

**ЗАГАЛЬНА НОРМА ПРО ЗАПОБІГАННЯ УНИКНЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ
В ПРАКТИЦІ ІСПАНІЇ ТА ПОЛЬЩІ: ВИСНОВКИ ДЛЯ УКРАЇНИ**
**GENERAL STANDARDS ON ESCAPE PREVENTION FROM TAXATION
IN THE PRACTICE OF SPAIN AND POLAND: CONCLUSIONS FOR UKRAINE**

Фетісова С.В.,

*кандидат юридичних наук,
старший науковий співробітник Науково-дослідного
центру з проблем оподаткування
Національного університету державної податкової служби України*

Проведено порівняльно-правовий аналіз особливостей застосування положення про запобігання уникненню від оподаткування на прикладі Іспанії та Польщі з метою визначення можливості використання відповідного досвіду в Україні.

Ключові слова: запобігання уникненню від оподаткування, порівняльно-правова характеристика, платник податків, санкції.

Проведено сравнительно-правовой анализ особенностей применения положения о предотвращении уклонения от налогообложения на примере Испании и Польши с целью определения возможности использования соответствующего опыта в Украине.

Ключевые слова: предотвращение уклонения от налогообложения, сравнительно-правовая характеристика, налогоплательщик, санкции.

Comparatively and legal analysis for peculiarities of application of regulations on escape prevention from taxation using the example of Spain and Poland for determination of the opportunity for using of the appropriate experience in Ukraine is designated.

Key words: escape prevention from taxation, comparatively and legal characteristics, taxpayer, sanctions.

Постановка проблеми. Згідно Програми економічних реформ на 2010-2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» однією з основних проблем вітчизняної податкової системи є високий рівень ухилення від сплати податків та уникнення від оподаткування [1, с. 10], що можна вважати проявами низького рівня податкової дисципліни. Форми реалізації недобросовісної поведінки платників податків часто передбачають використання офшорних зон. Так, в інтерв'ю виданню «Інвестгазета» в жовтні 2012 р. голова ДПС України О. Клименко відзначив, що «на офшорних схемах Україна втрачає близько 100 млрд. гривень» [2]. В умовах загострення глобальної фінансової кризи погіршення кон'юнктури на зовнішніх ринках для українських експортерів та необхідності належного фінансування державних видатків існування такої ситуації є неприпустимим. У цьому контексті доцільним є звернення до позитивного досвіду держав Європи щодо забезпечення ефективної протидії поширенню випадків уникнення від оподаткування. Одним з дієвих засобів такої протидії з боку держави може стати запровадження загального положення про запобігання уникненню від оподаткування (далі – ПЗУО). Викладене повною мірою обґрунтовує доцільність і обґрунтованість проведення порівняльно-правового аналізу особливостей застосування ПЗУО в Іспанії та Польщі з метою визначення можливості використання відповідного досвіду у вітчизняних реаліях.

Стан дослідження. На відміну від вітчизняної науки податкового права, ПЗУО (англ. «general anti-avoidance rule») не є новим предметом дослідження у зарубіжній науці податкового права, підтвердженням чому можуть бути роботи таких фахівців з Північної Америки та Західної Європи, як: Дж. Дебнер, Т. Бір, Н. Гойтт, Р. Пребл. Вони широко досліджують еволюцію і сутність ПЗУО як засобу запобігання недобросовісній поведінці платника податків, а також його місце в ієрархії засобів запобігання уникненню від оподаткування розвинених держав світу. Разом з тим поза увагою дослідників залишилась порівняльно-правова характеристика ефективності застосування ПЗУО в таких країнах, як Іспанія та Польща у контексті визначення доцільності запровадження аналогічного положення в національному законодавстві України.

Саме тому основною метою статті є порівняльно-правова характеристика ПЗУО та практики його застосування в Іспанії та Польщі в контексті визначення доцільності використання подібного досвіду в Україні заради

підвищення ефективності функціонування вітчизняної податкової системи та забезпечення належної протидії випадкам уникнення від оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Основні переваги використання ПЗУО можна звести до наступних аргументів:

1) спрощення податкового законодавства. Це пов'язано з тим, що застосування ПЗУО дозволить уникнути необхідності прийняття спеціальних норм, спрямованих на протидію уникненню від оподаткування. Останні потребують узгодження між собою і тому часто призводять до виникнення прогалин, які можна вирішити саме за допомогою застосування ПЗУО. До того ж, постійні зміни у формах і видах здійснення господарської діяльності, їх ускладнення породжуватимуть необхідність прийняття все нових і нових спеціальних правил [3, с. 1];

2) підвищення ефективності національної податкової системи за рахунок поширення дії відповідної ПЗУО на ті випадки, які не підпадають під дію спеціальних норм щодо протидії уникненню від оподаткування;

3) застосування подібного положення дозволить впровадити європейські стандарти взаємовідносин між платниками податків та податковими органами. Підтвердженням цьому є те, що вже тривалий час у державах-членах як ЄС, так і ОЕСР застосовується ПЗУО. Нижче нами буде розглянуто досвід Іспанії та Польщі щодо застосування ПЗУО.

