

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Київський національний торговельно-економічний університет**  
**Кафедра міжнародного публічного права**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**«Міжнародно-правове співробітництво держав в боротьбі з  
ухиленням від сплати податків»**

Студентки 2 курсу, 10 м групи,  
заочної форми навчання  
спеціальності 082  
«Міжнародне право»

Дирди  
Олени  
Павлівни

\_\_\_\_\_

підпис  
студента

Науковий керівник  
к.ю.н.,  
професор

Дешко  
Людмила  
Миколаївна

\_\_\_\_\_

підпис  
керівника

Гарант освітньої програми  
д.ю.н.,  
доцент

Дешко  
Людмила  
Миколаївна

\_\_\_\_\_

підпис  
керівника

**Київ-2018**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	7
1.1. Поняття податку	7
1.2. Концепція оподаткування	20
1.3. Співвідношення «податкового планування», «уникнення оподаткування», «ухилення від оподаткування»	43
1.4. Класифікація ухилень від сплати податків	57
РОЗДІЛ 2. МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ В БОРОТБІ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	62
2.1. Організаційно-правовий механізм співробітництва держав в боротьбі з ухиленням від сплати податків	62
2.2. Нормативно-правовий механізм співробітництва держав в боротьбі з ухиленням від сплати податків	65
ВИСНОВКИ	77
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	81

## ВСТУП

Ухилення від оподаткування – суспільно небезпечне. По-перше, держава недоодержує бюджетні кошти, в зв'язку із чим скорочується фінансування державних програм. По-друге, неплатники податків потрапляють у вигідніші умови порівняно із законопослушними платниками з погляду ринкової конкуренції, можуть провокувати своїми діями інших суб'єктів економічної активності. По-третє, за поширених фіскальних злочинів, що призводить до дефіциту доходної частини бюджету, держава може компенсувати нестачі засобів введенням нових податків, збільшенням ставок чинних податків і зборів.

Усі країни світу намагаються запобігти порушення податкового законодавства, різними способами борються із неплатниками податків. До цього їх спонукає, зокрема те, що масштаби ухилення від сплати податків зростають практично скрізь. У США під ухиленням від оподаткування розуміють заниження прибутку і завищення витрат при визначенні податкової відповідальності, а також відмова у представленні декларації про прибутки. Проте, законодавство США дозволяє платникам податків зводити до мінімуму податки, якщо платник податку розраховує свої податкові наслідки в конкретних комерційних угодах, але визнає криміналом умисні спроби ухилення від оподаткування. Кодекс Внутрішніх Доходів США проголошує, що будь-яка особа, яка умисно намагається будь-яким способом ухилитися від будь-якого податку чи іншого платежу, що стягується згідно з законом, додатково до штрафних санкцій, що передбачені законом, будуть визнані винними в тяжкому злочині і, згідно із звинувачувальним вироком, повинні бути піддані штрафові, що не перевищує 100 тис. доларів (500 тис. доларів для корпорацій) або позбавленню волі на термін до 5 років, або тому й іншому одночасно, а також буде нести всі витрати на судовий процес.

Ухиленням від оподаткування визнаються також фіктивні угоди (sham transaction), мета яких – приховати доходи та занижувати податкові суми. Окрім заходів кримінального покарання, стягуються штрафи за неправильне заповнення декларацій про прибутки (доходи), за неперед'явлення декларації своєчасно, шахрайство та недбалість при веденні фінансової звітності. У Франції несплата корпорацією податку вчасно, непередставлення вчасно податкової декларації, веде до штрафу в розмірі 10% суми. Що належить до сплати, плюс 0,75% пені за кожен місяць прострочення. Якщо в процесі податкової перевірки були виявлені порушення закону, то стягується штраф в розмірі 40-80% суми несплаченого податку за недобросовісні дії і шахрайство при нарахуванні та сплаті податків.

Абсолютно очевидно, що неможливо охопити контролем абсолютно все населення країни, всі компанії. Тому привчати до законопослушності повинні не тільки каральні заходи держави, а й суспільна мораль, що не схвалює несплати податків. Варто зауважити, що у застосуванні до неплатників податків передбачених законом санкцій є деякі обмеження. Податок не може бути стягнутим, якщо пройшов певний термін його встановлення і сплати. Наприклад, у ФРН строк давності становить 4 роки для податків на доходи, майно і угоди з матеріальними цінностями і рік для зборів та податків на використання.

Стосовно економіки країн, що перебувають у фазі спаду чи кризи, ухилення від податків може стати одним із способів виживання для підприємців. Однак і в країнах порівняно благополучних національних економік поширені фіскальні злочини. Бюджети країн із розвинутою економікою не дораховуються до 1/3 запланованих податкових зборів.

Специфіка України порівняно з країнами із розвинутою економікою, з погляду контролю за виконанням платниками податків фінансового законодавства, зумовлена передовсім такими чинниками: 1) слабка фінансова дисципліна платників податків як наслідок низької податкової культури в суспільстві; 2) недосконалість законодавчої бази, яка не дозволяє

притягати до повної відповідальності злісних неплатників; 3) надлишкова фіскальна орієнтація податкової політики.

Отже, обрана тема випускної кваліфікаційної роботи актуальна.

**Наукова розробленість теми дослідження.** З позицій міжнародного права дослідженням проблем ухилення від оподаткування займалися В.А. Кашин, М.Г. Скачков, А.М. Лабоськин та ін.

**Об'єктом дослідження** є суспільні відносини, які виникають при співробітництві держав в боротьбі з ухиленням від сплати податків.

**Предметом дослідження** є міжнародно-правове співробітництво держав в боротьбі з ухиленням від сплати податків.

**Мета та завдання** дослідження. Метою дослідження є виявлення закономірностей та тенденцій розвитку міжнародно-правового співробітництва держав в боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Досягнення мети дослідження розв'язано наступні завдання:

- уточнити поняття податку;
- виявити загальні ознаки категорії “ухилення від сплати податків”;
- розмежувати такі явища: ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоечасну їх сплату за відсутності умислу щодо їх несплати;
- узагальнити наукові положення щодо категорії “правові засоби”, виділимо серед них основні;
- охарактеризувати формування класичних наукових уявлень про природу, цілі і систему оподаткування;
- встановити співвідношення «податкового планування», «уникнення оподаткування», «ухилення від оподаткування»;
- класифікувати ухилення від сплати податків;
- охарактеризувати організаційно-правовий та нормативно-правовий механізми співробітництва держав в боротьбі з ухиленням від сплати податків.

**Методологія дослідження.** У процесі роботи над дисертацією використовувалися наукові методи: історичний, формально-правовий,

порівняльного правознавства, структурно-функціональний та статистичний методи. Логіко-семантичний метод застосовано для поглиблення загального понятійно-дефініційного апарату. Аналіз міжнародних документів та практики їх застосування проведено за допомогою формально-логічного методу.

Наукова новизна дослідження полягає у вдосконаленні теоретичної бази понять, розмежуванні таких явищ як ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасна їх сплата за відсутності умислу щодо їх несплати, характеристики організаційно-правового та нормативно-правового механізмів співробітництва держав в боротьбі з ухиленням від сплати податків.

**Практичне значення:** сформульовані висновки та положення можуть бути використані у нормотворчій, правозастосовній, науково-дослідній діяльності, навчальному процесі.

**Структура роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел.

# РОЗДІЛ 1.

## ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

### 1.1. Поняття податку

Термін “податок” розглядається в науці у двох значеннях: як правова і як економічна, або прикладна категорія. Законодавство України не розрізняє і не розмежовує категорії податку, збору та обов'язкового платежу, що дозволяє розуміти під терміном “податок” також збори й обов'язкові платежі.

Податок як категорія різноманітних галузей права відображає процес зміни власності, переходу частини власності до держави для задоволення суспільних потреб, поповнення фінансових ресурсів держави.

Як економічна категорія “податок” - це платіж обов'язкового характеру, внесений юридичними і фізичними особами до бюджетів відповідного рівня (або цільових державних фондів) на підставі норм чинного законодавства України.

У сформульованому М.П. Кучерявенком визначенні податку не викликає сумнівів обов'язковість платежу. Решта ж характеристик податку, на нашу думку, не є беззаперечними. По-перше, у праці М.П. Кучерявенка податок визначено як нецільовий платіж. Але частина податків і зборів надходить до державних цільових фондів, про що, до речі, прямо говориться в ст. 2 “Закону про систему оподаткування”. Цим законом визначено два напрямки надходження податкових платежів: а) бюджети різноманітних рівнів; б) державні цільові фонди. Тобто частина податків має конкретний цільовий характер. По-друге, безумовний характер податків також викликає сумніви, оскільки сплата податків здійснюється за умови відсутності в суб'єктів господарювання пільг з оподаткування. По-третє, безоплатний характер не зовсім відповідає такому важливому податку, як податок на додану вартість. Адже, згідно із законодавством України, передбачається відшкодування з бюджету [1]. По-четверте, безповоротність податків також не є

цілком абсолютною, тому що незаконно стягнені податковими органами суми податків на законних підставах повертаються платникам податків.

П. Гега і Л.Доля у навчальному посібнику “Основи податкового права” визначають податок як “узаконену форму відчуженості власності юридичних і фізичних осіб до бюджету відповідного рівня (у розмірах і в термінах, передбачених у законі) на принципах обов'язковості, безповоротності, індивідуальної безоплатності” [2, с.69].

Індивідуальна безоплатність виявляється у тому, що при стягненні податків держава не бере на себе зобов'язань щодо видачі кожному окремому платнику еквівалента здійсненому платежу. Здається, що дана ознака категорії “податку” є дещо штучною.

Узагальнюючи сказане, зазначимо що, під податком, збором (обов'язковим платежем) варто розуміти фінансові ресурси суб'єктів господарювання, які надходять у власність держави в порядку і на умовах, визначених законодавством держави, та мають вигляд платежів обов'язкового характеру.

Ненадходження фінансових ресурсів у бюджет до останнього часу розглядалося вченими як результат двох об'єктивних процесів:

- 1) правомірного обходу податків;
- 2) ухилення від сплати податків.

Правомірний обхід податків - це вчинена в рамках закону несплата податків за розрахунок недосконалості законодавства.

Тобто змістом категорії “правомірний обхід податків” є шляхи, методи та засоби несплати податків, надані самим законодавцем. Платник податків лише використовує недосконалість законодавства, наявні в ньому невідповідності для несплати податків.

Правомірний обхід податків можна називати легальним ухиленням від сплати податків. Питання про те, які саме заходи можна вважати легальним ухиленням від сплати податків, є досить складним.



На нашу думку, прикладом легального ухилення від сплати податків можна вважати використання в практиці господарювання договору уступки вимоги та переведення боргу.

Схема ухилення від сплати податків через укладення договору про поступку вимоги та переведення боргу цілком законно функціонувала на підставі ст. 197, 198 Цивільного кодексу України, за якими передбачена можливість передачі прав вимоги боргу. Договори уступки вимоги та переведення боргу укладались, здавалось би, з добрими намірами, а саме: з метою зменшення взаємозаборгованості між суб'єктами господарювання та уникнення кризи неплатежів. Але недостатня економічна та юридична експертиза вищевказаного договору та норм цивільного права, якими він регулювався, призвела до того, що саме з використанням уступки вимоги та переведення боргу була створена одна з найдосконаліших схем ухилення від сплати податків. На практиці вказана схема діяла наступним чином.

