізації вітчизняної податкової реформи [1, с. 21]. Концептуальні основи протидії ухилення від оподаткування GAAR (General Anti-Avoidance Rules) вироблені близько ста років тому і імplementовані в національне законодавство багатьох країн або відбито в судових доктринах [2, с. 328]. Ці правила спрямовані на розмежування обґрунтованої оптимізації податкового обов'язку від дій, пов'язаних із зловживанням цим правом.

В іноземних джерелах, присвяченій правилам GAAR та судовим доктринам протидії ухиленню від оподаткування в Німеччині, Великій Британії та Європейському Союзу, стверджується, що

застосування судами правил GAAR у Німеччині можна відстежити з 1919 року. Спочатку прецедентне право створило відповідну судову норму, яка надалі розвивалася. При розгляді серії правочинів без будь-якої комерційної мети, крім ухилення від сплати податків, а також при виявленні правочинів без намірів створити відповідні їм правові наслідки суди розглядали їх на основі дійсного результату правочинів.

Основними концептуальними підходами для розмежування обґрунтованих дій оподаткованої особи від незаконних є доктрини «ділової мети», «пріоритету суті угоди над її формою», дослідження «угоди за кроками», правило «втягнутої руки», «зривання корпоративної вуалі».

У науковій літературі багато уваги приділяється дотриманню принципу верховенства права при застосуванні цих доктрин. Дискусії ведуться з приводу невизначеності, яку вони вносять, залишаючи надто широкий розсуд фіскальним органам та судам щодо оцінки результатів економічної діяльності. Проте обґрунтованими є думки дослідників, які вважають, що з боротьби з ухиленням від податкового обов'язку потрібен не формальний підхід до закону, а звернення до його змісту та соціальної цінності.

У зв'язку з цим, цікавить підхід різних держав до покладання тягаря доказування. За даними британської аудиторської компанії Ernst&Yong, на платника податків покладено тягар доведення – в Ірландії, Швеції; на податковий орган – у Бельгії, Італії, Нідерландах, Франції; тягар доказування є спільним обов'язком – у Великій Британії, Німеччині, Польщі, Туреччині, Швейцарії.

Найбільш ефективними та використовуваними методами розмежування обґрунтованих дій платника податків від недобросовісних дій були підходи, встановленими правилами GAAR: оцінка значимих визначення податкової обов'язки угод з погляду пріоритету суті цих господарських операцій з їхньої формою; виявлення ділової мети угоди; розкриття фактичних корпоративних відносин між взаємозалежними особами

За відсутності закріплених на законодавчому рівні юридичних критеріїв розмежування правомірних та неправомірних дій щодо податкової оптимізації правова невизначеність тривалий час долалася з урахуванням актів судового тлумачення. Надалі законодавець слідував шляхом нормативного визначення ознак несумлінності. Дані правила надали повноваження та процедури, реалізуючи які, при виявленні фактів застосування неринкових цін у угодах між взаємозалежними суб'єктами, податкові органи отримали право накладати на осіб податковий обов'язок, аналогічний до того, який був би при здійсненні

економічних операцій незалежними учасниками за ринковими цінами.

Податковий кодекс України (далі – ПК України) встановлює заборону на зменшення платником податків суми податку, що підлягає сплаті, шляхом спотворення відомостей про факти господарського життя та про об'єкти оподаткування [3]. Відповідно до ПК України зменшення податкової бази або суми податку, що підлягає сплаті, припустимо, якщо метою вчинення правочину не є несплата та (або) залік (повернення) суми податку.

Ця підстава фактично реалізує в законі судову доктрину «ділової мети», яка забороняє платнику податків зменшувати податок шляхом здійснення операції, єдиною метою якої є скорочення податкового навантаження. Іншою умовою законного зменшення податкового обов'язку в ПК України встановлено вимогу про те, щоб зобов'язання за правочином виконувалося саме тією особою, яка є стороною договору, укладеного з платником податків, або особою, якій згідно із законом чи договором передано зобов'язання щодо виконання правочину. Дотримання цього критерію вимагає наявності фактичних результатів проведеної господарської операції та здійснення зазначених операцій саме тією особою, яка їх виконала згідно з оформленими документами. Це положення закріплює судову доктрину «пріоритету суті угоди», змушуючи враховувати з метою оподаткування результати господарських операцій [4].