У рамках правової системи Іспанії існує декілька правил, основною метою яких є протидія уникненню від оподаткування. Найбільш значимими серед них є ті правила, які відображені в нормах Загального Податкового Закону, особливо в ст.ст. 13 (сертифікація), 15 (конфлікт у застосуванні податкових норм) та 16 (приховування) [4]. Вони дозволяють податковим органам відмовляти в наданні податкових переваг, які платник податків може отримати в окремих випадках через використання операцій, що мають правову форму, яка не відповідає їх економічному змісту. У таких випадках податкові органи не стягують податок за тією податковою подією, на якій налягає платник податків, а оподатковують ту податкову подію, за економічним змістом якої і було отримано відповідні переваги. Іноді іспанські суди надають перевагу перегляду форми юридичних операцій, якщо вони не узгоджуються з логікою ринкових відносин.

Ст. 15(1) Загального Податкового Закону Іспанії передбачає, що не може бути конфлікту в застосуванні норм податкового законодавства, якщо оподатковувана

подія є повністю або частково уникненням від оподаткування чи податкову базу або податковий борг зменшено з використанням операцій, які мають усі наступні характеристики: 1) подібні операції, взяті окремо чи в сукупності, є загально визнано такими, що вводять в оману чи утворюють зловживання для досягнення отриманої вигоди; 2) їх здійснення не має значного юридичного чи економічного ефекту, за виключенням отримання податкових вигод. Подібний підхід означає, що в іспанському варіанті ПЗУО поєднано такі критерії як недостатня економічна обґрунтованість та використання операцій, які вводять в оману. Під останніми розуміють такі операції, в яких правова форма має пріоритет над змістом, але без фальсифікації. У випадку фальсифікації відповідні дії кваліфікуватимуться як кримінально-каране діяння. До поняття «зловживання» включаються операції, які є нестандартними чи незвичайними порівняно з тими, які традиційно використовуються для отримання відповідних переваг.

Необхідно зауважити, що іспанське законодавство визначає цілий ряд умов, наприклад, правова визначеність, автономія волі тощо, які утворюють рамки, що чітко встановлюють межі правомірної поведінки. Поза ними платника податків не може бути притягнуто до відповідальності.

Звідси виникає запитання про те, чи може уникнення від оподаткування давати підстави для застосування штрафних санкцій, оскільки податкова подія не виникла в процесі транзакції, а застосування норм за аналогією з метою запобігання уникненню від оподаткування передбачає неможливість застосування штрафних санкцій. Відповідні транзакції надаватимуть підстави для накладення фінансових санкцій (штрафів) лише тоді, якщо не було подано в повному обсязі усіх необхідних документів, оформлених належним чином, але уникнення від оподаткування за такого підходу «випадатиме» з числа підстав для стягнення штрафів (якщо всі документи оформлені належним чином).

Нормою є покарання тих, чия поведінка є неправомірною, оскільки вони прямо порушують вимоги закону, що у податковому контексті утворює ухилення від оподаткування. З іншого боку, зловживання не є неправомірною поведінкою, оскільки становить собою отримання тих чи інших переваг шляхом такого застосування норми, яке прямо її не порушує, проте не відповідає наміру законодавця. У такій ситуації здійснювані транзакції є реальними, проте єдиним їх економічним мотивом є уникнення від оподаткування.

Підтримуючи твердження про неможливість застосування штрафних санкцій у випадку уникнення від оподаткування, окремі фахівці висловлюються про те, що у випадку уникнення від оподаткування податкова подія не наступила, а тому немає підстав говорити про її незаконність чи можливість штрафних санкцій. Е.Г. Гарсія відзначає, що у подібних випадках ми стикаємось із ситуаціями, які неможливо класифікувати, а отже, неможливо і криміналізувати [5, с. 734].