Підприємство-боржник з платежів до бюджету отримує необхідні для виробництва сировину, паливо, матеріали тощо від фірми-посередника або використовує кредит від свого банку на сплату зазначених товарів. Як сплату за отримані матеріали (або за кредит на їх оплату) підприємство передає фірмі-посереднику або банку право вимоги боргу з нерезидента, якому підприємство експортувало продукцію. Нерезидент сплачує за отриману продукцію не експортеру (підприємству-боржнику), а фірмі-посереднику (банку), яка отримала право вимоги боргу. В результаті кошти на розрахунковий рахунок підприємства-боржника не надходять, заборгованість з платежів до бюджету не сплачується, тобто фактично має місце ухилення від сплати податків. Наведемо такий приклад. Криворізькому державному гірничо-металургійному комбінату "Криворіжсталь", згідно з кредитним договором від 19.11.96 р. №1415 комерційний банк видав кредит на суму 1937616 дол. США. Термін користування кредитом визначався з 19 по 23 листопада 1996 р. Кредит було видано для сплати фірмі-нерезиденту за газ згідно з контрактом від 03.10.95 р. №1296. Для проведення розрахунків комбінату було відкрито кредитний

рахунок. Згідно з двома заявами про перерахування, поданими 22.11.96 р. комбінатом “Криворіжсталь”, його кошти з позичкового рахунку в сумі 967616 дол. США та 970000 дол. США були перераховані іноземній фірмі за вищезгаданим контрактом. Водночас КДГМК “Криворіжсталь” 19.11.96 р. уклав з банком дві угоди про переуступку вимог боргу, якими передав банку право вимоги заборгованості з британської фірми за експортовану їй комбінатом металопродукцію на загальну суму 1937616 дол. США. Враховуючи зустрічні однорідні вимоги банку та КДГМК “Криворіжсталь”, керівництво банку ухвалило рішення про припинення зустрічних зобов’язань, передбачених кредитним договором від 19.11.96 р. №1415 та двома угодами про уступку вимоги та переведення боргу. Валютна виручка від британської фірми надійшла в банк і була зарахована на його користь.

Отже, уклавши на підставі Цивільного кодексу України угоду про уступку вимоги та переведення боргу, а також погасивши зустрічні вимоги, металургійний комбінат провів за допомогою банку розрахунки з постачальником газу за рахунок валютної виручки, яка не надійшла на його рахунок. Фактично на законних засадах було здійснено ухилення від сплати податків та заборгованості до бюджету, яке можна вважати легальним ухиленням від сплати податків.

Правова категорія “ухилення від сплати податків” використовується в чинному законодавстві України у кількох галузях права: в кримінальному, адміністративному, господарському, фінансовому та податковому праві. Розглянемо загальні ознаки категорії “ухилення від сплати податків”.

Ухилення від сплати податків передбачає невиконання платником податків своїх зобов’язань перед державою щодо сплати податків та обов’язкових платежів. Протиправність даного діяння полягає в порушенні норм законодавства.

Отже, ухилення від сплати податків слід розглядати як винне діяння платника податків, направлене на невиконання або неналежне виконання обов’язків щодо сплати податків, за яке встановлена юридична відповідальність.

Ухилення від сплати податків здійснюється через недотримання або порушення норм, що регламентують господарську діяльність. Тому одним із напрямків попередження ухилень від сплати податків є удосконалення господарського законодавства та практики його застосування таким чином, щоб протидіяти недотриманню або порушенню чинного порядку сплати податків.

Слід чітко визначити ознаки ухилення від сплати податків як злочину. Це необхідно для врегулювання нормативної бази, оскільки суди повинні мати спільну правову базу. Крім того, це необхідно для визначення категорії “податковий злочин”.

Ухилення від сплати податків може бути злочинною діяльністю. Зміст протиправного ухилення як злочину полягає в порушенні кримінального законодавства. У цьому випадку воно має кримінально-правову характеристику, відповідно до ст. 212 КК України “Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” [3].

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства в Україні діє з 26 січня 1993 року, відтоді як до Кримінального кодексу внесли статтю 148-2 “Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів”. Слід відзначити, що ст. 148-2 в усіх трьох редакціях КК України було передбачено кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів. Безперечно, при визначенні злочинного характеру насамперед слід довести факт умисності при ухиленні від сплати податків. Такої ж позиції дотримується і Верховний Суд України, який у Постанові Пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 р. №5 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” вказав на те, що Кримінальним кодексом України передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установленний строк податків, зборів, інших обов’язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати [4]. Тобто обман держави платником податків — ось у чому полягає склад злочину, визначеного як умисне ухилення від сплати

податків. Саме умисність дій відрізняє податковий злочин від правопорушення, а не розмір шкоди, суспільна небезпека тощо.

Проблема кримінально-правової характеристики ухилень від сплати податків у праві України залишається недостатньо розробленою. Так, у дисертаційних дослідженнях Л.П. Брич, В.Н. Вересова, Я.М. Кураш характеризуються окремі елементи складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, та визначаються особливості кваліфікації цього злочину. У монографії Л.П. Брич та В.О. Навроцького “Кримінально-правова кваліфікація ухилень від оподаткування в Україні” розглянуті питання кримінально-правової кваліфікації, елементи та ознаки злочину – ухилення від оподаткування [5]. Є.Л. Стрельцов визначив податкові правопорушення як складову економічної злочинності та зосередився на проблемі кримінальної відповідальності за злочини у сфері підприємництва [6]. П.Т. Гега в дослідженні “Правові основи податкової системи, правопорушення, проблеми, рішення” виділив причини та умови скоєння податкових злочинів, а також розкрив окремі способи їх скоєння [7]. В.В. Молодик розглянув стан, структуру, динаміку ухилень від сплати податків. Д.І. Голосніченко застосував до сфери оподаткування коефіцієнт злочинності, здійснив класифікацію способів ухилень від сплати податків [8]. І.І. Кучеров визначив поняття та дав загальну характеристику податкової злочинності та особи злочинця [9]. А.Є. Гутник у монографії “Попередження податковою міліцією ухилень від сплати податків” розглянув кримінологічну характеристику ухилень від сплати податків, вплив окремих факторів на здійснення цих злочинів та ступінь латентності податкових злочинів [10].

Усі ці науковці досліджують ухилення від сплати податків як категорію кримінального права, тобто при вживанні цієї категорії розуміють невиконання платниками податків своїх обов'язків як злочинну діяльність.

Необхідно розмежувати ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу щодо їх несплати. Особа, яка, не маючи наміру ухилитися від сплати обов'язкових платежів, не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом фінансової

та адміністративної відповідальності за порушення, пов'язані з нарахуванням і несплатою цих платежів. У цих випадках ухилення від сплати податків є господарським правопорушенням.

Як адміністративне правопорушення порушення податкового законодавства розглядається при застосуванні адміністративної відповідальності – адміністративного штрафу. Але цей підхід занадто вузький, оскільки адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства носить другорядний характер [11].

При цьому, ухилення від сплати податків пов'язувати з порушенням виключно спеціальних нормативно-правових актів з питань оподаткування було б не зовсім точно. Ухилення від сплати податків як господарське правопорушення є найбільш загальним поняттям.

Господарські правопорушення тягнуть за собою господарсько-правову відповідальність. У Господарському (комерційному) праві розрізняють такі види господарсько-правової відповідальності, як: 1) відшкодування збитків; 2) штрафні санкції; 3) оперативно-господарські санкції; 4) адміністративно-господарські санкції.

При розгляді ухилень від сплати податків як господарського правопорушення відповідно до теорії права, зупинимося на певних особливостях цього правопорушення, а також особливостях господарсько-правової відповідальності, яка застосовується до порушника.

Ухилення від сплати податків – це порушення без умислу платниками податків норм господарського законодавства, що регулюють сферу оподаткування, за яке передбачена господарсько-правова відповідальність. Господарсько-правова відповідальність передбачає фінансові санкції: сплату податкового боргу, штрафу та пені. А також майнову відповідальність за порушення порядку розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами [12].

На відміну від злочину, ухилення від сплати податків як господарське правопорушення здійснюється без умислу.

Від злочину ухилення як господарське правопорушення відрізняється також суб'єктами відповідальності.

Суб'єктом злочинних ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів визнаються службові особи підприємств, установ, організацій усіх форм власності, на яких покладено відповідальність за правильність нарахування і своєчасність сплати цих платежів, ведення бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, подання бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків, платіжних доручень та інших відповідних документів. До таких осіб належать, зокрема, керівники, головні (старші) бухгалтери та їх заступники, особи, що фактично виконують їх обов'язки, а також інші посадові особи, які мають право підпису фінансово-господарських документів. Крім того, суб'єктом злочинних ухилень від сплати податків вважаються особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності без створення юридичної особи, або інші особи, які зобов'язані сплачувати податки.

Суб'єктом господарського правопорушення є платник податків. Господарсько-правовий підхід передбачає не тільки відокремлення ухилень від сплати податків як правопорушень від злочинів. Господарсько-правовий підхід дозволяє на основі розмежування злочинних ухилень від сплати податків від ухилень як господарських правопорушень здійснити формування господарсько-правових засобів для їх попередження. Адже попереджуючи ухилення від сплати податків – попереджуємо і господарські правопорушення, і злочини.

Термін “правові засоби”, незважаючи на постійне вживання серед правознавців, залишається не визначеним до кінця.

С. Алексєєв відзначав актуальність цієї категорії для досліджень загальнотеоретичних проблем, вирішення яких приводить дослідників до одного вузлового пункту, а саме до категорії правових засобів [13]. На думку С. Алексєєва, система саме правових засобів, взятих у сукупності, складає той механізм правового регулювання, за допомогою якого б забезпечувався результативний вплив на суспільні відносини [14].

Щодо наукового визначення категорії “правові засоби” зустрічаються найрізноманітніші думки. Д. Липницький вважає, що правові засоби – це окремі правові інститути (договір, відповідальність, припис) та методи реалізації законодавчих установлень [15]. На думку Г. Знаменського, правові засоби – це методи правового регулювання відповідних галузей права [16]. І.Е. Замойський вважає, що правові засоби – це правові норми, правовідносини, санкції та інші об’єкти [17]. Б. Пугінський визначає “правові засоби” як поєднання (комбінації) юридично значущих дій, що здійснюються суб’єктами на свій розсуд у встановлених межах з метою досягнення цілей (інтересів), що не суперечать законодавству та інтересам суспільства [18].

Узагальнивши наукові положення щодо категорії “правові засоби”, виділимо серед них п’ять основних, а саме: 1) інститути права; 2) інструменти та методи правового регулювання; 3) юридично значущі дії; 4) норми права; 5) правові явища.

При дослідженні змісту категорії “правові засоби” Б. Пугінський вказує на неможливість об’єднання в цьому понятті правових явищ різних операційних рівнів. На його думку, не можна змішувати в категорії “правові засоби” такі однопорядкові явища, як правова норма, інститут права, правовідносини, з явищами іншого операційного рівня – такими, як договір, позадоговірні зобов’язання, заходи відповідальності тощо. Це, безперечно, теоретично правильно. Але Б. Пугінський сам порушує цей принцип, коли головною ознакою правових засобів називає юридично значущі дії, оскільки до них відносить юридичні факти, акти застосування права, акти реалізації прав та обов’язків. Тому Б. Пугінський попереджує, що правовий засіб може збігатися з інститутом права, наприклад, коли йдеться про договір.

О. Малько розглядає категорію “правовий засіб” як вид такого родового поняття як правове явище. На його думку, правові засоби – це правові явища, що знаходять своє відображення не тільки в інструментах (установленнях), але й у діяннях (технологіях), за допомогою яких задовольняються інтереси суб’єктів права, забезпечується досягнення соціально корисних цілей [19].