Прагнення вдосконалення законодавства обґрунтовано, проте законоположення неспроможні описати все різноманіття схем зловживання правової системою недобросовісними платниками податків. Такий підхід дотримується Європейським судом з прав людини.

У даний час принципи GAAR, вироблені близько століття тому, є недостатніми для протидії ухилянню від сплати податків. При формуванні внутрішньодержавних норм неможливо до кінця врахувати наслідки впливу правил інших країн, оскільки їх поєднання залежить від волі господарюючого суб'єкта, що здійснює вибір юрисдикції на основі свободи підприємництва. Якщо двосторонні договори можуть сприяти дотриманню фіскальних інтересів країн-учасниць, то якщо йдеться про компанії, які здійснюють діяльність у трьох і більше юрисдикціях, виникає необхідність у загальних для більшості держав підходах до вирішення питань розмивання бази оподаткування з метою ухилення від оподаткування.

У сфері оподаткування Організацію Економічного Співробітництва та Розвитку (далі – ОЕСР) досліджує негативні ефекти агресивної податкової конкуренції між окремими країнами, включаючи практику створення офшорних і ін-

ших спеціальних зон. Країни ОЕСР та держави G20 у 2015 р. ухвалили план дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), що складається з 15 пунктів (Action), для вирішення проблеми навмисного розмивання бази оподаткування з метою зменшення оподаткованого прибутку [5]. Результатом реалізації проекту BEPS має стати суттєве оновлення міжнародних податкових правил. План BEPS передбачає внесення країнами-учасницями проекту, до якого приєдналося 140 юрисдикцій, змін до національного законодавства та практики, до податкових угод про уникнення подвійного оподаткування.

Проблемою № 1 (Action 1) позначено цифрову економіку, яка вимагає створення правил визначення територіальної юрисдикції щодо отримуваних доходів. Цифрова економіка, є результатом перетворюючого процесу, викликаного інформаційно-комунікаційними технологіями, включає роздрібну торгівлю, фінансові послуги, освіту, засоби масової інформації та інші бізнес-проекти, тобто є абсолютно новою та мало врегульованою сферою суспільних відносин [6, с. 306-307].

Багаторічну роботу над проблемою територіальної юрисдикції щодо отримуваних доходів від цифрової економічної діяльності, в ході якої країни-учасники проекту BEPS зближували позиції, виробляючи узгоджену думку, загалом завершено. Діяльність спеціально створеної рамкової групи була сфокусована на розробці пропозицій, спрямованих на перегляд існуючих правил розподілу прибутку і правил взаємозв'язку, щоб надати більше податкових прав країні, в якій знаходяться покупці та/або користувачі.

Станом на 2022 рік 134 країни та юрисдикції, в тому числі Україна, приєдналися до нового двокомпонентного плану щодо реформування міжнародних податкових правил та забезпечення того, щоб багатонаціональні підприємства сплачували справедливу частку податків у «країні ринку» незалежно від того, де фактично вони працюють. Наслідки запропонованих рішень торкаються фундаментальних аспектів існуючої раніше міжнародної податкової архітектури.

Action 2 проекту BEPS передбачає заходи щодо протидії гібридним угодам про невідповідність, які використовуються у несумлінному податковому плануванні. Гібридними угодами про невідповідність визнаються такі, за яких створюються умови для подвійного уникнення оподаткування. Такі феномени виникають, коли, виходячи з національного законодавства та угоди про уникнення подвійного оподаткування в країні отримання доходу, податку на нього не передбачено, а в країні податкового резидентства такий податок хоча й передбачений, проте

не підлягає стягненню, оскільки отриманий дохід перебуває поза юрисдикцією.

