

УДК 336.225.1:341

## МІЖНАРОДНІ ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

### INTERNATIONAL MEASURES TO PREVENT TAX EVASION

**Вітліна М.О.,**

*студентка факультету адвокатури  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

**Шульга Т.М.,**

*кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

У статті досліджено питання про міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. Розкрито поняття ухилення від сплати податків та розглянуто причини його виникнення. Здійснено аналіз таких заходів, як GAAR, SAAR, BEPS. Розглянуто основні положення Конвенції MLI та Директиви ATAD.

**Ключові слова:** ухилення від сплати податків, міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків, план BEPS, GAAR, SAAR.

В статье изучен вопрос о международных мерах противодействия уклонению от уплаты налогов. Раскрыто понятие уклонения от уплаты налогов и рассмотрены причины его возникновения. Проведен анализ правил GAAR, SAAR и плана BEPS. Рассмотрены основные положения Конвенции MLI и Директивы ATAD.

**Ключевые слова:** уклонение от уплаты налогов, международные меры противодействия уклонению от уплаты налогов, план BEPS, GAAR, SAAR.

The problem of tax evasion is relevant and requires action to be taken to reduce it. It's possible to reduce the size of this phenomenon through the regulation and improvement of tax legislation and the formation of a system that will not wipe working capital from business entities and will not encourage them to seek legislative gaps in order to reduce the burden or evasion of taxes.

**Key words:** tax evasion, international tax evasion measures, BEPS, GAAR, SAAR.

**Постановка проблеми.** Ухилення від сплати податків несе загрозу для соціально-економічного розвитку держави, адже податкові надходження є основним джерелом доходів у бюджеті. Через втрату податкових надходжень з'являються ризики бюджетної стабільності, виникає дефіцит фінансування соціальної сфери, що, у свою чергу, призводить до зниження рівня соціального захисту населення. Для забезпечення нормального розвитку держави необхідне вирішення зазначеної проблеми. Сьогодні все більш популярними стають міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків.

**Стан опрацювання.** Незважаючи на велику кількість наукових праць, зазначена проблематика потребує доповнень та актуалізації. Питання досліджували Є. Єрмаков, Н. Онищук, В. Вишневський, А. Веткін та інші. Що ж стосується міжнародних заходів протидії ухиленню від сплати податків, то їм присвячені праці Р. Буссе, Є. Ігношиної, О. Тарасової, Ю. Касперовича, О. Попової, С. Верланова й інших науковців.

**Мета статті** – дослідити міжнародний досвід протидії ухиленню від сплати податків, проаналізувати заходи, що застосовуються в Україні на сучасному етапі.

**Виклад основного матеріалу.** Економічна ситуація, що склалася в Україні під час переходу до ринкових відносин, спричинила необхідність модернізації наявної податкової системи. У зв'язку із чим одним із пріоритетних напрямів діяльності податкових органів щодо формуван-

ня ефективної системи оподаткування протягом останніх 20 років є забезпечення належного контролю за виконанням платниками податків своїх зобов'язань, підвищення збирання і зниження заборгованості з податків і зборів у бюджетну систему України.

Ухилення від сплати податків – це спосіб зменшення податкових платежів, коли платник податків навмисне уникає сплати податку (податків) або занижує розмір податкових зобов'язань, порушуючи чинне законодавство. Умисним вважається діяння (дія або бездіяльність), вчинене особою, що усвідомлює, бажає чи свідомо припускає настання шкідливих наслідків таких діянь [4].

Ухилення від сплати податків є злочином у сфері господарської діяльності, що полягає в умисному ухиленні від сплати обов'язкових платежів (у вигляді податків та зборів), що входять у систему оподаткування, вчиненому службовою особою підприємства, установи чи організації, приватним підприємцем або іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати (ст. 212 Кримінального кодексу України).

Поява зазначеного явища тісно пов'язана з уведенням податків як таких, адже платник податків завжди намагається зменшити суму податку, що необхідно сплатити. Серед причин ухилення від сплати податків виділяють економічні, політичні, морально-психологічні, правові й організаційні. Основною причиною ухилення від сплати податків є вплив податків на доходи і витрати платників

податків за недостатнього розуміння ними переваг від споживання суспільних благ, що фінансуються завдяки цим платежам. Податкове шахрайство й ухилення від сплати податків негативно впливають на забезпечення бюджетних надходжень і здійснення економічної політики. Коли відбувається бюджетна консолідація, багато країн змушені скорочувати витрати і підвищувати доходи, а значить, формування фінансової політики ускладнюється даними явищами [3].