С. Алексєєв спочатку визначив правові засоби як норми права, індивідуальні приписи та веління, договори, засоби юридичної техніки та інші інструменти регулювання, що розглядаються в єдності характерного для них змісту та форми. Але пізніше погодився з позицією О. Малька та відзначив, що, незважаючи на те, що правові засоби є субстанціональними явищами, у самому їх бутті є момент, що містить перспективу використання – можливість того, що певні суб'єкти “візьмуть їх у руки” і досягнуть з їх допомогою потрібного очікуваного результату [20].

М. Сібільов на основі викладених вище наукових позицій виділив загальні істотні ознаки правових засобів. По-перше, правові засоби мають правову природу. По-друге, за своїм змістом вони є складними явищами, оскільки, з одного боку, виступають як інструменти, а з іншого – являють собою певні дії суб'єктів, спрямовані на активне використання інструментів. По-третє, правові засоби в обох своїх складових (інструментальній та дійовій) не становлять якихось особливих явищ правової дійсності. По-четверте, правові засоби втілюють у собі зв'язок ідеального (мета) і реального (результат) та перехід мети в результат. Виходячи із вищевказаних ознак, М Сібільов формулює правовий засіб приватного права як складне правове явище, що базується на праві і за загальним правилом закріплюється в законодавстві, втілює в собі регулятивну силу права і уособлює відповідний інструмент та певні дії, спрямовані на його активне використання з метою досягнення приватної мети (інтересу) [21].

С.Алексєєв не тільки підкреслює зв'язок між правовими засобами, методами правового регулювання та галузями права, але й стверджує, що кожна галузь права має свій набір специфічних правових засобів регулювання [21].

При визначенні категорії “господарсько-правові засоби” слід взяти до уваги наукову позицію О.М.Олійник – провідного вченого господарського права Росії.

О.М. Олійник, досить предметно розглядаючи правові засоби регулювання господарської діяльності, розподіляє їх на такі групи:



а) правові засоби конкретизації та застосування правових приписів, а саме: процедурні та матеріальні принципи, презумпції, умови застосування норм;

б) правові засоби опису предмета регулювання (дефініції, правові конструкції, власне норми);

в) організаційно-управлінські засоби, які визначають правосуб'єктність;

г) правові процедурні засоби, які регламентують порядок діяльності;

д) правові матеріальні засоби, які визначають права та обов'язки [22].

Як мінімум, засобами господарського права, тобто господарсько-правовими, на думку О.М. Олійник, є: а) створення системи принципів та презумпцій; б) введення звичаїв ділового обігу; в) розвиток диспозитивності; г) диференціація правових порядків за суб'єктами та об'єктами [23, с.36].

В.П. Пшонка вважає, що “господарсько-правові способи” та “господарсько-правові засоби” близькі, але не тотожні поняття. Перше уявляється більш широким, таким, що охоплює всю систему дій господарсько-правового характеру, які застосовуються в процесі державного регулювання економіки, організації та здійснення господарської діяльності з метою створення умов для попередження тінізації економіки [23, с.5].

Підсумовуючи наведені вище термінологічні обґрунтування поняття правових засобів, можна розподілити господарсько-правові засоби попередження ухилень від сплати податків на два основні напрямки:

1) господарсько-правові засоби, спрямовані на реформування чинної системи оподаткування;

2) господарсько-правові засоби, спрямовані на попередження ухилень від сплати податків.

Проблему ухилення від сплати податків з погляду господарського права слід розглядати не з точки зору покарання за вже скоєне правопорушення, а з позицій удосконалення механізму господарювання. Головний інтерес господарського права до проблеми ухилень від сплати податків полягає у

створенні та впровадженні господарського механізму, який би стимулював повну та своєчасну сплату податків.

З позицій господарського права, попередження ухилень від сплати податків – це комплексна проблема, яка передбачає:

- вивчення причин несплати податків з метою їх усунення;
- вивчення способів ухилень від сплати податків;
- вивчення господарських спорів, що пов'язані з ухиленням від сплати податків;
- вивчення ефективності засобів відповідальності, у тому числі й майнової, за порушення податкового законодавства;
- удосконалення механізму господарювання через реформування податкової системи;
- удосконалення законодавства, що регламентує сферу оподаткування.

Проблема ухилень від сплати податків покладена в основу фіскальної соціології як науки, яку заснував наприкінці 50-х років ХХ століття Г. Шмольдерс (ФРН). Він створив і новий науковий напрямок – фіскальну психологію. Предметом фіскальної психології Г. Шмольдерс визначив податкове мислення людей, податкову етику платників податків. Ухилення від сплати податків почали розглядати як об'єктивну реальність, як результат недосконалості суспільно-економічних, правових, етичних відносин. Нова галузь знань отримала назву “політекономія податкової антипатії”. Об'єктивний характер ухилень від сплати податків на практиці відображається через коефіцієнт податкових розбіжностей. Відношення реальної суми зібраних податків до їх потенційно можливої суми за умови відсутності ухилень називається коефіцієнтом оподаткування. Як правило, цей коефіцієнт дорівнює 92 – 94 %.

На Заході ухилення від сплати податків досліджується як теоретично, так і практично, на макро- та на мікрорівні. За допомогою теорії ігор розробляються моделі поведінки платників податків у різних ситуаціях, наприклад в умовах інфляції, при зміні стану ринку праці тощо. Західні вчені довели, що поведінка

платників податків відповідає функції корисності фон Неймана-Люргенштерна. Згідно з цією теорією, платник податків розподіляє час та зусилля між законною та незаконною діяльністю з метою одержання максимуму прибутку.

Розроблені емпіричні моделі співвідношення між граничними податковими ставками та рівнем ухилень від сплати податків, виходячи із соціального та економічного статусів платників. У результаті створена макромодель, яка визначає вплив податків на сукупний попит.

Теорія податкового негативізму розподіляє платників на дві категорії: законослухняні та порушники. Але більшість платників – незначні порушники. Це результат протиборства мотивів корисного інтересу, що впливає із біологічних глибин інстинкту самозбереження, з одного боку, та громадянських обов'язків, які набуваються в результаті суспільного виховання – з іншого.

Західні дослідники впевнені, що більшість людей порушують чинні норми, по-перше, коли вони усвідомлюють, що можуть здійснити це без покарання, а по-друге, коли настає розчарування в державній політиці. Тобто ухилення від сплати податків може стати результатом незадоволення високими податками. У цьому випадку декларування істинних доходів означає для платника податків економічне самогубство.

Через наявність багатогранного впливу податків на економіку держави ряд економічних теорій відображають взаємозв'язок розмірів ставок податків із надходженнями до державного бюджету, із діловою активністю в країні, рівнем безробіття, обсягом виробництва та рівнем цін на певні товари і т.ін.

На перший погляд, здається, що збільшення ставок податку призводить до відповідного збільшення податкових надходжень до бюджету. Але в дійсності цей взаємний зв'язок має й інший прояв. Збільшення податкових ставок призводить до зменшення зацікавленості бізнесу в продуктивності діяльності. Помічено, що до певної межі розмір податку, який необхідно сплачувати державі, не зменшує зацікавленості суб'єкта підприємницької діяльності у веденні бізнесу і підвищенні його результативності. Але після досягнення вказаної межі така зацікавленість зменшується і поступово зникає. Отже, при

спробі збільшити бюджетні надходження за рахунок збільшення податкових ставок досить швидко настає момент, коли зменшується податкова база – отримуваний дохід чи обсяг реалізації (суб'єкти підприємницької діяльності припиняють бізнес чи зменшують його обсяги або приховують його від держави). Результатом зменшення податкової бази стає скорочення самих податкових надходжень. Описане економічне явище було помічено американським економістом Артуром Лаффером і увійшло в економічну науку під назвою крива Лаффера.

## **1.2. Концепція оподаткування**

Формування класичних наукових уявлень про природу, цілі і систему оподаткування можна віднести до періоду кінця XVIII ст.

У 1776 р. Адам Сміт видає книгу “Дослідження про природу і причини багатства народів” (1776 р.), у якій подає формулювання та аналіз чотирьох законів, якими зобов'язана керуватися держава в інтересах власного добробуту й в інтересах своїх підданих.

Перший закон полягає в тому, що стягування податків має провадитися у суворій пропорції з доходами платника податків, тобто за принципом рівномірності (пропорційності, адекватності).

Другий закон вимагає чіткого, максимально точного встановлення розміру податку, часу сплати і способу стягування.

Третій містить вимогу забезпечення максимальних зручностей для платника у визначенні часу, способів і форм сплати податків.

Нарешті, четвертий закон полягає в тому, що має бути створена така системи збору податків, яка б виключала (чи зводила до мінімуму) додаткові побори і хабарі з боку чиновників, була дешевою для держави і не обтяжливою для її громадян [24]<sup>1</sup>.

Вченню про податки Адам Сміт присвятив більше половини п'ятої,

заключної книги вказаної праці – “Багатства народів”. Тут він начебто підбиває підсумок глибоким дослідженням у пошуках відповіді на питання “чим держава багатіє”, які задачі уряду, щоб зробити цей процес невпинним і необоротним.

Як відомо Сміт був першим, хто розкрив дійсну природу ціни товару і доходу громадян у ринковій економіці.

Ціна товару є породженням трьох факторів: землі, капіталу і праці. Відповідно до цього доходи громадян можуть бути розділені на три види: земельну ренту, яку отримують власники землі, прибутку, що його мають власники капіталу; заробітну плату, яку отримують ті, хто продає свою працю. Звідси слідує розподіл податків на три основних види: податок на землю, податок на прибуток з капіталу, податок на заробітну плату.

Обкладання податками основних трьох видів платників, на думку А. Сміта, повинне бути рівномірним (справедливим, адекватним). Це означає, що ніхто з них не повинний мати ні особливих пільг, ні особливих обтяжень, оскільки значні привілеї (чи, навпаки, перекладання податкового тягаря на один лише фактор виробництва) призводить до серйозного порушення загальноекономічної рівноваги, що викликає шкідливі наслідки для економіки країни. А. Сміт був переконаний, що ринковою економікою керує Невидима Рука Провидіння (тобто, Господа Бога), яка мудро регулює попит та пропозиції, встановлює ціни, процентні ставки на вкладений капітал і т.п. Тому будь-яке державне втручання - це спроба скасувати чи “виправити” економічні закони, встановлені Господом Богом.

Вчення А. Сміта про податки істотно вплинуло на суспільно-політичне життя Великої Британії і всієї Європи. Його практичні рекомендації (про систему податків, про їхній розмір і порядок збору тощо) були позитивно сприйняті політичними і державними діячами різних країн, оскільки він на численних прикладах європейської історії зумів довести, що господарське процвітання настає в тих країнах, де найменш пригноблюють капітал. Капітал є рушійною силою всієї економіки, він надзвичайно

мобільний і негайно перетікає в ті місця, де для нього створюється сприятливий клімат. А. Сміт підкреслював, що власник капіталу почувається громадянином усього світу і не зв'язаний необхідністю з якою б то не було країною. Він не загається залишити державу, де його піддають образливим обшукам для оподаткування, чи переведе свій капітал у країну, у якій він може вести справи і користуватися своїм майном без утисків. Видаленням свого капіталу він скоротить промисловість, яка утримувалася в країні цим капіталом, оскільки капіталом обробляється земля і ним же приводиться в рух праця. Податок, що виганяє з країни капітали, неминуче згубить усі джерела доходу як державця, так і всього суспільства. Це видалення капіталу неминуче має зумовити не тільки зменшення прибутку на капітал, але і зменшення земельної ренти і заробітної плати [25]’.

Отже, за Адамом Смітом, завданням податкової системи є сприяння зростанню багатства народів, і тільки тоді надходження від податків поповнять доходи держави.