За такого правового регулювання дохід від діяльності переміщується в «податкову гавань» та реалізується подвійне уникнення оподаткування. На думку ОЕСР, гібридні механізми, крім їхнього впливу на податкові надходження, надають загальний негативний вплив на конкуренцію, прозорість та справедливість.

Робота в рамках Action 3 та Action 4 завершена, її результатами є рекомендації щодо ефективних правил оподаткування доходів від діяльності контрольованих іноземних компаній та рекомендації щодо обмеження розмивання бази оподаткування за рахунок витрат з виплати відсотків за кредити та витрат на інші фінансові виплати.

Заходи Action 5 спрямовані на виявлення податкових режимів, які є шкідливими або непрозорими для інших юрисдикцій. Відомості про несумлінні практики включаються до оглядів та доповідей.

Action 6 визначає аспекти податкової політики, які повинні враховуватися під час укладання податкової угоди. За останні десятиліття двосторонні податкові договори, укладені майже кожною юрисдикцією у світі, служили для запобігання подвійному оподаткуванню та усуненню перешкод для транскордонної торгівлі товарами та послугами, переміщення капіталу, технологій та людей. Однак ця широка мережа податкових угод призвела до зловживань, пов'язаних із можливістю отримати непрямий доступ до переваг податкового договору між двома юрисдикціями для осіб, які не є резидентом. Це підриває податковий суверенітет.

Як зазначено в пунктах 22 і 23 підсумкової доповіді Action 6, юрисдикції дійшли згоди включити до податкових договорів положення про те, що їх спільний намір полягає виключно в усуненні подвійного оподаткування без створення можливостей для ухилення від сплати податків. У рамках Action 7 представлені зміни до поняття постійного представництва у Типовій податковій конвенції ОЕСР. Заходи Action 8-10 були спрямовані на розробку Посібника з трансфертного ціноутворення щодо фінансових операцій, яке було опубліковано у лютому 2020 року. У ході Action 11 створено методологію «Вимірювання та моніторинг» для збору та аналізу даних про економічні та податкові наслідки поведінки, пов'язаної з ухиленням від сплати податків, та про вплив заходів, запропонованих у рамках проекту BEPS.

Action 12 містить рекомендації щодо розробки правил, що вимагають від платників податків та консультантів розкриття механізмів податкового планування. Ці рекомендації зобов'язують знайти баланс між необхідністю отримання

ранньої інформації про агресивні схеми податкового планування та вимогою, щоб розкриття податкового планування було здійснено та дозволяло уникнути надмірного тягаря дотримання вимог для платників податків.

Відповідно до Action 13 всі великі багатонаціональні підприємства (МНП) повинні підготувати звіт по кожній країні (CbC) зі зведеними даними про глобальний розподіл доходів, прибуток, сплачені податки та економічну діяльність між податковими юрисдикціями, в яких вони працюють. Зазначений звіт (CbC) передається податковим адміністраціям у цих юрисдикціях для використання у трансфертному ціноутворенні та оцінки ризиків розмивання бази оподаткування.

Action 14 передбачає правила, спрямовані на покращення вирішення спорів, пов'язаних із податками між юрисдикціями. Action 15 пропонує конкретні рішення щодо усунення лазівок у двосторонніх міжнародних податкових угодах.

Вивчення «Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, що стосуються податкових угод, з метою протидії розмиванню податкової бази та висновку прибутку з-під оподаткування», укладеній у м. Парижі 24 листопада 2016 р., показує, що в ній знайшли відображення багато понять та термінів, конкретні правові механізми вирішення проблем застосування гібридних схем зниження податкового навантаження, питань штучного уникнення статусу постійного представництва та вдосконалення процедури вирішення спорів [7].

Європейський Союз активно здійснює власні заходи щодо боротьби з ухиленням від податкового обов'язку та заходи щодо вдосконалення архітектури управління оподаткуванням. Стратегію податкової політики було визначено у документі від 23 травня 2001 р. «Податкова політика у Європейському Союзі – пріоритети на майбутні роки» (COM (2001) 260) [8]. У ній зазначено, що немає потреби у повному узгодженні податкових систем країн-членів за умови, що вони поважають правила ЄС. Держави-члени можуть вільно обирати податкові системи, які вони вважають найбільш підходящими. Проте будь-яка пропозиція у податковій сфері має враховувати принципи субсидіарності та пропорційності. Ця вимога обумовлена тим, що компетенція окремих держав-членів не може забезпечити ефективне рішення на рівні Європейського Союзу.

