

РОЗДІЛ 4. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.75.1.37>

ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА АГРЕСИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Греца Я.В.,
*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри господарського права
юридичного факультету
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Греца Я.В. Правова характеристика агрессивного податкового планування.

У статті розкриваються проблеми правової характеристики податкового планування. Наголошується на відсутності єдиного підходу при визначенні балансу приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування, особливо у ситуації, коли платник податків намагається оптимізувати податкові платежі у спосіб, що не тягне прямого порушення приписів закону, однак має ознаки зловживання правом, що характерно саме для агресивного податкового планування. Стверджується про важливе значення розв'язання цієї проблеми, оскільки зловживання своїми правами з боку платників податків, використання недосконалості законодавства, маніпулювання розбіжностями в податкових нормах різних держав, активне використання в бізнес-схемах низькоподаткових юрисдикцій призводить до величезних втрат бюджетів багатьох країн. Вказується на те, що при агресивному податковому плануванні не відбувається прямого порушення закону, інакше такі дії кваліфікувалися б як податкове правопорушення. Наведено позиції науковців щодо визначення змісту такої категорії, як «агресивне податкове планування», висвітлена власна позиція автора з цього питання. Зазначається, що найбільш широкий інструментарій податкової оптимізації може застосовуватися при здійсненні міжнародного податкового планування. При цьому раніше одним із основних, найбільш поширених і ефективних способів агресивного податкового планування було використання низькоподаткових юрисдикцій. Однак сучасні тенденції протидії цьому явищу, пов'язані, зокрема, із широким запровадженням заходів анти-BEPS та автоматичного обміну податковою інформацією зменшують вплив цього фактору. Наведені інші поширені інструменти агресивного податкового планування, зокрема трансфертне ціноутворення. Описуються негативні наслідки агресивного податкового планування для держави, пов'язані із зменшенням податкових надходжень до бюджету а також створення антиконкурентного середовища завдяки отриманню несправедливих податкових переваг. Розкрито основні методи протидії агресивному податковому плануванню як на міжнародному рівні, та і на внутрішньодержавному. Визначено основні ознаки агресивного податкового планування та зроблено висновок про те, що у кожному конкретному випадку поведінка платника податків, яка має ознаки агресивного податкового планування, повинна оцінюватися на предмет наявності зловживання правом, що дозволить застосувати відповідні, визначені законом наслідки з метою захисту державних та суспільних інтересів.

Ключові слова: податки, податкове планування, агресивне податкове планування, податкова оптимізація, низькоподаткова юрисдикція, трансфертне ціноутворення.

Hreetsa Ya.V. Legal characteristics of aggressive tax planning.

The article studies the problems of legal characteristics of tax planning. It is emphasized that there is no single approach to determining the balance of private and public interests in the field of taxation. This especially concerns situations where taxpayers try to optimize tax payments in a way that does not involve a direct violation of the law, but has signs of abuse of the right, which is characteristic of an aggressive tax planning. It is argued that the solution to this problem is important, since abuse of rights by taxpayers, using

the imperfections of legislation, manipulation of differences in tax regulations of different states, as well as active use of low-tax jurisdictions in business schemes leads to huge losses in the budgets of many countries. It is pointed out that aggressive tax planning is not direct violation of the law, otherwise such actions would be qualified as tax offense. The positions of scientists regarding the definition of such a category as “aggressive tax planning” are presented in the article, as well as the author’s position on this issue is highlighted. It is noted that the widest toolkit of tax optimization can be used in the implementation of international tax planning. In the past, one of the main, most common and effective methods of aggressive tax planning was the use of low-tax jurisdictions. However, the influence of this factor has been efficiently reduced by modern trends to counteract this phenomenon, in particular, the widespread introduction of anti-BEPS measures and automatic exchange of tax information. Other common tools of aggressive tax planning are listed, including transfer pricing. The negative consequences of aggressive tax planning for the state are described, related to the reduction of tax revenues to the budget, as well as the creation of an anti-competitive environment due to receiving unfair tax advantages. The main methods of combating aggressive tax planning both at the international and domestic level are disclosed. The main signs of aggressive tax planning are identified and the conclusion is drawn that in each specific case, the behavior of the taxpayer, which has signs of aggressive tax planning, should be evaluated for the presence of abuse of the law, which will allow the application of appropriate legal consequences for the purpose of protecting state and public interests.

Key words: taxes, tax planning, aggressive tax planning, tax optimization, low tax jurisdiction, transfer pricing.