Ці ідеї одержали подальший розвиток у працях учня і послідовника А. Сміта — видатного англійського дослідника Давида Рикардо, котрий серед інших важливих проблем займається з'ясуванням того, яким чином варто розподіляти податки між різними прошарками суспільства, щоб забезпечити економічний прогрес і добробут усього населення. Вказане питання знов-таки досліджується під кутом зору впливу податків на інтенсивність і швидкість господарського росту і множення багатства країни. Як і А. Сміт, головним фактором, що впливає на цей процес, Рикардо вважає нагромадження капіталу. Тут варто звернути увагу на те, що Рикардо дуже чітко відокремлював поняття “прибуток на капітал” від поняття “дохід”. Якщо перше означає частину прибутку, що інвестується, тобто спрямовується на розширення виробництва, то друге - це та частина, що витрачається на особисте споживання власника, на купівлю предметів харчування, одягу, придбання предметів розкоші, творів мистецтва тощо.

Ґрунтуючись на такому розумінні вказаних категорій та їхнього

значення для розвитку виробництва і зростання добробуту, Рикардо пропонував, щоб об'єктом оподаткування переважно виступав доход, а не прибуток, і в першу чергу, високий доход.

Такий підхід він мотивував тим, що накопичений прибуток перетворюється в капітал, а ріст капіталу тотожний зростанню виробництва в масштабах країни [26]’.

Виступаючи за переважне обкладання податками доходів, Рикардо тим самим фактично одним з перших виступив прихильником ідеї прогресивного оподаткування, тобто, такої системи, при якій податкова ставка для великих доходів набагато вище ставки для доходів низьких і середніх.

Слід зазначити, що Рикардо тут набагато випередив свій час: питання про таке оподаткування, стимулювання високої оплати праці та мінімальне її оподаткування постало аж через піввіку після його смерті.

Але його аргументація, як і міркування з цього питання А.Сміта, на користь таких мір, часто викликала різкі заперечення сучасників і представників наступних поколінь економічної, соціальної і політичної думки. Це пояснюється тим, що Сміт, а за ним і Рикардо доводили у своїх працях, що тягар податків на заробітну плату в силу об'єктивних причин перекладається на прибуток з капіталу, тому що в умовах зростання виробництва попит на працю є величиною постійною чи зростаючою. У таких умовах капіталістам нічого іншого не залишається, як при найманні робітників (чи продовженні трудової угоди) збільшувати їм зарплату на величину деяким більшу, ніж сума податку [27]’.

Така позиція викликала серйозні заперечення, які були не позбавлені підстав. Наприклад, оскільки навряд чи можна говорити про зростаючий попит на працю, коли економіка переживає кризу, то не виправдовує себе і теза про необхідність перманентного підвищення заробітної платні.

Проте, помиляючись у подробицях і деталях, Сміт і Рикардо виявилися правими в принципово важливих питаннях, серед яких один із

самих актуальних - проблема росту добробуту як найманих робітників, так і населення в цілому. І те, і інше цілком залежать від темпів зростання виробництва, від швидкості нагромадження капіталу [28]’.

Їхні висновки щодо перспектив розвитку податкової системи в ринковій економіці знайшли підтвердження в історичних реаліях, особливо у другій половині ХХ століття. У високорозвинених індустріальних країнах переважна частина тягаря прямих податків лягає на плечі великих корпорацій, а не на людей найманої праці. За рахунок надходжень від прибутку промислових гігантів виплачуються численні соціальні допомоги - по безробіттю, по навчанню незайнятих у виробництві, на утримання дітей і людей похилого віку. Усі ці виплати зростають, а відтак поповнюють і збільшують (за термінологією Рикардо і Сміта) “робочий фонд”[29]’.

Справедливим виявився й інший висновок класиків європейської теорії оподаткування - економічний ріст відбувався і відбувається в тих країнах, де податкові ставки не створюють нездоланних перешкод для нагромадження капіталу.

Праці англійського економіста і соціолога Джона Стюарта Міля багато в чому розсунули обрії класичної школи і додали їй гуманістичну спрямованість. Вважаючи, що закони, які керують сферою виробництва, подібні законам природи (наприклад, фізичним чи біологічним), Міль одночасно доводив, що в сфері розподілу панують принципово інші закони, котрі впливають із суспільної “природи” людини. Тут багато що визначається етичними, релігійними мотивами, умовами історичного розвитку тієї чи іншої країни. Тому “робочий фонд”, що визначає життєвий рівень абсолютної більшості населення, формується під впливом свідомого початку, вирішальна роль у якому належить уряду.

На думку Міля, роль держави не може зводитися до охорони власності. Навпроти, він переконаний, що сфера державної діяльності повинна охоплювати турботу про народну освіту, розвиток науки, соціальну допомогу непрацевдатним – “уряд має брати на себе все те, виконання чого



бажане для загальних інтересів членів суспільства, що потребують допомоги зовні, якщо все це за своєю природою не може винагородити приватних осіб чи суспільство, що доклали свої зусилля” [30]’.

Розуміючи, що виконання таких функцій державою можливе лише при розгалуженій, добре налагодженій системі оподаткування, Міль присвятив цій проблемі п’ять глав своєї тритомної праці, приділяючи головну увагу двом моментам: а) справедливості у визначенні їхніх розмірів, б) визначенню об’єктів оподаткування, як і впливу кожного виду оподаткування на господарський розвиток країни.

У трактуванні оподаткування Міль в основному залишається в рамках уявлень класичної школи: він вірний принципам “вільної торгівлі”, відповідно до яких ще з часів Сміта вважалося, що податки треба обмежити мінімальними розмірами, необхідними державі для такої діяльності, яку не можуть здійснювати приватні підприємства. У той же час у міркуваннях і висновках Міля з’явилася нова важлива позиція: хоча податки неминуче сповільнюють процес господарського розвитку, але не вони самі по собі головні винуватці подібної “стагнації”. Провину за кризи надвиробництва (“стагнацію”) Міль покладає на зайве нагромадження капіталу, що призводить, на його думку, до падіння норми прибутку, а відтак - до циклічних криз надвиробництва.

Падінню норми прибутку може перешкодити тільки технічний прогрес. Держава також у стані сприяти динамічному безкризовому розвитку країни. Для цього вона має або взагалі відмовитися від оподаткування прибутку підприємств, або звести такий податок до самих мінімальних розмірів. Податок на прибуток, певен Міль, не тільки суперечить інтересам усього суспільства, сповільнює його промисловий ріст і тим самим “завдає величезної шкоди національному багатству” [31]’, але він також є неспроможним і з етичної, моральної сторони, тому що прибуток підприємця - це його законна винагорода за ризик, за організаторську працю, мистецтво і майстерність керування. Міль

підкреслював, що від прибутку підприємця треба відрізнити “процент” - це данина, що припадає на частку так званого “відсутнього капіталу”, власником якого є володілець акцій, облігацій, усіх цінних паперів (це рантьє, що не приймає ніякої участі в процесі виробництва, у створенні національного багатства).

Подібного ж підходу, що поєднує соціально-економічні трактування з етичними (тобто з принципом соціальної справедливості), дотримується Міль і при дослідженні податку на заробітну плату.

Він рішучий супротивник стягування такого податку. По-перше, тому що на відміну від Смита і Рикардо Міль був переконаний, що цей податок, особливо в перші роки після його введення, виплачують самі робітники і тільки потім у міру росту зарплати він поступово переноситься на прибуток. По-друге, з етичних міркувань Міль вважає, що “пряме оподаткування не повинне торкатися доходів, що дозволяють забезпечувати задоволення лише самих мінімальних людських потреб” [32]<sup>1</sup>. Він наполягав, щоб ще тоді, у ХІХ столітті мінімальна заробітна плата не обкладалася податком, а середні заробітки підлягали обкладанню за найменшою ставкою.

Відповідаючи на питання, де візьмуться надходження в державну скарбницю у випадку відмови від оподаткування прибутку підприємців і заробітної плати, Міль вказував, що джерелом таких надходжень повинні стати доходи рантьє, землевласників, усіх громадян, незалежно від сфери їхнього одержання. Величина цих доходів повинна бути встановлена з максимальною точністю, інакше постраждає принцип справедливості, а з ним рівномірність в оподаткуванні. Розміри рент, платежів, відсотків по облігаціях чи дивідендів на акції, вважав Міль, можна визначити досить просто і точно. А от доходи від торгово-посередницької, банківської діяльності, винагороди осіб вільної професії виявити дуже складно. Але і ця проблема піддається вирішенню - для цього треба ввести податок на витрати. Купівля яхт, дорогих екіпажів, розкішних вілл і багато чого іншого, що американський соціолог Торстейн Веблен пізніше назве

демонстративним чи престижним споживанням, - усе це зберегти в таємниці від податкової служби практично неможливо [33]’.

Залишаючись незмінно поборником - як у теорії, так і в практичному житті - ідей соціальної справедливості, Д.С. Міль завжди виступав за те, щоб праця і талант були гідно винагородженні, а марнотратство і паразитизм - покарані. Він пропонував обкласти високими податками майно, передане в спадщину. Ця його впевненість ґрунтувалася на переконанні, що на початку життєвого шляху всі громадяни повинні мати приблизно рівні стартові умови — це стосується освіти, бізнесу, політики і всіх інших сфер соціального буття.

Він невтомно проповідував ідею про те, що податками потрібно в першу чергу обкладати багатство, яке, за його виразом, виростає “природним шляхом”, тобто в умовах, коли власник до такого росту не додає щонайменших зусиль - це насамперед землевласники, що здають наділи в оренду фермерам, власники акцій, облігацій та інших цінних паперів. Разом з тим, Міль виступав проти прогресивного оподаткування, стверджуючи, що такий вид податків підриває основи заощадження капіталу.

Вплив ідей Д.С. Міля на сучасників було величезним. Вони також справили серйозний вплив на наукову економічну думку і формування концепції оподаткування XIX і XX ст. У політичній діяльності він послідовно слідував своїм переконанням і моральним імперативам і доклав величезні зусилля, щоб частина робітників була звільнена від податку на заробітну плату. Уже при його житті був введений неоподатковуваний мінімум на заробітки. Завдяки його старанням етичний принцип був сприйнятий в економічній науці.

Головною турботою Міля-теоретика і Міля-політика і практика був загальний добробут. А в основі його - ощадливість, що означала нагромадження капіталу. Але Міль із тривогою констатував, що швидке нагромадження капіталу породжує зайве нагромадження, що приводить до

“стагнації”, тобто до кризи. Він наводив такий приклад: дві гіпотетичні країни з рівним капіталом, однаковими темпами накопичують капітал, і в міру його нагромадження росте їхнє національне багатство. Але от одна з них уводить податок з капіталу, податок цей помірний, але він усе-таки сповільнює темп нагромадження капіталу. Інша країна цього не робить, і тому темпи нагромадження в ній (і відповідно темпи росту національного багатства) стають вище, ніж у першій. Але зате процес нагромадження в другій країні швидше досягає рівня зайвого нагромадження й отже скоріше починається економічний спад (за термінологією Міля – “стагнація”). В результаті через 10-20 років темпи нагромадження в обох країнах приблизно стануть рівними [34]’. Ця думка, що не одержала в працях Міля подальшого розвитку, стала, однак, поштовхом до вивчення цієї ситуації в наступному.

Д.С. Міль тут мав справу з парадоксом, з логічною непогодженістю. З одного боку, ощадливість - чеснота, що приводить до нагромадження капіталу, таке нагромадження дає людям роботу, веде до збагачення всієї країни. З іншого боку, занадто швидке нагромадження капіталу (особливо коли прибуток не обкладається зовсім чи обкладається дуже низькими податками) веде до зайвого нагромадження капіталу, що викликає падіння норми прибутку - і як результат - кризи надвиробництва.