Наприклад, всеосяжна боротьба зі зловживаннями вимагає вдосконалення правил про гібридні невідповідності, щоб компанії не використовували особливості національного законодавства для запобігання оподаткуванню.

Європейська комісія контролює, щоб державна допомога, що надається країнам ЄС, не використовувалася для надання податкової пе-

реваги перед конкурентами. Суд Європейського Союзу оцінює відповідність внутрішнього законодавства країн законам Європейського Союзу. Потрібно, щоб країни ЄС вносили зміни до свого податкового законодавства.

У програмі Fiscalis 2020 Європейська комісія виступає регулятором для країн ЄС в адмініструванні їхніх податкових систем. Європейським Союзом досягнуто значних успіхів у реалізації стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові звіти, а також щодо застосування міжнародних правил корпоративного оподаткування [9]. ЄС прагне розширення правового регулювання в даній сфері, укладаючи договори із зацікавленими партнерами, які не входять до ЄС (Андорра, Ліхтенштейн, Монако, Сан-Марино, Швейцарія, асоційовані території Великої Британії та Нідерландів за межами ЄС).

Україна увійшла до складу Європейської організації податкових адміністрацій (ІОТА), членами якої є 44 податкові юрисдикції [10]. ІОТА та сім інших регіональних податкових мереж, таких як АТАФ, АТАІС, САТА, СІАТ, СОТА, СРЕДАФ, WATAF, підписали угоду про наміри сформувати всеосяжну мережу співробітництва (Мережа податкових організацій).

Після офіційного запуску цього проекту він доповнюватиме робочі потоки АДДІС податкової ініціативи (АТІ) з мобілізації внутрішніх доходів і з технічної точки зору об'єднуватиме наявні послуги, продукти та інформацію, що стосуються податкових адміністрацій, та використовуватиме переваги синергії.

Висновки. Груповим об'єктом податкових правопорушень визначено сукупність відносин, що охороняються законом, що виникають при здійсненні державою фінансової діяльності, спрямованої на формування доходної частини бюджетної системи за рахунок податків, зборів. Ефективна протидія порушенням законодавства України про податки та збори неможлива без об'єднання зусиль з міжнародних організацій, що діють на основі невтручання у внутрішні справи держав-учасниць. Удосконалення законодавства у сфері протидії податковій злочинності необхідно здійснювати з урахуванням міжнародного досвіду боротьби з податковими злочинами та рекомендацій Європейського Союзу з дотриманням пріоритету інтересів та поваги інтересів інших держав. У зв'язку з цим є доцільним подальше розширення кількості міжнародних угод, що регулюють питання оподаткування суб'єктів економічної діяльності, які здійснюють на території двох і більше держав.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Давидов М.С. Міжнародний досвід державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3 (38). С. 21–27.
2. Качковський А.С. Презумпція (не) винуватості платника податків в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. С. 326–328.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
4. Крат В. Значення договору в приватному праві. Верховний Суд. 16 грудня 2023 року. URL. https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2023_prezent/Prezent_znachen_dogov_pr_pravo.pdf.
5. ВЕПС. Міністерство фінансів України. URL. <https://mof.gov.ua/uk/beps-440>.
6. Ковалів М.В., Єсімов С.С., Ярема О.Г. Інформаційне право України: навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2022. 416 с.
7. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 р. № 2692-VIII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>.
8. COM (2001) 260: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead. <https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/164839>.
9. Про ратифікацію Угоди між Україною та Європейським Союзом про участь України у програмі Європейського Союзу для співробітництва в галузі оподаткування «Fiscalis»: Закон України від 29.06.2023 р. № 3177-IX. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3177-20#n5>.
10. Співробітництво України з ІОТА. Державна податкова служба України. URL. <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/iota>.