Постановка проблеми. Одним із найскладніших і найбільш дискусійних питань у податковому праві є проблема правової оцінки такого феномену, як агресивне податкове планування. Ні на рівні світового співтовариства, ні на національному рівні не досягнуто повного розуміння при визначенні балансу інтересів платника податків при здійсненні законної оптимізації податкового навантаження платниками податків та суспільними інтересами, спрямованими на збільшення надходжень до бюджету. Особливо гостро питання стоїть у випадку, коли заходи податкової оптимізації (планування), спрямовані на зменшення витрат по сплаті податків здійснюються у спосіб, що не порушує напряду приписи законодавства, однак містить ознаки зловживання правом, що характерно саме при агресивному податковому плануванні. Увага до агресивного податкового планування надзвичайно велика, адже зловживання своїми правами, використання недосконалості законодавства, маніпулювання розбіжностями в податкових нормах різних держав, активне використання в бізнес-схемах низькоподаткових юрисдикцій призводить до величезних втрат бюджетів багатьох країн.

Стан дослідження. Проблеми агресивного податкового планування досліджувалися у працях таких вчених, як М. Бондаренко, С. Брехов, О. Ватаманюк, О. Новік, В. Пилипів, Т. Скоромцова, Д. Стародуб, О. Сушкова та інші, однак на сьогодні у фінансово-правовій науці недостатньо приділено уваги визначенню ознак агресивного податкового планування та їх правової характеристики.

Метою даної статті є визначення основних ознак агресивного податкового планування та засобів протидії його негативному впливу на суспільні інтереси.

Виклад основного матеріалу. Дії платників податків, які мають ознаки агресивного податкового планування, знаходяться на межі правомірного податкового планування, прямо не переходячи цю межу, бо в іншому випадку, при наявності ознак протиправності, вони не могли б розглядатися як один із видів податкового планування взагалі і до них не міг би застосовуватись відповідний термін. Разом з тим, такому явищу як агресивне податкове планування притаманні ознаки зловживання правом з боку платників податків, а їх поведінка характеризується недобросовісністю.

Як зазначає М. Бондаренко, сьогодні досить поширеною серед платників податків є діяльність, яка юридично відповідає букві закону, однак її основна мета – зменшення обсягів необхідних податкових відрахувань, а інколи навіть отримання доходу на підставі таких дій. У науці та практиці податкового права зустрічаються декілька назв, що характеризують подібну діяльність суб’єктів оподаткування, серед них: обхід оподаткування, агресивне податкове планування, так звані сірі схеми та ін. Згадав авторка не вбачає принципової різниці в їх застосуванні, й слушно відзначає, що сучасна наука пострадянських країн зазвичай оперує поняттям «обхід оподаткування». Натомість у європейському законодавстві останнім часом в контексті подібної діяльності все частіше йдеться про агресивне податкове планування. Дослідниця припускає, що акцентування уваги саме на цій категорії сталося через значну роль податкового планування, його розвиток та усталену практику в європейських державах, унаслідок чого контролюючі органи, науковці та платники податків вважають дуже нечіткою

межу між податковим плануванням та обходом податків [1, с. 58]. Порівнюючи категорії «обхід оподаткування» та агресивне податкове планування, М. Бондаренко розмежує їх, наголошуючи, що зловживання правами в податкових відносинах породжує одночасно дві проміжні категорії – обхід оподаткування (більш прийнятний для обходу внутрішнього законодавства) та агресивне податкове планування (характеризує зловживання міжнародними податковими угодами) [1, с. 77-78]. Ми вважаємо такий поділ достатньо умовним, адже термін «агресивне податкове планування» цілком прийнятний і для характеристики діяльності платників податків у межах однієї країни. Однак цей аспект дійсно не є принциповим. Як слушно зауважує М. Бондаренко, на сьогодні в Україні подібні зауваження й дискусії щодо доречності використання тієї чи іншої категорії не відіграють суттєвої ролі й існують лише в наукових колах, оскільки українським податковим законодавством ці теми чомусь досі явно ігноруються [1, с. 62]. Більш важливим є визначити, чи виходить відповідна поведінка платників податків за межі правомірного податкового планування, які її основні ознаки та засоби, які правові наслідки настають для держави і для платників податків, як ефективно захистити суспільні інтереси від можливих зловживань.