Сьогодні є необхідність у правовому співробітництві України та європейських країн у боротьбі з ухиленням від сплати податків. Як заходи, яких треба вжити в межах міжнародного співробітництва за боротьби з ухиленням від сплати податків, можна виділити інформаційний обмін між країнами; обов'язок ідентифікації; вільний доступ співробітників органів внутрішніх справ для виїзду або в'їзду в закордонні країни у справах даної категорії й інші.

Основними формами взаємодії в галузі міжнародного податкового регулювання є застосування загальних правил боротьби з ухиленням від сплати податків General Anti-Avoidance Rules (далі – правила GAAR), спеціальних міжнародних угод із податкових питань Specific Anti-Avoidance Rules (далі – SAAR), а також координація зусиль у межах діяльності Організації економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР), зокрема, запровадження плану Base erosion and Profit Shifting (далі – BEPS).

Директивою Європейського Союзу проти уникнення оподаткування передбачено правила GAAR. Це загальна концепція боротьби з податковим ухиленням, що полягає в сукупності законодавчих і організаційних заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, та характеризується широкою сферою використання.

Якщо правила GAAR – це загальна концепція боротьби з ухиленням від сплати податків, то правила SAAR передбачають спеціальні, конкретні законодавчі заходи, що впроваджуються в правову систему держави та застосовуються до вузького кола операцій. Іноді такі правила можуть мати назву Targeted Anti-Avoidance Rules (TAAR), тобто цільові правила протидії уникненню оподаткування [10].

Загальні та спеціальні правила закріплюються як у внутрішньому законодавстві держав, так і в їхніх двосторонніх міжнародних договорах із питань оподаткування. У внутрішньому законодавстві вони можуть бути закріплені в законах та в судовій практиці.

SAAR частіше закріплюються на законодавчому рівні. До них можна віднести спеціальне регулювання трансфертного ціноутворення, контрольованих іноземних компаній. Рідше законодавчо закріплені GAAR. Введення загальних правил дозволяє інколи не враховувати податкові переваги, отримані платником податку, що є логічним розвитком податкової політики, передбачає більш активне здійснення обміну інформацією між податковими органами різних держав, розширення застосування принципу відкритості під час організації взаємин між платником податків і податковими органами, боротьбу зі згубною податковою конкуренцією і «податковими гаванями» [2].

Їхнє завдання полягає в боротьбі з ухиленням від сплати податків, не перешкоджаючи бізнесу та підприємцям – платникам податків здійснювати законну підприємницьку діяльність, створенні механізмів протидії застосуванню агресивних схем зменшення податків, заснованих на зловживанні нормами внутрішнього законодавства і положень договорів про усунення подвійного оподаткування. Уперше GAAR запровадженні в національне законодавство Австралії в 1915 р. Пізніше принципи GAAR імплементовані в законодавчі системи Нідерландів (1924 р.), Франції (1941 р.), Німеччини (1977 р.), Канади (1988 р.), Китаю (2008 р.), Великобританії (2013 р.) та інших держав.

Характерними елементами правил є систематизація законодавчих норм і судових прецедентів, що визначають поняття «ухилення від податків», «зловживання податко-

вими нормами»; запровадження законодавчих норм, що дозволяють податковим органам переглядати оподатковувану базу і суму сплачуваних податків; законодавче закріплення штрафів (або інших санкцій) за застосування схем мінімізації податків, заснованих на зловживанні податковими нормами; опис ознак угод, що мають побічний ефект у вигляді виникнення податкових пільг; впровадження законодавчих механізмів перевірки змісту застосовуваних бізнесом схем на предмет їхньої легітимності [12].

Важливим елементом правил GAAR є тягар доведення сумлінності чи, навпаки, несумлінності застосування платниками податкових схем. Кожна держава застосовує свій підхід. У Бельгії, Індії, Великобританії, Франції, Мексиці, Японії, Італії недобросовісну природу схем податкового планування повинні доводити податкові органи. В Австралії, Росії, Китаї, Сполучених Штатах Америки, Ірландії, Сінгапурі, Швеції та Південній Кореї довести сумлінність своїх схем повинен сам платник податків. У деяких інших країнах (Канада, Швейцарія, Польща, Індонезія, Німеччина) тягар доведення розділено порівну між платником податків та податковими органами [5]. Досвід закордонних країн доводить, що сама природа GAAR передбачає суто суб'єктивне судження з боку податкових органів. Поступово ці правила впроваджуються і в Україні.