За рішення цієї складної задачі через шість десятиліть після смерті Д.С. Міля взявся його видатний співвітчизник - Джон Мейнард Кейнс, якому належить честь створення кейнсіанської теорії, у якій помітне місце відводилося концепції оподаткування.

Його економічне вчення не даремно називали “кейнсіанською революцією”. Воно радикально змінило не тільки теорію, але і саму господарську практику, перетворило науку в інструмент економічної політики.

Д.М. Кейнса, як і його попередників, турбували ті ж проблеми: забезпечення стійкого господарського розвитку, подолання криз і спадів,

ріст національного багатства. Але в ХХ столітті під впливом технічного прогресу, у зв'язку з масовим витисненням ручної праці і заміною її машинним виробництвом, виникла і стала надзвичайно гострою проблема зайнятості населення. З особливим драматизмом вона виявила себе під час найглибшої загальносвітової кризи надвиробництва 1929-1933 рр. Саме в цей час Д.М. Кейнс працював над своєю знаменитою книгою, що вийшла у світ в 1936 році під назвою “Загальна теорія зайнятості, процента і грошей”. Слово “зайнятість” не випадково поставлене в заголовку на перше місце. Адже це поняття в нього стало ключовим у визначенні величини, темпів і мети росту національного багатства. На відміну від своїх попередників, Кейнс дійшов висновку, що вирішення найбільш життєво важливих проблем сучасного ринкового господарства потрібно шукати не на стороні пропозиції ресурсів (їхнього дефіциту, корисності, найбільш вдалої комбінації в процесі застосування, тобто в тім, чим займалися переважно теоретики класичної і неокласичної шкіл), а на стороні попиту, що визначає продаж (реалізацію) ресурсів.

Щоб оцінити новизну і незвичайність такого підходу, потрібно нагадати, що в традиційній економічній науці панувала так звана “Теорема Сея”, відповідно до якої пропозиція всієї товарної маси дорівнює величині попиту на ці товари, тому, що вже в процесі виробництва будь-якого товару здобуваються сировинні матеріали, затрачається праця, витрачаються життєві ресурси на його поновлення. Відшкодування всіх цих витрат, вважав Сей, породжує майбутній попит [35]<sup>1</sup>.

За Кейнсом “ефективний попит” - це такий попит, що по своїй величині і структурі здатний забезпечити в країні повну (чи майже повну) зайнятість і одночасно гарантувати підприємцям прийнятний для них прибуток. Попит складається з двох частин: перша - це споживчий попит, друга - попит інвестиційний.

Перша частина попиту формується так: усі громадянам поділяють свій дохід (люди праці - зарплату, підприємці - прибуток) на дві частини.

Одну вони витрачають на споживання, іншу зберігають. Спожита частина національного доходу - це вже реалізована частина, тобто продані підприємцями і куплені населенням товари: продукти харчування, одяг, нові будинки, зроблені послуги і т.п. А заощаджена частина - це ті, що зберігаються в населення (у наявній формі чи на рахунках у банках) гроші, яким протистоять уже зроблені, але ще не продані товари. Вони будуть продані тільки тоді, коли люди, що зберегли гроші, направлять їх в інвестиції (капіталовкладення) у формі прямих або непрямих капіталовкладень (у формі придбання акцій яких-небудь компаній). Тобто, заощадження мають бути перетворені у нагромадження (інвестиції). Вони і складають другу частину сукупного "ефективного попиту". Якщо всі заощадження звернуться в нагромадження і частина, що зберігається, стане рівною тій, що інвестується, тоді всі товари, зроблені в даній країні, будуть реалізовані і кризових явищ не буде. Але так буває дуже рідко. Як правило, у реальному житті далеко не всі заощадження перетворюються в інвестиції. Отже, щорічно накопичуються маси непроданої продукції, що в масштабі країни приводить до криз надвиробництва.

Щоб уникнути настільки пагубних для економіки наслідків (чи принаймні послабити їхній вплив), Кейнс вважає за необхідне втручання держави, яка має проводити активну податкову політику з метою стимулювати ділову активність і оживити виробництво. При цьому Кейнс у своїх працях пропонує ряд конкретних практичних мір. Вони стосуються прямого й особливо непрямих оподаткування. До них належать, насамперед, міри фінансового регулювання і серед них інфляція. Один з розділів своєї книги "Трактат про грошову реформу" Кейнс так і назвав "Інфляція як засіб обкладення". Випускаючи у обіг величезні маси паперових грошей, уряд знецінює грошову одиницю, тому що росту грошової маси не протистоїть відповідний ріст випуску товарів (а буває і так, що їхній випуск навіть скорочується). У результаті на кожну грошову одиницю покупець може придбати набагато менше товарів, чим колись.

Ціни ростуть, але на початку вони ростуть повільніше, ніж відбувається ріст грошової маси. Внаслідок цього держава збирає величезні кошти. Вона розплачується знеціненими грошима зі своїми службовцями, з пенсіонерами, з постачальниками, що виконують державні замовлення. Вона збирає тим самим з населення гігантський непрямий податок.

В першу чергу, цей податок виплачує найбідніша частина населення, що велику частину свого доходу витрачає у виді готівки на покупку самих необхідних засобів існування, при цьому зростаючі ціни стрімко пожирають убогі кошти незаможних. В другу чергу страждають рантє, що одержують відсотки і дивіденди в грошах від акцій. Виграють від інфляції, у першу чергу, капіталісти-підприємці, що обернули свої капітали в матеріально-речовинну форму. У виграші виявляються і робітники процвітаючих підприємств, оскільки в умовах зростання виробництва вони домагаються підвищення рівня оплати, що компенсує втрати від інфляції [36].

Слід підкреслити, що докладно розкриваючи механізм дії інфляції, Кейнс аж ніяк не був (як часто його виставляють) прихильником такого методу поповнення державної скарбниці. На переконливих прикладах він показує, що інфляційна спіраль (наприклад, така, яку пережили Німеччина, Австрія і Росія в 1918-1923 роках) призвела до настільки руйнівних наслідків для економіки, що “сам по собі інфляційний податок став неможливим” [37].

Проте, будучи принциповим противником інфляції, Кейнс вважав не тільки нешкідливою, але навіть корисною додаткову емісію, особливо коли економіка переживає спад: поки зберігається безробіття і простоюють виробничі потужності, інфляції бути не може. Невисокі темпи інфляції в умовах економічного спаду приводять, на думку Кейнса, до позитивних результатів: ріст цін спонукає споживачів скоріше закуповувати товари (поки вони ще більше не подорожчали), а підприємців - розширювати виробництво, поки ціни ростуть. Зберігати гроші, не пускаючи їх в обіг,

стає невідповідним. Заповзятливість, за Кейнсом, починає брати верх над марною ощадливістю. До того ж уряд ціною “помірної” інфляції поповнює державний бюджет.

Але Кейнс розумів, що одних мір кредитно-грошового регулювання недостатньо для успішного функціонування ринкової економіки, особливо в період її глибокого спаду. Потрібні методи безпосереднього впливу, і такими він вважав прямі державні інвестиції у невиробничу сферу. Держава не повинна будувати заводи, фабрики та інші промислові об'єкти, що випускають продукцію для ринку, тому що вона тим самим “відбиває хліб” у приватного капітала, звужуючи сферу його застосування. Навпроти, державні інвестиції повинні виступати в якості “стартера” економіки, додавати їй нові імпульси. Так, якщо держава будує, наприклад, протяжну автомагістраль, то вона, крім витрат на найом робітників, витратить великі кошти на закупівлю будматеріалів, техніки. Це змусить сотні великих і дрібних приватних фірм відновити чи розширити виробництво, а для цього зробити нові капіталовкладення. Такий процес Кейнс називав “ефектом мультиплікатора” [38].

А гроші на такі інвестиції держава має отримати за рахунок додаткової емісії, а ще більше – за рахунок прямих податків. На відміну від представників класичної школи Кейнс, а також його учні і послідовники вважали прибуток підприємств і особливо великих промислових корпорацій головним об'єктом оподаткування. Але принципова відмінність кейнсіанців від класиків полягає в тому, що ціль податку на прибуток кейнсіанці бачать не стільки в наповненні бюджету (хоча це саме по собі дуже важливо), а в регулюванні і стимулюванні виробничої, посередницької, торгово-посередницької і банківської діяльності.

Кейнс стверджує, що прямі податки дозволяють державі настільки наповнити бюджет, що це дає їй можливість за допомогою інвестицій створювати чи зберегти велику кількість робочих місць.

Такі податки, перетворені у державні витрати, стабілізують усю



господарську систему. Їхні розміри настільки великі, що вони здатні впливати на економічну кон'юнктуру. Маючи величезні фінансові ресурси, держава в період спаду в економіці повинна знижувати податкові ставки, запрошуючи тим самим підприємців до розширення виробництва, і навпаки, у роки бурхливого господарського підйому уряд повинний збільшувати податкові ставки - з метою недопущення "перегріву" економіки і запобігання надвиробництва.

Тим самим податки у Кейнса виконують роль "вбудованого стабілізатора", що охороняє економіку як від глибокого кризового падіння, так і від надмірного надвиробництва. Значну роль відводив він впливу податків на функціонування відкритого ним "основного психологічного закону", відповідно до якого люди мають схильність збільшувати своє споживання разом з ростом їхнього доходу, але не настільки високим темпом, яким цей дохід росте. Щоб зростаючі заощадження інвестувалися у виробництво, потрібна така податкова політика, яка б спонукала людей обертати свої заощадження в капітал. Він наполягав на тому, щоб прибутковий податок стягувався по прогресивних ставках, у протилежному випадку величезна частина заощаджених грошей так і не перетвориться у функціонуючий капітал.

Учні Д. М. Кейнса - англійський економіст Рой Харод і його американський колега Елвін Хансен, у своїх дослідженнях прийшли до висновку про добродійність для економіки не тільки інвестиційних "вливань" з державного бюджету, але і великих витрат держави на збереження високого рівня споживчих витрат населення.

Одержання згаданих ефектів, що гарантують безупинний господарський ріст, стає можливим, на думку кейнсіанців, тільки при досягненні повної зайнятості. Але реальна дійсність приносила все нові і нові докази нездійсненності в ринковій економіці такого ідеалу. Під впливом цього й іншого факторів, зв'язаних зі змінами умов господарського життя, вже в 60-х роках сформувалася концепція "неокласичного синтезу",

що об'єднала в собі основні елементи кейнсіанства з положеннями класичної школи економічної науки.

“Неокласичний синтез” - це теорія рівноваги в умовах неповної зайнятості, у яку в більшому ступені, чим у кейнсіанців, включений грошовий фактор. Вона одержала розвиток у працях лауреатів Нобелівської премії - англійського економіста Джона Хікса й американського - Пола Самуельсона.

П. Самуельсон істотно доповнив кейнсіанський підхід до вивчення росту національного доходу аналізом руху цін, заробітної плати і прибутку. На цій основі він створив свою “чисту теорію державних витрат”, що стала розвитком концепції, яка розцінювала в душі класичної школи податки як форму оплати “державних послуг”.

Пол Самуельсон ввів в обіг термін “суспільний товар”, під яким він розуміє товари і послуги, надані членам суспільства державою. Суспільний товар володіє трьома властивостями: неподільністю між членами суспільства, загальною доступністю, наданням його тільки державою. Зразком такого товару може служити інформація.

Надалі модель “суспільного товару” була доповнена американським економістом Р. Мастрейвом. Суть цього доповнення полягала в тому, що він пов'язав її з процесом прийняття політичних рішень і податковою системою, вважаючи, що процедура голосування при ухваленні парламентського рішення по фінансових питаннях (по урядових витратах) служить не тільки для виявлення переваги споживачів “суспільних товарів”, але і для введення на ці цілі податків. Він доводить, що взаємодія механізму податків і державних витрат виступає показником того, як виділити потрібні ресурси для суспільних потреб і в той же час покласти оплату (за допомогою податків) цих послуг на індивідуальних осіб, що у найбільшій мірі зацікавлені, щоб ці потреби були задоволені.