У цьому контексті варто вказати, що недоцільність стягнення штрафних санкцій є відмінною рисою, яка відрізняє ст. 16 (приховування) від ст. 15 Загального Податкового Закону Іспанії. Оскільки згадана ст. 16 поширюється на випадки, коли інформація у податковій звітності фальсифікується, тоді стає можливим і застосування штрафних санкцій.

Особливістю практики застосування загальної норми щодо протидії уникненню від оподаткування є те, що значна роль у визначенні її конкретного змісту належить податковим органам Іспанії. Останні постійно моніторять ринок і потім готують внутрішні інструкції для податкових аудиторів, які визначають операції, що розглядаються податковими органами як уникнення від

оподаткування, а також визначають підстави, на основі яких такі операції можуть оскаржуватись. Податкові органи Іспанії практикують також опублікування списку сфер національної економіки та типів операцій, на які вони звертають особливу увагу в конкретних періодах. Такі широкі повноваження податкових органів, на думку А. Коллінз, можуть призводити до виникнення невизначеності та, відповідно, зниження рівня привабливості держави з точки зору іноземного інвестора [6].

На підставі викладеного вище можемо констатувати, що Іспанія має доволі тривалу історію протидії уникненню від оподаткування через використання відповідного ПЗУО, оскільки запровадила таке правило ще в 1960-х роках. Однак практика його застосування в існуючій редакції в Іспанії доводить те, що подібні норми повинні бути чітко визначені і потрібно передбачати однозначне тлумачення, оскільки в протилежному випадку вони можуть справляти негативний вплив на баланс публічного і приватного інтересу.

Сфера застосування ПЗУО в Польщі є значно обмеженою через конституційні вимоги, що знайшло своє відображення у практиці Конституційного Трибуналу цієї країни. Для визначення причин встановлення подібних обмежень у Польщі необхідно звернутись до 1990-х років, коли лише розроблялась державна політика у сфері протидії уникненню від оподаткування. Примітним є те, що в тодішньому податковому законодавстві були відсутні положення, які б передбачали можливість застосування адекватних дій у відповідь на спроби платника податків уникнути від оподаткування. До того ж, за змістом державна політика у цій сфері була доволі електичною [7, с. 638].

Подібні підходи гостро критикувались з доктринальної точки зору у сфері права і, зрештою, відхилені внаслідок винесення 24 листопада 2003р. рішення у справі Оптімус Палатою Семи Судів Верховного Адміністративного Суду. У рішенні наведено численні посилання на доктринальні правові джерела, що лягли в основу наступного висновку: податкове право не може встановлювати жодних обов'язків чи визначати суб'єктивні права (у розумінні приватного права), зокрема, обов'язок слідувати певній формі чи змісту угоди, але визначає податкові наслідки відповідної поведінки платника податків. Більше того, згідно цього ж рішення, існування спеціальних правил, які забезпечують застосування санкцій у випадках, коли платники податків здійснюють власну діяльність у неналежний спосіб, не залишає простору для існування загального неписаного правила неприйнятності подібної поведінки [8, с. 7-10].

У тому ж 2003 р. ПЗУО було введено у Загальний Податковий Акт Польщі у вигляді ст. 24b § 1: «Податкові органи і органи податкового аудиту, розглядаючи конкретні випадки, повинні не надавати значення податковим наслідкам дій платника податків, якщо вони доведуть, що такі дії не можуть мати іншого результату, окрім зменшення податкових зобов'язань, збільшення витрат, збільшення переплаченого податку (overpaid tax) або податку, який підлягає відшкодуванню» [7, с. 637]. Вона визначала компетенцію податкових органів у сфері протидії платникам податків, які вчиняли певні цивільно-правові угоди виключно (або переважно) з метою отримання податкових переваг. Такі переваги могли включати в себе зменшення суми податку, зростання витрат платника податку (і наступне зменшення оподатковуваного доходу) або збільшення сум, які згідно податкового законодавства підлягали наступному відшкодуванню для платника податків. Відповідно, податкові органи отримали можливість не брати до уваги податкові наслідки подібної поведінки платників податків.

Беручи до уваги практику доволі несправданого застосування доктрини протидії уникненню від оподат-

кування в попередні роки, Президент Верховного Адміністративного Суду Польщі та Омбудсман направили відповідне положення до Конституційного Трибуналу з проханням дати висновок щодо конституційності ПЗУО. Причиною такого кроку стало існування побоювань стосовно можливості обмеження прав платників податків.