Як зазначає Т. Скоромцова, визначаючи значний вплив оптимізації податкового навантаження щодо ризику недоотримання податків, встановлених тією чи іншою країною, та оцінивши схеми податкової оптимізації, що застосовуються транснаціональними корпораціями, міжнародна організація ОЕСР прийшла до висновку про необхідність боротьби з таким явищем, як агресивне податкове планування. Його виникненню сприяло ряд факторів, основними з яких є використання платниками вигод національного законодавства та міжнародних умов ведення бізнесу, невизначеність міжнародного законодавства та правозастосовної практики. Саме використання таких недоліків дає можливість платникам податків отримувати дохід, який у жодній із задіяних в угодах країні не оподатковується [2, с. 111-112].

Для правильного аналізу категорії «агресивне податкове планування», яка нами досліджується, необхідно визначити її зміст.

Як наголошує О. Ватаманюк, термін «агресивне податкове планування» не має чіткого наукового визначення, що може викликати неточності у його сприйнятті. Тим не менше, за основу в розумінні цього явища слід брати ерозію бази оподаткування та переміщення прибутків корпорацій, які стають можливими або через наявність прогалів у взаємодії різних податкових систем, або в деяких випадках – через застосування двосторонніх податкових угод [3, с. 154].

В. Пилипів звертає увагу на те, що у 2012 році Європейська комісія запропонувала визначення агресивного податкового планування, за яким цей термін включає в себе використання штучних операцій або структур, а також експлуатацію розбіжностей між системами оподаткування з ефектом підриву правил оподаткування держав – членів і підсилення втрати податкових надходжень [4, с. 83].

Станом на сьогодні поняття «агресивне податкове планування» зустрічається в Санкт-Петербурзькій декларації лідерів G 20, датованій вереснем 2013 р. (параграф 5 Санкт-Петербурзької декларації лідерів G 20, а також у Рекомендації Європейської комісії 2012/772/ЄС щодо агресивного податкового планування від 6 грудня 2012 р.). Правова конструкція «агресивне податкове планування» використовується також у тексті правил BEPS, інструментах м'якого права ОЕСР та ЄС як чітко не визначена концепція в контексті закликів до нових розробок і скоординованих наукових дій. Зазвичай агресивне податкове планування описується як вид поведінки транснаціональних корпорацій, спрямованої на зниження свого податкового тягара й обумовленої взаємодією податкових правил у різних юрисдикціях [1, с. 258].

С. Брехов розглядає агресивне податкове планування як особливий вид податкового планування, що має на меті отримання різного роду податкових переваг через використання прогалів, недоліків однієї або декількох податкових систем [5, с.108].

Такі визначення нам видаються неповними, адже в них не відображена одна з основних ознак агресивного податкового планування – недобросовісність та зловживання правом платником податків. Саме ці ознаки створюють розмежування між агресивним та звичайним податковим плануванням, при цьому відсутність прямого порушення приписів законодавства відмежує агресивне податкове планування від податкового правопорушення.

Відмежовуючи агресивне податкове планування від ухилення від оподаткування, О. Сушкова звертає увагу на те, що методи мінімізації податків, залежно від їх комбінації у конкретній схемі та ступеня «легальності», можуть бути класифіковані як інструменти або ухилення від оподаткування, або агресивне податкове планування. Також це розмежування методів мінімізації податків залежить від рівня

(відсутність або мінімальний рівень) фінансової відповідальності платників податків, що передбачена законодавством щодо конкретного виду податкової поведінки. Якщо обраний платником податків метод (схема) мінімізації податків не передбачає застосування до нього штрафних санкцій (інших заходів з боку контролюючих органів) або їх рівень мінімальний, то вони відносяться до практики саме агресивного податкового планування [6, с. 119]. На наше переконання, такий критерій розмежування протиправної поведінки і агресивного податкового планування, як фінансова відповідальність, є недостатнім, адже по-перше, за протиправні дії платники податків можуть притягатися і до інших видів юридичної відповідальності (адміністративної або кримінальної), а по-друге, спірною є теза вказаної дослідниці про те, що при мінімальному рівні штрафних санкцій дії платника податків мають ознаки саме агресивного податкового планування, а не податкового правопорушення.

Водночас агресивне податкове планування дійсно не можна ототожнювати із протиправною поведінкою платників податків. Зокрема, в Україні набув системного характеру такий вид зловживань з ПДВ, як «скрутки», через які недобросовісні платники податків, маючи податковий кредит внаслідок виробництва, придбання чи імпорту товарів, продають товари за готівку, а потім суми податкового кредиту використовують для надання незаконних податкових вигод іншим платникам податків, оформляючи фіктивні господарські операції. Такі дії не мають нічого спільного з податковим плануванням, навіть агресивним, оскільки мають явно протиправний характер, у більшості випадків з ознаками кримінальних правопорушень [7, с. 241].