Таким чином, представники “неокласичного синтезу” у першу чергу були стурбовані тим, щоб податкові надходження в бюджет були

витрачені з максимальною ефективністю. Функціонально-стимулююча роль податків в економіці в них переважає над фіскальною роллю.

Теорії учнів і послідовників Кейнса - Р. Харода, Э. Хансена, С. Харіса і представників “некласичного синтезу” були покладені в основу економічної політики, що провадилася в більшості країн Заходу з 40-х до кінця 70-х років. Вирішальне значення в ній надавалося державним витратам як фактору росту “ефективного попиту”. Головною їхньою метою було створення сприятливих можливостей для приватних капіталовкладень. Були зроблені величезні витрати на житлове будівництво і перебудову міст, на наукові дослідження і стимулювання технічного прогресу, інвестовані великі кошти в “людський капітал”, у систему освіти, у підготовку і перепідготовку кадрів, у медичне обслуговування і багато що інше. Усе це привело до відносно стабільних темпів господарського росту і підвищенню добробуту широких верств населення.

Але головним досягненням індустріальних країн Заходу того періоду було виголошення соціальної захищеності “маленької людини”. Були прийняті численні закони, що дають йому право на одержання різноманітних пособій - по безробіттю, через хворобу, по старості, інвалідності і ще багатьох інших, відкриваючи можливості життя, гідного людини.

Значною мірою усе це удалося зробити саме за допомогою політики податків - високих на корпорації, помірних і низьких - на дрібний бізнес. Разом з тим відбувалося і зростання державного боргу.

Спроби його погашення чи хоча б зменшення спонукали уряди до грошової емісії. У результаті помірна інфляція поступово переростала у високу, а на початку 70-х років у зв'язку з енергетичною кризою, що вибухнула, вона стала “галопуючою”. Противники кейнсіанців стали звинувачувати їх у тім, що проведена по їх рекомендаціях політика стала джерелом інфляції й економічного спаду. Різкій критиці кейнсіанську податкову політику було піддано з боку економістів так званої

неокласичної школи.

На відміну від засновників традиційної класичної школи, сучасні неокласики - Д. Мід, А. Берні й інші не виступають у принципі проти податкового регулювання економічних процесів. Але вони вважають, що таке регулювання повинне проводитися не прямим, а непрямим шляхом. Це означає, що неокласики вважають корисним тільки кредитно-фінансове стимулювання капіталовкладень. Масовані державні витрати, що вимагають для їхнього покриття високих прямих податків на прибуток, приводять, за їхнім переконанням, до економічного застою. Тому А. Берні розцінював кейнсіанську систему оподаткування як “теорію стагнації”. На думку неокласиків, не сама по собі величина державних капіталовкладень, а їхня прибутковість, ефективність є основною рушійною силою економіки. Отже держава повинна піклуватися про підтримку рівноваги між динамікою прибутку і зарплати. Якщо ріст зарплати обганяє збільшення прибутку, то економічний спад неминучий.

Неокласики багато в чому більш чутливо, ніж кейнсіанці, відреагували на умови господарювання, що змінилися. Зокрема, вони слушно вказували на необхідність податкового стимулювання науково-технічного прогресу, здатного, на думку Бернса, підвищити ефективність капіталовкладень у довгостроковій перспективі. Надмірні, на їхню думку, витрати держави на соціальні програми, високі допомоги по безробіттю привели до зниження трудової моралі і послабили стимули до пошуків роботи. У колективній праці, що вийшла у світ за редакцією М. Фелдстайна в 1980 році відзначалося: “Однієї з головних, якщо не самою головною причиною невдач в економіці є посилення ролі держави. Помилки уряду в кредитно-грошовій політиці зіграли свою роль у поглибленні нестабільності виробництва і прискоренні інфляції. Міри державного регулювання привели до зниження темпів росту продуктивності праці й ослабленню уваги до науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт. Податкова політика і накопичення соціальних

програм спричинили негативний вплив на норму особистих заощаджень і виробничого нагромадження” [39]’. Такі висновки підкріплювалися красномовним статистичним матеріалом.

Проте неокласичні критики не завжди були об'єктивні до Кейнса і його учнів. Наприклад, навряд чи справедливо було покладати провину за неконтрольовану інфляцію 70-х років на одних тільки кейнсіанців. Але в головному неокласичні критики були, очевидно, праві: економічні труднощі в економіці індустріальних країн кінця 70-х - початку 80-х років - погіршення екологічної обстановки, ріст цін на паливні і сировинні ресурси були породжені не нестачею попиту (як стверджував колись Кейнс), а виробничими проблемами.

Висновки неокласиків щодо того, що першочерговою задачею є оптимізація у використанні факторів виробництва, одержали підтримку з боку громадськості. Досягти цього можна, на думку неокласиків, шляхом поліпшення структури державних витрат. Вони запропонували істотно зменшити обсяг державних витрат (і відповідно знизити податкові ставки), але зате змінити їхню структуру. Замість незліченної кількості всіляких програм допомоги різним категоріям населення рекомендується збільшити питому вагу витрат на фінансування науково-технічного прогресу, освіти і науки. Велику увагу вони приділяють удосконаленню одного з найважливіших факторів виробництва - праці, підвищенню кваліфікації робочої сили. Саме неокласики стали першими застосовувати таке поняття, як “інвестиції в людину”, “інвестиції в людський капітал”. Лауреат Нобелівської премії Т. Шульц розробив концепцію, відповідно до якої при розрахунку умов економічного росту потрібно враховувати не тільки капіталовкладення в будинки, верстати й устаткування, але і державні витрати на підготовку робочої сили.

Звичайно, ідеї ці не були абсолютно новими. Ще “батьки-засновники” класичної школи У. Петті, А. Сміт і Д. Рикардо писали про необхідність “витрат у людину”. Їхній ідейний послідовник -

основоположник неокласичної школи англійський економіст Альфред Маршалл писав: “Усі кошти, протягом багатьох років затрачувані на забезпечення масового доступу до більш високих ступіней освіти, з надлишком окупляться, якщо вони приведуть до появи ще одного Ньютона чи Дарвіна” [40]’.

Ріст витрат на освіту, крім гуманістичної спрямованості, має на меті облагородити й оптимізувати використання праці як фактора виробництва. Економісти-неокласики стверджують, що від екстенсивного типу державних витрат треба перейти до інтенсивного, більш раціонального, це дозволить скоротити потребу в дорогих факторах виробництва, а в підсумку - у гігантських державних витратах. А це дасть можливість знизити податковий тягар на підприємців і на все населення.

Проте і позиція неокласиків була піддана критиці. На відміну від неокласиків (чи, як їх іноді називають, ортодоксів) неоконсерватори у своїх концепціях на перше місце висунули не оптимізацію державних витрат, а їхнє безжалісне скорочення. Високе оподаткування, вважають вони, - це зазіхання на свободу особи. Особливої популярності неоконсерватори (Г. Стайн, А. Леффер, У. Фелкер, М. Фрідман, М. Вейденбаум та інші) набули наприкінці 70-х - початку 80-х рр.

Саме в цей період їхні ідеї стають також основою проведеної в США, та низці європейських країн економічної політики протягом наступних десятиліть. Основним гаслом неоконсерваторів стало “дерегулювання” - зменшення державного втручання в економіку поряд зі скороченням державних витрат. Проблема зниження прямих податків стала центральною у неоконсерваторів. Гасло зниження податкового тягара було узятє на озброєння відомими політиками 80-х років: під ним двічі ставала прем'єр-міністром Великої Британії Маргарет Тетчер.

Процес дерегулювання в країнах Заходу в 70-80-х рр. почався з приватизації державної власності. Як показали дослідження в США, ФРН, Австралії, Канаді і Швейцарії, державні підприємства в цих країнах на 10-

50% менш ефективні, чим приватні. Щорічно за рахунок платників податків цим підприємствам виплачувалися величезні дотації.

Неоконсерватори стверджують, що заохочувані кейнсіанцями гігантські державні витрати не приводять до поживлення в економіці навіть у короткостроковому плані. Зате збільшення державних витрат приводить до гігантського росту державного боргу. А це, на думку неоконсерваторів, підриває стимули до господарського розвитку в довгостроковому плані. Чим більше розмір державного боргу, тим більше потрібно зібрати податків, щоб виплачувати відсотки по цьому боргу власникам державних облігацій, тим більша армія рантьє, що ведуть паразитичний спосіб життя. Зростаючий випуск державних облігацій підсилює інфляційні процеси.

Виступаючи за скорочення державних витрат, сучасні неоконсерватори, на протигагу кейнсіанцям, особливу увагу приділяють пропозиції, а не попиту. Саме від обсягу пропозиції, запевняють вони, залежить і обсяг зайнятості і масштаби виробництва. Свою концепцію вони так і назвали: “економіка пропозиції”.

Звинувачуючи кейнсіанську доктрину в механістичності і формалізмі, у схильності до абстрактних формул, що ігнорують мотивацію людської діяльності, неоконсерватори на перший план висувають поведінку людей, мотиви мінливості їхніх вчинків, у тому числі у галузі економіки. “Економіка пропозиції приймає мотиви поведінки - внутрішні людські імпульси до поліпшення свого положення як вихідний пункт економічної діяльності і, що найважливіше - економічного росту... Один зі способів руйнування цього імпульсу, а разом з тим і росту - це оподаткування” [41]’.

Це, однак, не означає, що “теоретики пропозиції” скочуються до фіскального нігілізму, до повного заперечення необхідності стягування податків. Навпаки, вони стурбовані тим, щоб відшукати ту оптимальну податкову ставку, що спонукує людей заробляти гроші і яка створює режим

найбільшого сприяння для розвитку підприємництва.

Велику популярність отримали ідеї А. Леффера, який запропонував концепцію оподаткування, що графічно встановлює залежність податкових надходжень у бюджет від рівня податкових ставок. Ця концепція являє собою розвиток теорії пропозиції, на що вказує сам А. Леффер: “Теорія пропозиції - це по суті справи та галузь економічної теорії, що зосереджує увагу на самих особистих і самих приватних мотивах. Головна ідея полягає в тому, що люди працюють не для того, щоб платити податки. Працюючи, вони думають про те, що залишиться після сплати податків” [42].

А. Леффер графічно показує, що наповнюваність скарбниці залежить від того, наскільки правильно встановлений оптимальний розмір податкової ставки. Бюджет постраждає не тільки тоді, коли ця ставка занадто мала, але і тоді, коли вона надзвичайно завищена: ріст податкових ставок спочатку викликає ріст податкових надходжень. По досягненні максимуму цей ріст сповільнюється, а потім плавно уповільнення переходить у різке падіння бюджетних надходжень. При 100% податковій ставці, як і при нульовій, податкові надходження опускаються до нуля.

Це означає, що коли податкова ставка досягає граничного рівня, придушується підприємницька ініціатива, зникають стимули до розширення виробництва, падають доходи, пропоновані до оподаткування, тому що значна частина платників починає ухилятися від сплати податків і переходить у нелегальний і “тіньовий” бізнес.

Граничною (оптимальною) ставкою оподаткування А. Леффер вважає 30% величини доходів. Саме в 30% податкових границях збільшуються надходження в бюджет. Коли ж ставка підвищується до 40-50% від суми доходів, тоді ця ставка вже попадає в “заборонену зону” дії, що викликає скорочення заощаджень, незацікавленість в інвестуванні. Усе це поступово приводить до скорочення податкових надходжень.