У цій справі позивачі намагалися оскаржити правомірність надання податковим органам можливості широкого застосування санкцій за уникнення від оподаткування в частині операцій, що правомірно зменшують податкове навантаження платника податків. У законодавстві відсутні були чіткі критерії, які могли б допомогти відмежувати правомірне і неправомірне уникнення від оподаткування, що порушувало вимоги принципу правової визначеності, який, у свою чергу, є похідним від конституційного принципу верховенства права.

Конституційний Трибунал вирішив, що ст. 24b § 1 Загального Податкового Акту Польщі порушує ст. 2 Конституції Польщі (принцип верховенства права) у поєднанні з ст. 217 (принцип законодавчої бази для встановлення податкового обов'язку). Примітно, що в доктрині подібний підхід розглядається як контроверсійний, зважаючи на тривалий досвід застосування подібних правил протидії уникненню від оподаткування в інших країнах [9, с. 290-294].

Конституційний Трибунал встановив, що одним з наслідків принципу довіри державі та її законам, предтечею якого є верховенство права, є заборона практики санкціонування (sanctioning) в розумінні встановлення негативних наслідків чи невизнання позитивних результатів правомірної поведінки адресатів правових норм. Звідси, якщо адресат правових норм здійснює правомірну транзакцію і таким чином досягає незабороненої законом цілі, то така досягнута цілі (включаючи будь-які податкові вигоди) не повинна урівнюватись зі зловживанням.

З точки зору Трибуналу, конституційний обов'язок сплати податків, встановлений законом, не передбачає виникнення обов'язку для платників податків сплатити максимальну суму податків чи заборони для платників податків щодо отримання переваг різних законних методів податкового планування. Відповідно, існує фундаментальна відмінність між незаконним ухиленням від оподаткування, яке утворює правопорушення, та уникненням від оподаткування, яке здійснюється за допомогою правомірних транзакцій у відповідних цілях.

Як правило, не виникає жодних конституційних перешкод для спроб законодавця віднайти належну відповідь виклику існування економічного феномену, який зменшує бюджетні надходження, навіть якщо такі спроби стосуватимуться сфери договірних взаємовідносин платника податків чи набуватимуть форми ПЗУО. Будь-яка відповідь держави у такому випадку повинна, проте, відповідати конституційним вимогам та поважати права і свободи платників податків. Конституційний Трибунал вивів зі ст. 2 Конституції Польщі вимогу для законодавця щодо дотримання принципів власне законодавства. Ця вимога є функціонально пов'язаною з принципами правової визначеності, правової захищеності та забезпечення довіри до держави та її законів. Подібні принципи мають особливе значення у сфері людських та громадянських прав і свобод.

Оскільки ст. 24b § 1 втратила чинність, то замість неї було введено нову норму в ст. 199a Загального Податкового Акту: «§ 1. Податковий орган під час встановлення змісту правочину (договору) повинен брати до уваги його ціль та спільний намір сторін, а не лише буквальный зміст їх тверджень. § 2. Якщо під формою одного правочину було вчинено за змістом інший правочин, то податкові наслідки подібної поведінки платника податків встановлюватимуться, виходячи з останньо-

го. § 3 Якщо легальні засоби доведення, зібрані в ході податкового процесу, ... породжують сумніви як щодо існування, так і відсутності правового зв'язку чи права, що надає можливість отримати певні податкові наслідки, податковий орган повинен спрямувати матеріали до суду для визначення існування чи відсутності такого правового зв'язку чи права» [10]. Хоча нове положення часто розглядається як ПЗУО, воно істотно відрізняється від свого попередника.

По-перше, воно визначає методологію, яка повинна застосовуватись податковими органами в процесі встановлення змісту правочинів платників податків.

По-друге, відповідно до ст. 199a § 3 Загального Податкового Акту у випадку сумнівів щодо визначення дій платника податків необхідно звертатись у рамках цивільного процесу до суду, рішення якого є обов'язковими для податкових органів. Законодавець звертається саме до цивільно-процесуальної концепції деклараторного рішення (declaratory judgment), яке є юридично обов'язковим і підтверджує чи спростовує існування чи неіснування того чи іншого правового зв'язку чи права [7, с. 641-642].

Таким чином, ст. 199a Загального Податкового Акту стосується виключно процедури, відповідно до якої державні органи можуть здійснювати перевірку тих чи інших дій платника податків. Сама норма жодним чином не стосується, з одного боку, власне змісту поведінки платника податків, а з іншого – змісту цивільно-правових відносин чи суб'єктивних прав платника податків. Більше того, вона не обмежує автономію сторін щодо здійснення тих чи інших операцій за цивільним правом і не породжує будь-яких істотних наслідків, пов'язаних з їх змістом. Також згадана норма не створює підстав для прийняття рішень, які б могли визначити, деталізувати зобов'язання платника податків.