Найбільш широкий інструментарій може застосовуватися при здійсненні міжнародного податкового планування. При цьому раніше одним із основних, найбільш поширених і ефективних способів агресивного податкового планування було використання низькоподаткових юрисдикцій. Однак сучасні тенденції протидії агресивному податковому плануванню, пов'язані, зокрема, із широким запровадженням заходів антиBEPS та автоматичного обміну податковою інформацією зменшують вплив цього фактору.

Слід зауважити, що поширеним способом агресивного податкового планування може вважатися механізм використання трансфертного ціноутворення, коли розвивається база оподаткування в країні виникнення об'єкту оподаткування внаслідок застосування цін на товари чи послуги, які не відповідають рівню ринкових, у операціях із пов'язаними особами, а також із суб'єктами з низькоподаткових юрисдикцій.

Якщо оцінювати наслідки агресивного податкового планування, то для платників податків це створює суттєві переваги та значну економію податкових платежів, однак з точки зору інтересів держави це призводить до істотних бюджетних втрат.

О. Ватаманюк наголошує, що використання агресивного податкового планування має такі негативні наслідки для економіки країн ЄС:

– переміщення прибутків з однієї країни-члена ЄС означає втрату бази оподаткування для іншої, а для союзу загалом – очевидні втрати податкових надходжень, навіть за умови отримання вигід окремими країнами;

– виникнення несправедливої податкової конкуренції між компаніями, які уникають сплати податків, а також іншими підприємствами;

– агресивне податкове планування, що здійснюється багатонаціональними корпораціями, негативно впливає на загальний моральний дух платників податків: частина платників, яка виконує свої податкові зобов'язання і сплачує податки, сприймають прояви агресивного податкового планування як порушення соціального договору. Недобросовісність одних платників може спонукати інших припинити дотримання власних податкових зобов'язань. Більше того, втрата податкових надходжень внаслідок функціонування механізму агресивного податкового планування може призвести до зниження обсягів видатків на освіту чи охорону здоров'я, що лише посилить соціальну нерівність і у подальшому може проявитися у зростанні рівня соціального невдоволення [3, с. 155]. Слід наголосити, що такі ж самі негативні наслідки агресивне податкове планування може мати не тільки для країн ЄС, а й для інших країн, у тому числі й України.

Правильна і своєчасна ідентифікація схем агресивного податкового планування дасть можливість забезпечити належне реагування з боку держави та допоможе попередити або принаймні швидко усунути негативні наслідки.

Як зазначає О. Ватаманюк, уряд ЄС здійснив кілька кроків для боротьби з агресивним податковим плануванням, зокрема прийняв у червні 2016 року Директиву, спрямовану на боротьбу з ухиленням від оподаткування (Anti-Tax Avoidance Directive – Директива ЄС (EU) 2016/1164), яка передбачає за-

провадження заходів щодо подолання наслідків зловживання платниками податків розбіжностями в оподаткуванні відповідно до законодавства двох або більше юрисдикцій. Окрім правила гібридних невідповідностей, ця Директива також містить п'ять обов'язкових до застосування заходів для всіх держав-членів ЄС щодо загальних форм агресивного податкового планування, а саме:

- правило контрольованих іноземних компаній, покликане забезпечити зарахування доходів іноземних компаній, які контролюються резидентами, у дохід цих резидентів для цілей оподаткування;
- обмеження обліку відсотків за позиками – накладання обмеження на суму відсотків, яку платник податків має право відраховувати за позиками з податкової бази протягом податкового періоду;
- оподаткування при «виході» з-під податкової юрисдикції, у випадку, коли корпоративні платники податків зменшують податкові зобов'язання шляхом зміни податкового резидентства та/або переміщення активів виключно з метою агресивного податкового планування;
- загальне правило проти податкових зловживань – спрямоване на усунення прогалів у національному податковому законодавстві, яке дозволяє податковим органам запобігати неправомірному застосуванню пільг [3, с. 154-155].

Д. Стародуб стверджує, що найважливіше місце у боротьбі з агресивним податковим плануванням та ухиленням від сплати податків займає міждержавний обмін інформацією, оскільки ці дії найбільш можливі за відсутності механізмів отримання інформації від іноземних суб'єктів [8, с. 123].