Протилежний ефект викликає зниження податкової ставки. Доходи



держави збільшуються за рахунок розширення податкової бази, тому що зниження податку спонукає підприємців розширювати виробництво. Росте число платників податків, ростуть їхні доходи.

Така позиція ґрунтується на двоїстому характері ефектів від оподаткування. З одного боку, податки викликають ефект арифметичний. Арифметична залежність відображає фіскальне призначення податків (наповнення державної скарбниці), вона проста: чим вище податки, тим швидше поповнюється держбюджет. Економічний ефект спрямований у протилежну сторону: надмірно високі податки знижують обсяг виробництва й інвестицій. А це веде до зниження податкових надходжень. Збільшення податку за рахунок підвищення їх ставок, якщо взяти якісно цільний період часу, як показує досвід, не компенсує скорочення надходжень до державного бюджету через швидке скорочення доходів, що оподатковуються. Тому високі податки здійснюють стримуючий вплив на пропозиції праці та капіталу, що й було враховано при проведенні податкових реформ у багатьох країнах світу у 80-90-ті рр. ХХ ст. [43].

На думку теоретиків “економіки пропозиції”, реальний рівень оподаткування в 70-х р. значно перевищував оптимальну величину. Тому в 80-х р. у багатьох індустріально розвинутих країнах почалася реформа податкових систем з метою значного зменшення масштабів оподаткування підприємств, населення в цілому, а також ослаблення ступеня прогресивного оподаткування, що ущемляло верстви населення з високими доходами. Одночасно в ряді країн були скасовані податкові знижки, пільги і субсидії, якими раніше користувалися багато корпорацій. У той же період у цих країнах було скорочено багато соціальних програм.

Усі ці заходи були спрямовані на скорочення державних витрат і на боротьбу з інфляцією. Особливий внесок у цю справу вносять прихильники так званої школи монетаризму, найбільш яскравим представником якої є лауреат Нобелівської премії американський економіст Мілтон Фрідмен. Починаючи з 50-х р., у своїх працях він критикує кейнсіанські методи

державного регулювання, що приносили, на його думку, лише короткострокові успіхи, але одночасно завдавали довгостроковий збиток - руйнування монетарної (грошової) системи країни, ріст державних витрат, бюджетного дефіциту і державного боргу.

Основні постулати монетаризму виглядають таким чином: 1) гроші визначають розвиток виробництва, їхня кількість, що знаходиться в обігу, зміна їхньої кількості тісно пов'язані зі змінами в економічній активності і зі зміною цін; 2) попит на гроші відносно стабільний і має постійну тенденцію до зростання, тому що він визначається схильністю людей до заощадження готівки; 3) на відміну від попиту на гроші, пропозиція грошей характеризується нестабільністю через часті помилки урядових органів і кредитно-грошових інститутів [44].

Головна рекомендація М. Фрідмена в області господарської політики - це встановлення і ретельне збереження урядового контролю за грошовою масою в країні. Всі інші міри урядової політики повинні бути підпорядковані цій меті. Монетаристи стверджують, що сучасний рівень стану статистики, економічних знань у цілому дозволяє з достатньою точністю визначити в кількісному відношенні реальний і бажаний рівень пропозиції грошей у кожній країні. При цьому вони не виключають, а навпроти, пропонують у необхідних випадках "вкидати" в економіку додаткові маси грошей (для стимулювання попиту й активізації ділового життя). Але таке керування грошовою масою повинне проводитися з великою обережністю, носити "дискретний" характер, враховувати "часові лаги", тобто, проміжки часу від моменту "вливання" грошової маси до настання піка економічного підйому.

Монетаристи наполягають на принциповому неутручанні держави в усі сфери господарського життя, крім кредитно-грошової. Що стосується прямих податків, то вони виступають за їхнє зниження, особливо на корпорації і ті прошарки населення, що формують стійкий споживчий попит, що визначає, у свою чергу, стабільний попит на гроші.

Теорія монетаризму багато в чому є подібною з теорією пропозиції - представники і тієї, і іншої теорії головною метою економічної політики вважають боротьбу з інфляцією, довгостроковий господарський ріст в умовах бездефіцитного бюджету і зменшення (або повну ліквідацію) державного боргу. Успіхи, досягнуті в економічній політиці США, Англії, ФРН, інших держав, що входять до складу Європейських співтовариств або наближаються до участі у співпраці з Європейською спільнотою, у 90-х роках ХХ ст. (істотне зниження темпів інфляції, збалансований господарський ріст при зниженні рівня оподаткування, скорочення бюджетного дефіциту, зниження рівня безробіття), пов'язують з рекомендаціями неоконсерваторів і особливо монетаристів.

Однак у деяких інших країнах "монетарна модель" не виправдала надій, що покладалися на неї. Тому розробка нової більш ефективної і соціально спрямованої європейської економічної концепції взагалі і податкової, зокрема, ще продовжується [45]'.<sup>1</sup>

Звичайно, розробка концепцій оподаткування провадилася не лише на Заході [46]'. Проте, оскільки, як було показано вище, в основі формування європейського права знаходиться західна традиція, думається, саме викладені погляди західних науковців склали теоретичне підґрунтя оподаткування в ЄС.

### **1.3. Співвідношення «податкового планування», «уникнення оподаткування», «ухилення від оподаткування»**

Дослідження проблем співвідношення національного та міжнаціонального режиму оподаткування, змісту податкового планування є неможливим без проведення розмежування між такими механізмами як "податкове планування", "уникнення оподаткування" та "ухилення від оподаткування". Єдиним серед них є те, що вони виражають певне корегування податкового обов'язку, використовуються для характеристики

поведінки платника податків та зборів, яка пов'язана зі зменшенням сум податків та зборів, які підлягають сплаті.

Більш того, розмежування цих конструкцій дозволяє здійснити відмежування законних дій платників податків (податкове планування, уникнення оподаткування) від незаконних (ухилення від оподаткування, порушення податкового законодавства). На підставі цього формуються умови запровадження юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, закріплюється межа, за якою дії платників податків та зборів визначаються як порушення законодавчих норм, утворюються підстави для юридичної відповідальності. Вже виходячи з цього, і розробляється система засобів боротьби з протизаконними проявами податкового планування. Разом з тим, це на сьогодні ще орієнтири для подальшого розвитку законодавства та науки, бо адекватного відображення цього етапу розвитку суспільних відносин ще не відбулося, як у формі нормотворчості, так і у формі правозастосування.

Найбільш розроблені ці проблеми в англосаксонському праві, саме тому доцільно враховувати такі нароби та спиратися в тому числі і на термінологію, яка використовується для позначення понять, що досліджуються: податкове планування (tax planning), уникнення оподаткування (tax avoidance) та ухилення від оподаткування (tax evasion). Схожі поняття характерні для правового регулювання і в країнах континентального права: ухилення від оподаткування – у Франції (fraude fiscale); уникнення оподаткування – у Німеччині (Steuerhinterziehung vasion fiscale, Steuerumgehung) [47].

Доцільно послатися на уявлення щодо цих проблем Жан-Клода Голдсмита, який в свій час очолював комітет з податків Міжнародної спілки юристів у передмові до збірки "Уникнення оподаткування, ухилення від оподаткування", який провів досить детальний порівняльний аналіз оподаткування в деяких, найбільш індустріально розвинутих країнах світу. Він писав: "постійне ускладнення фіскального регулювання, пов'язане із

задоволенням відповідних потреб держав, змушує платників податків шукати шляхів послаблення зашморгу: один з цих шляхів – дурити систему, другий -грати з правилами, а третій – поставити себе у найкраще становище з можливих за законом. Перша лінія поведінки становить ухилення від оподаткування, друга – незаконне уникнення оподаткування, а третя – дозволене уникнення оподаткування" [48].

Як підсумок такого уявлення – розмежування поведінки в режимі співвідношення національного та міжнародного податкового регулювання за критерієм законності діяння – на законні діяння (податкове планування та уникнення оподаткування) та незаконні діяння (ухилення від оподаткування). Особливістю підходу західних дослідників є використання законності як критерію розмежування у дуже звуженому вигляді – наявності відповідної законодавчої норми, яка безпосередньо або опосередковано забороняє вчинення певних дій. Певну персоніфікацію такі дії набувають при законодавчому визначенні податкових правопорушень. Безумовно, в цьому випадку можна посилатися і на відповідні статті Кримінального кодексу України [49], і на законодавчі норми Кодексу про адміністративні правопорушення [50], але безумовно що переважну увагу при цьому необхідно приділяти саме податковому законодавству, яке регулює інституційну відповідальність. Перелік податкових правопорушень має досить визначений вигляд, та застосовується переважно у формі вичерпних переліків правопорушень (головним чином, це приховування або зменшення об'єкта оподаткування; несвоєчасна або неповна сплата податків та зборів, незаконне використання податкових пільг або свідоме подання недостовірних відомостей, неподання податкової звітності тощо).

Структура норми права передбачає наявність трьох складових – гіпотези, диспозиції та санкції. Гіпотеза містить опис тих життєвих обставин, за наявності яких слід застосовувати цю норму, диспозиція – міру належної поведінки при настанні умов гіпотези, а санкція – відповідальність за невиконання вимог диспозиції. При цьому, норми права

розповсюджуються на широке коло суб'єктів, але нормотворчий орган закріплює їх незалежно від бажання конкретної зобов'язаної особи. Отже, закріплюючи норми права, держава визначає юридичну відповідальність суб'єктів, незалежно від їх волі й бажання, тобто цей процес має примусовий характер. У галузі оподаткування держава таким чином захищає свою власність – централізовані грошові фонди, або ту частину приватних надходжень, що мають бути відчужені у формі податків, зборів або інших загальнообов'язкових платежів.

У ряді випадків підстави відповідальності диференціюють на нормативні й фактичні. При цьому як нормативні підстави виділяється певна сукупність правових норм, за якими встановлюється відповідальність у даній сфері відносин. Фактичними підставами юридичної відповідальності прийнято вважати безпосередньо скоєне правопорушення, тобто недодержання належної поведінки, закріпленої в диспозиції правової норми. На практиці ж діяння особи розглядається як правопорушення лише за умов попереднього надання такої конструкції відповідної правової форми. Іншими словами особа вчиняє правопорушення тільки в тому випадку, якщо її дії або бездіяльність визнається правопорушенням відповідною правовою нормою. Саме тому диференціація підстав відповідальності на нормативні й фактичні має характер теоретичної абстракції, адже їх розмежування можливо тільки у теоретичній моделі. За реальних умов без наявності нормативних підстав фактичні не можуть бути реалізовані [51].

Для настання юридичної відповідальності необхідною є наявність певних ознак. Так, відповідальність настає за умови вчинення винного, суспільно небезпечного діяння, яке передбачене законом. Склад правопорушення включає суб'єкт (особа, що вчинила діяння), об'єкт (суспільні відносини, на які посягала особа шляхом вчинення протиправного діяння), суб'єктивну сторону (психологічне відношення особи до скоєного – вина) та об'єктивну сторону (діяння у формі дії або бездіяльності). З метою аналізу податкового правопорушення потрібно

спочатку виокремити загальні ознаки, характерні для всіх видів правопорушень. Найбільш вагомими з них є суспільна небезпека діяння, протиправність, винна поведінка правопорушника та наявність міри відповідальності у правовій нормі.