Зазначена норма може породжувати питання щодо того, чи не є вона спробою законодавця «обійти» попереднє рішення Конституційного Трибуналу стосовно ст. 24b Загального Податкового Акту. Вважають, що відповідна норма, хоча вона лише надає право податковим органам не брати до уваги вдавані угоди, може бути на практиці використана податковими органами для перегляду дійсних угод платника податків. Іншими словами, питання полягає в тому, чи можуть податкові органи використовувати норму про неприйняття до уваги певних дій платника податків і прагнути отримання податкових наслідків від дій платника податків, які розглядаються ними як більш відповідні ситуації [11, с. 11-15]. Проте чергова спроба відмінити ст. 199a Загального Податкового Акту з причин невідповідності ст. 2 та ст. 22 Конституції Польщі виявилась невдалою [12].

Як бачимо, досвід Польщі доводить те, що підхід до формулювання ПЗУО повинен бути виваженим, однозначним і чітким. В іншому випадку можливість існування довільного тлумачення відповідної норми з боку державних органів створюватиме умови невизначеності, що негативно впливатиме на інвестиційну привабливість держави та ефективність національної податкової системи. На особливу увагу у випадку з Польщею заслуговує роль конституційних норм, які стали основним мірилом для вирішення питання про припустимість існування загальної норми.

Висновки. Досвід Іспанії та Польщі свідчить, що ПЗУО може ефективно використовуватись лише у випадку забезпечення верховенства права і належного забезпечення балансу інтересів податкових органів і платників податків. Адже наявність нечітких положень або наділення ПЗУО податкових органів надмірними повноваженнями адекватно відобразатиметься і на ефективності застосування ПЗУО, знижуючи її. У цьому контексті вважаємо, що поки що зарано говорити про

готовність вітчизняної податкової системи до запровадження ПЗУО, оскільки в сучасних реаліях воно фактично перетвориться на додатковий засіб тиску на платника податків навіть у випадку використання ним дозволених схем податкового планування оподаткування. А це, в свою чергу, призведе до порушення рівноваги між платниками податків і податковими органами, що є непри-

пустимим. Адекватною заміною ПЗУО в українських реаліях може стати запровадження спеціальних норм, спрямованих на протидію конкретним схемам уникнення від оподаткування, та розробка судами спеціальних доктрин уникнення від оподаткування, які обмежували б можливість недобросовісних платників податків (доктрина ділової мети, сутність над формою та ін.).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ на 2010-2014 рр., Комітет з економічних реформ при Президенті України [Електронний ресурс]. – 87 с. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf
2. Снежко Е. Вовремя пришел. Эксклюзивное интервью главного по налогам в Украине Александра Клименко / Е. Снежко, В. Мироненко // Инвестгазета, 30 октября 2012 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.investgazeta.net/463/vovremja-prishel.-ekskljuzivnoe-intervju-glavnogo-po-nalogam-ukraine-aleksandra-klimenko-163221/>
3. Bear T. Do We Need a GAAR? / T. Bear [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.slaughterandmay.com/media/1474222/do_we_need_a_gaar.pdf
4. Ley 58/2003, De 17 de Diciembre, General Tributaria [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>
5. Arraiz J.P. Spain / J.P. Arraiz // Cahiers de droit fiscal international. – Vol. 95a. – The Hague: International Fiscal Association, 2010. – P. 171-191.
6. Collins A. GAAR: the overseas experience / A. Collins [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/gaar-overseas-experience-0>
7. Zalasinski A. Poland / A. Zalasinski // Cahiers de droit fiscal international. – Vol. 95a. – The Hague: International Fiscal Association, 2010. – P. 635-650
8. Brzeziński B. Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego / B. Brzeziński // Przegląd Orzecznictwa Podatkowego. – 2004. – № 1. – P. 7-14
9. Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie. Ed. B. Brzezinski. – Torun: TNOiK DOM ORGANIZATORA, 2009. – 581 p.
10. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lex.pl/serwis/podatki/akty/05.8.60.htm>
11. Nowak T. Kompetencje organow podatkowych w zakresie ustalania skutkow podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego / T. Nowak // Przegląd Podatkowy. – 2006. – № 12. – P. 11-15.
12. Komunikat prasowy po rozprawie dotyczącej prawa podatkowego. K 53/05, 14.06.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.trybunal.gov.pl/Rozprawy/2011/rozprawy.htm> 19.05.2011 Заголовок з екрану