У боротьбі з податковими зловживаннями важливу роль відіграють ініціативи Організації економічного співробітництва і розвитку, яка інституційно очолила міжнародне податкове регулювання у 2012 р. після того, як G20 доручила удосконалити рекомендації із протидії агресивному податковому плануванню. ОЕСР об'єднує 35 найбільш економічно розвинених країн світу та співпрацює з державами світу, які не є членами організації, з Україною також, у межах спеціалізованих програм, міжнародних заходів, надає урядам цих країн рекомендації з вивчення, розроблення та покращення соціально-економічної політики.

У 1988 р. розроблено Багатосторонню конвенцію про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ. Цей міжнародний договір регулює питання взаємної допомоги його учасників у сфері адміністрування трансграничного оподаткування, а також, зокрема, боротьби з ухиленням від сплати податків.

Конвенція про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ була допрацьована і доповнена спеціальним Протоколом на лондонському саміті G20 у 2010 р. Сьогодні до Конвенції приєдналося понад 100 держав, серед яких усі країни G20, країни БРІКС, майже всі члени ОЕСР та деякі офшорні юрисдикції. У 2004 р. до Конвенції приєдналася Україна, а у 2013 р. вона ратифікувала спеціальний Протокол до неї. Головна мета Конвенції – це створення механізму співпраці податкових органів різних держав у боротьбі з ухиленням від податків. Одним з основних інструментів співпраці є обмін податковою інформацією між країнами, що має 3 форми: обмін за запитом, автоматичний обмін, спонтанний обмін. Крім зазначеного, Конвенція передбачає ще один важливий інструмент співпраці – податкові перевірки. Перевірки можуть бути двох видів: одночасні перевірки, податкові перевірки за кордоном [8].

Найважливішим кроком у протидії розмиванню податкової бази та боротьбі з ухиленням від сплати податків став опублікований у листопаді 2015 р. і схвалений на саміті G20 у Туреччині підсумковий план BEPS [1], що містить відповідні заходи ОЕСР. З ініціативи ОЕСР до плану BEPS можуть приєднуватися будь-які країни. Країни, що не є членами ОЕСР і G20, можуть вступити в «Інклюзивну групу з імплементатії плану BEPS». Вимоги BEPS стосуються питань реформування внутрішнього податкового законодавства і укладених між державами договорів про усунення подвійного оподаткування. Метою BEPS є створення механізму ефективного боротьби зі схемами, які сприяють глобальному переходу прибутку компаній

в офшори, та правових основ боротьби з мінімізацією корпоративного оподаткування для унеможливлення застосування агресивних схем міжнародного податкового планування [6].

Зазначений план являє собою набір рекомендацій, що мають велике значення, проте він не має обов'язкової юридичної сили. План BEPS складається з 15-ти положень. Кожне положення – це опис конкретної податкової проблеми із запропонованими шляхами вирішення. Ці положення повинні бути впроваджені до національного законодавства країн і міжнародних договорів між ними [7].

Серед основних положень можна виділити: удосконалення правил трансфертного ціноутворення, запобігання уникненню від оподаткування, оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній тощо. План BEPS закріплює мінімальні стандарти впровадження, що мають бути реалізовані кожною країною-учасницею: боротьба з податковими зловживаннями, підвищення ефективності механізмів урегулювання податкових спорів, уникнення зловживань під час застосування податкових конвенцій, розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування.

На виконання пропозицій ОЕСР 28 січня 2016 р. Європейська комісія, у межах реалізації плану BEPS, рекомендувала Директиву з боротьби з ухиленням від податків як частину заходів, спрямованих на посилення фінансової прозорості та боротьби з ухиленням від оподаткування. У липні цього ж року ухвалено Anti Tax Avoidance Directive (далі – ATAD). Вона містить юридично обов'язкові заходи щодо забезпечення мінімального рівня захисту від найбільш поширених форм агресивного податкового планування.

У Директиві описані п'ять основних методів боротьби зі схемами ухилення від податків: уведення податку на приріст капіталу в разі виведення активів, запровадження правил про контрольовані іноземні компанії, застосування більш жорстких правил вирахування відсотків, усунення «гібридних схем» трансфертного ухилення від податків, уніфікація і впровадження правил GAAR [11].

Наступним кроком на шляху боротьби з ухиленням від сплати податків на міжнародному рівні стало ухвалення 7 червня 2017 р. Багатосторонньої конвенції про реалізацію пов'язаних із податковими договорами заходів попередження розмивання податкової бази і виведення прибутку з-під оподаткування – Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (далі – Конвенція MLI).