Окремо слід зупинитися на питанні протидії агресивному податковому плануванню в Україні. Як зазначають С. Брехов та В. Коротун, загальний характер роботи податкових органів України щодо протидії мінімізації податків, включаючи напрям протидії агресивному податковому плануванню, націлений на подолання наслідків (як правило, це «вершина айсбергу»), а не на усунення причин, що призводять до такого стану. Лише в тих випадках, коли використання платниками податків дозволених інструментів мінімізації податків переходить умовну критичну межу – урядом здійснюються спроби корекції відповідних законодавчих норм. Одночасно з цим виникає суспільний резонанс, спротив або лобістський вплив на такі нововведення, внаслідок яких коригування правил не проводяться, відкладаються або мають компромісну форму, що не ліквідує інструмент мінімізації в повній мірі [9].

Згадані науковці визначають такі загальні передумови ефективної протидії агресивному податковому плануванню в Україні:

- визначення протидії агресивному податковому плануванню як особливого напряму податкової політики зі створенням відповідного нормативного та інфраструктурного забезпечення;
- врахування міжнародного досвіду та координація дій з протидії агресивному податковому плануванню з наддержавними інституціями (ОЕСР, ООН, ЄС);
- забезпечення керованості ризиками у сфері агресивного податкового планування [9].

Ми підтримуємо позицію О. Новік, яка наголошує, що результативність запровадження таких механізмів може бути забезпечена лише за умов застосування цих норм у комплексі з іншими заходами протидії виведенню прибутків з України. Вони включають регулювання контрольованих іноземних корпорацій, приведення норм законодавства про протидію легалізації коштів, набутих злочинним шляхом, у відповідність новим стандартам ФАТФ, створення ефективно діючої системи повернення активів, вдосконалення механізмів контролю фінансових операцій публічних осіб, зменшення податкового навантаження на корпоративні доходи. Фрагментарне запровадження окремих інструментів лише посилюватиме регуляторне та звітне навантаження на суб'єкти господарювання, не призводячи до очікуваних результатів [10, с.76].

Висновок. Таким чином, ми можемо стверджувати, що як на рівні міжнародного права, так і в національному законодавстві слід визначити ознаки агресивного податкового планування. Однією з основних ознак агресивного податкового планування є недобросовісність та зловживання правом платником податків. При такій поведінці платника податків основна мета його господарської операції полягає в отриманні податкових вигод. Саме ці ознаки створюють розмежування між агресивним та звичайним податковим плануванням, при цьому відсутність прямого порушення приписів законодавства відмежовує агресивне податкове планування від податкового правопорушення.

При наявності таких ознак відповідна діяльність платників податків потребуватиме особливої уваги з боку відповідних державних органів. При цьому повинні бути розроблені чіткі та зрозумілі критерії, за допомогою яких може надаватися оцінка операцій платників податків на предмет відповідності нормам і принципам податкового законодавства, зокрема і принципу добросовісності платників податків, який ми пропонуємо закріпити законодавчо. У кожному конкретному випадку поведінка платника податків, яка має ознаки агресивного податкового планування, повинна оцінюватися на предмет

наявності зловживання правом, що дозволить застосувати відповідні, визначені законом наслідки з метою захисту державних та суспільних інтересів.

Список використаних джерел:

1. Бондаренко М.О. Правове регулювання податкового планування в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2019. 189 с.
2. Скоромцова Т.О. Трансфертне ціноутворення і агресивне податкове планування: міжнародне та національне регулювання. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб.матер.наук.-методол.семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України. 2015. С. 111–114.
3. Ватаманюк О.С. Агресивне податкове планування: негативні наслідки та напрями протидії. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка*. Випуск 1(9). 2018. С. 153–158.
4. Пилипів В.В. Особливості інструментарію протидії агресивному податковому плануванню в розвинених країнах. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України. 2015. С. 82–86.
5. Брехов С.С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / Сергій Сергійович Брехов, Катерина Петрівна Проскура, Олена Євгенівна Сушкова. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О.В. Ярошук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільсько-го національного економічного університету «Економічна думка». 2017. Том 27. № 1. С. 107–119.
6. Сушкова О.Є. Методи податкового планування, які використовуються у схемах мінімізації податків в Україні. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. Семінару. 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С. 115–120.
7. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У». 2020. 420 с.
8. Стародуб Д.М. Міждержавний обмін інформацією з податкових питань. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб.матер.наук.-методол.семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України. 2015. С. 120–124.
9. Брехов С.С., Коротун В.І. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_11_27.
10. Новік О.І. Агресивне податкове планування: теорія і практика боротьби за кордоном. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол. семінару, 10 грудня 2015 р. м. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України. 2015. С. 72–77.