Конвенція MLI є однією з обов'язкових частин реалізації плану BEPS. Вона закріплює мінімальні стандарти щодо попередження зловживань податковими договорами, недопущення невинного відступу від статусу «постійного представництва», а також механізми вирішення спорів за допомогою обов'язкового арбітражу.

Вона передбачає спроможність країни, що приєдналася до неї, ввести зміни до всіх або деяких чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Її механізм покликаний модифікувати велику кількість двосторонніх угод із країнами, що допоможе уникнути тривалих процедур перегляду кожної з них у двосторонньому порядку [9].

1 січня 2017 р. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і взяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальні стандарти плану дій BEPS. Приєднання України 23 липня 2018 р. до Конвенції MLI є виконанням двох із чотирьох положень мінімального стандарту BEPS [7].

24 жовтня 2018 р. Міністерство фінансів України спільно з Національним банком опублікували законопроект про введення в дію плану BEPS. Законопроект спрямований на реалізацію в Україні найбільш необхідних положень цього плану, а саме: розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в закордонних юридичних особах, тобто встановлення правил про CFC і оподаткування їхнього прибутку; обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; протидія зловживанням договорами про уникнення подвійного оподаткування; протидія схемам штучного догляду від статусу постійного представництва; удосконалення контролю за трансферним ціноутворенням; оптимізація вимог щодо документування трансфертного ціноутворення [9].

Імплементация плану BEPS допоможе гармонізувати міжнародні податкові правила з понад сімдесятьма країнами світу та побудує прозоре податкове середовище. Укладення та ратифікація Конвенції MLI допоможе державі ввести потрібні зміни до міжнародних договорів про подвійне оподаткування між Україною й іншими державами. Конвенція сприятиме зменшенню переміщення українського капіталу до держав із низьким рівнем оподаткування для зменшення податкових зобов'язань, допоможе збільшити надходження до бюджету.

**Висновки.** Проблема ухилення від сплати податків є актуальною і потребує здійснення подальшої роботи для її вирішення. Зменшити розміри зазначеного явища можна через врегулювання і вдосконалення податкового законодавства та формування системи, що дозволить не вимивати обігові кошти в суб'єктів господарювання і не буде спонукати їх шукати законодавчих прогалин, щоби зменшити навантаження чи ухилитися від сплати податків.

Значення міжнародного співробітництва податкових органів та узгодженої із цією метою податкової політики держав стає дедалі більше. Розроблені міжнародним співтовариством заходи протидії ухиленню від сплати податків застосовується вже багатьма країнами з розвинутою економікою. Україна частково імплементувала в національне законодавство деякі положення, що відповідають стандартам ОЕСР, та продовжує роботу в цьому напрямі.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. BEPS Actions / OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.
2. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council "An Action Plan to Strengthen the Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion". URL: [http://www.ec.europa.eu/governance/impact/ia\\_carried\\_out/docs/ia\\_2012/com\\_2012\\_0722\\_en.pdf](http://www.ec.europa.eu/governance/impact/ia_carried_out/docs/ia_2012/com_2012_0722_en.pdf).
3. Буссе Р. Міжнародне співробітництво в боротьбі з ухиленням від сплати податків. *Досвід Європейського Союзу. Міжнародні аспекти оподаткування*. 2017.
4. Єрмакова Є. Практика протидії ухиленню від сплати податків. URL: <http://www.cnfp.ru/publish/journal/2012/2012-09.php>.
5. Ігношина Є. Загальні правила щодо протидії ухиленню від сплати податків (GAAR) як інструмент регулювання міжнародного оподаткування. *Економіка і право*. 2015. № 07–08.
6. Імплементация Плану BEPS в Україні. *ДФС України*. 2017–09. URL: <http://office.vp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/309946.html>
7. Касперович Ю. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмивання податкової бази: висновки та рецепти для України. 2018.
8. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. 1988.
9. Міністерство фінансів України: «Україна підписала Багатосторонню конвенцію MLI». URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/minfin-ukrayina-pidpisala-bagatostoronnyu-konvenciyu-mli>.
10. Онищук Н. Правове регулювання протидії уникненню оподаткування: порівняльно-правовий аспект. *Українська школа податкового права*. 2014.
11. Попова О. Нова Директива ЄС із боротьби з ухиленням від сплати податку. 2016.
12. Тарасова О. Протидія ухиленням від оподаткування відповідно до світових стандартів». 2017.