Фактично правопорушення виражається у скоєнні людиною протиправного винного діяння. У цьому разі залежно від вимог законодавства правопорушення може проявлятися у двох формах: а) у протиправному здійсненні певних дій; б) у невжитті відповідних заходів у певній ситуації, коли вимога щодо цього передбачена законодавцем. Йдеться про активну й пасивну форму об'єктивної сторони правопорушення. Варто при цьому пам'ятати, що до правопорушення подібна поведінка може бути віднесена тільки за умови її суспільної небезпеки. При чому часто, але не завжди, це стосується наявності шкоди, заподіюючи яку правопорушник створює юридичну небезпеку або зловживає правом. А.Н. Матузов з цього приводу зазначає, що у цьому випадку протиправність є юридичним вираженням суспільної небезпеки діяння, його шкідливості для суспільства. Протиправне діяння стає правопорушенням тільки за умови вільного волевиявлення правопорушника, коли воно є винною поведінкою [52].

Податкове право є складним інститутом фінансового, тому перш ніж безпосередньо аналізувати податкову відповідальність доречно буде окреслити фінансову відповідальність у призмі особливостей цього інституту. При податково-правовому регулюванні фінансова відповідальність передбачає покарання платника податків за здійснення податкового правопорушення. Порядок та механізм реалізації накладення такої відповідальності встановлено фінансово-правовими нормами, а основна її мета полягає у реалізації суспільних інтересів по забезпеченню грошових надходжень у державний та місцеві бюджети.

Фінансова відповідальність є юридичною відповідальністю галузевого рівня. Отже, потрібно її чітко відрізнити хоча б від відповідальності у

суміжних з фінансовим галузях права. Так, часто фінансову відповідальність ототожнюють з адміністративною, але це не зовсім вірно. Справа в тому, що за скоєння податкових правопорушень може застосовуватися як фінансова, так і адміністративна відповідальність, та навіть обидві одночасно, тому що це різні галузеві різновиди юридичної відповідальності. При скоєнні фінансового правопорушення фінансова відповідальність відрізняється від адміністративної за рядом підстав. Перш за все, адміністративна відповідальність реалізується у грошовій формі, тоді як фінансові санкції значно ширше грошових. Крім того, вони розрізняються за суб'єктом відповідальності. Адміністративна відповідальність стосується виключно фізичних осіб, тоді як фінансові санкції можуть накладатися і на фізичних, і на юридичних осіб. Нарешті, фінансова відповідальність за податкові правопорушення заснована на податковому примусі, чого немає щодо адміністративної відповідальності.

За порушення податкового законодавства відповідальність реалізується шляхом стягнення всієї суми прихованого або заниженого загальнообов'язкового платежу в бюджет, штрафу або пені, яка встановлюється уповноваженим органом та стягується за затримку сплати податку, збору або іншого загальнообов'язкового платежу. При цьому потрібно наголосити, що пеня за своєю суттю є компенсацією втрат державного й іншого бюджетів у результаті недоодержання податкових надходжень у строк при затримці сплати податку, заснована на обов'язковому й примусовому характері податкових платежів. [53]. Саме тому її потрібно відрізнити від штрафів, що мають іншу правову природу.

У податково-правовому регулюванні як міра покарання платника податків за скоєне ним податкове правопорушення найчастіше виступає штраф. При цьому поняття штраф у податковому праві набуває певних специфічних рис. Це стосується пріоритету цілей, відповідно до яких встановлюється та чи інша санкція. Штрафи в податкових правовідносинах є одними із засобів примусу, проте частіше вони використовуються з метою



забезпечення виконання податкового обов'язку, виконують гарантуючу функцію. На відміну від штрафу пеня стягується незалежно від причин затримки податкового платежу й не звільняє платника від податкової відповідальності.

Український законодавець досі однозначно й чітко не врегулював питання щодо застосування санкцій за податкові правопорушення. Справа в тому, що у національному законодавстві з приводу податків і зборів дуже часто як синоніми використовуються поняття, між якими не можна ставити знак рівності. Йдеться про поняття «фінансова санкція», «податкова санкція», «штрафна санкція». По-перше, податкова санкція співвідноситься із фінансовою як видове та, відповідно, родове поняття. Обидва вони мають єдину правову природу та відрізняються одне від одного на рівні галузевого й інституціонального регулювання. По-друге, поняття «штрафна санкція» [54] за своєю природою є значно ширшим. З цих позицій незрозуміло, чому у законі, присвяченому основним питанням адміністрування податків при визначенні відповідальності за його порушення законодавець закріпив таку назву відповідної статті: «Штрафні санкції (штрафи)». На наш погляд, така назва не є вдалою, адже відбувається певне дублювання, підміна понять.

Встановлення факту ухилення від оподаткування є принциповим моментом при притягненні до відповідальності. Принциповим у цьому є наявність податкового обов'язку. Якщо при податковому плануванні та уникненні від оподаткування податковий обов'язок може не виникати взагалі і, відповідно, не буде ніяких порушень законодавства, то при ухиленні від оподаткування податковий обов'язок є, але він не виконується внаслідок порушення приписів законодавчих норм. Питання щодо встановлення межі між законними діями платників податків та зборів у режимі податкового планування та уникнення оподаткування є дуже складною і нині не закінченою справою. Спроба розмежувати ці проблеми наштовхується на труднощі при з'ясуванні, підставою чого з'явилося ненадходження коштів до бюджету – використання неточностей чинного

податкового законодавства, або суб'єктивним бажанням платника зменшити зобов'язання, яке було реалізоване з порушенням законодавчих норм. Перша така форма (*loopholes*) в податкових системах держав з розвинутою ринковою економікою нині пов'язується з реалізацією тактики уникнення оподаткування або неприйнятної оподаткування, тоді як друга пов'язується із змістом податкового планування.

Характеризуючи неприйнятне уникнення оподаткування, західні фахівці формують критерії розмежування дій, які здійснюються як у режимі пошуку законних підстав уникнення оподаткування, так і з порушеннями [55]. Прикладом визначення діянь з уникнення оподаткування є практика Нової Зеландії, де розрізняють пом'якшення оподаткування та уникнення оподаткування. У першому випадку йдеться про отримання податкової "вигоди" не від певної "схеми", а через зменшення оподаткованого доходу, який визнається платником податків (або через здійснення певних реальних витрат). У той же час уникнення оподаткування – це завжди уникнення чи мінімізація власних податкових зобов'язань за допомогою певної "схеми", яка включає суто формальне здійснення певних витрат чи проведення інших операцій, які дозволяють легально зменшити податкові зобов'язання або уникнути їх і, таким чином, суперечить меті законодавця [56]. Цікавим щодо такої ситуації є уточнення Лорда Темплмана, який у справі *IRC v. Challenge Corporation Ltd.* (1987 року) зазначав, що "у схемі уникнення оподаткування фінансовий стан платника податків залишається незмінним (за винятком витрат на розробку та впровадження самої схеми), натомість за допомогою такої схеми платник податків бажає отримати податкову вигоду, не зазнавши того зменшення доходу, втрати чи витрат, яких зазнають інші платники податків, і які повинен, за задумом Парламенту, зазнавати будь-який платник податків, щоб мати право на зменшення власних податкових зобов'язань" [57].

Основною ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчої норми, яка протирічить інтересу законодавця, який

втілює його у податковій нормі. При цьому постає дослідження ще деяких напрямків. По-перше, чітко з'ясування мети відповідного законодавчого акта з оподаткування. При цьому з'ясування мети податкового законодавчого акта пов'язується не з вузько текстуальним аналізом змісту акта, а співставленням його з економічною та податковою політикою держави. В деяких випадках застосовується тлумачення за аналогією.

У контексті відповідальності платника податків важливо зазначити, що доведення наявності умислу платника податків на скоєння протиправних дій, обхід цілей, що містяться у чинному законодавстві. В іншому випадку на базі відповідних критеріїв доводиться, що поведінка платника спрямована на обхід "духу" закону. Такі критерії закріплені у відповідних судових доктринах та законодавчих положеннях. Стосовно цього існує декілька судових доктрин Сполучених Штатів Америки, які представляють основні напрямки відповідного аналізу діянь платника податків, прийняті у світовій практиці:

а) доктрина "сутність над формою" (substance over form), яка виходить із переваги відносин, що реально реалізуються між сторонами над зовнішньої формою, в якій ці відносини реалізуються. В Європі тотожною є судова доктрина та законодавчо закріплене положення про заборону "зловживання правом";

б) доктрина "ділової цілі" (business purpose), яка базується на тому, що є відсутньою законна сила в діях платників податків та зборів, які, хоча і мають форму законних, але вся мета їх поведінки зводиться виключно до уникнення оподаткування;

в) доктрина "правочину по кроках" (step transaction) виходить з того, що усі складові операції, які утворюють певний правочин між сторонами, спрямовані виключно на відповідність кожної операції та правочину в цілому досягненню неприйнятної уникнення оподаткування. У випадку, якщо перше чи друге підпадає під це, то такий правочин у цілому визнається недійсним.

Підсумовуючи це, логічно виділити два типи критеріїв при диференціації дій щодо уникнення оподаткування:

- 1) наявність дефекту форми (або штучності), що виражається в неузгодженості кінцевої мети операції із засобами її досягнення;
- 2) спрямованість умислу на обхід меті законодавця, який регулює даний тип суспільних відносин. Особливістю цього критерію є дуже складне ведення того, що у відповідних діях платник податків керувався виключно або переважно наміром уникнути оподаткування.

Розглядаючи проблему розмежування податкового планування та уникнення оподаткування, треба мати на увазі комплексний характер такого явища, що обумовлюється як позаправовими, так і правовими підставами. До перших із них належить негативна економічна та моральна оцінка такого роду дій платника податку, які формально відповідають припису законодавчої норми, але суперечать меті оподаткування, негативно впливають на економічну поведінку індивідів, співвідношення інтересів держави та інших суб'єктів, що беруть участь в оподаткуванні, призводить до втрат надходжень до бюджетних доходів. Така поведінка розглядається економічно недоцільною, тому що призводить до порушення принципу соціальної справедливості та рівності осіб. Одночасно з цим, це сприяє поширенню таких негативних економічних і соціальних явищ, коли людина, яка користується послугами держави, уникає сплати податків та зборів тощо.

Певною формою узагальнення негативного впливу уникнення оподаткування, з точки зору економіки та моралі, є перелік його результатів, сформульований австралійським дослідником цього явища Джефрі Вейнсаймером [58]:

- а) недонадходження запланованих податкових платежів;
- б) перерозподіл коштів у сфері діяльності, в яких надаються податкові пільги;

- в) витрата додаткових коштів платників податків на боротьбу з (неприйнятним) уникненням оподаткування;
- г) неправильний розподіл статків у суспільстві (оскільки не всі платники податків мають рівну можливість уникати оподаткування);
- д) розвиток феномену "безбілетника";
- е) порушення принципу справедливості в оподаткуванні;
- ж) зниження стандартів ділової етики.

Незважаючи на те, що право виступає різновидом соціального регуляторного механізму, його дія характеризується об'єктивною обмеженістю застосування правового впливу на регулювання виключно всіх суспільних відносин у сфері оподаткування. Це пов'язується з певними труднощами при формулюванні однозначних правових приписів, якими необхідно упорядкувати поведінку учасників податкових відносин. З одного боку, вони повинні бути достатньо абстрактними, мати найпоширеніший вплив на необмежену кількість учасників, забезпечити можливість їх успішного застосування до якнайширшого кола однорідних за своєю природою суспільних відносин. У цьому випадку за відсутності спеціальних правових механізмів протидії, платники податків можуть проводити операції, що з формальної точки зору будуть відповідати усім правовим приписам, хоча й використовуватимуться з метою, яка не буде збігатися з призначенням, спрямованістю відповідного нормативно-правового акта, реалізацією інтересів держави – отримання належної суми податків, зборів (обов'язкових платежів).

Така ситуація пов'язується з комплексним впливом на регулювання відносин декількох галузей законодавства. Наприклад, перехід права власності на майно пов'язується з виникненням доходу у тієї чи іншої особи. Держава зацікавлена в тому, щоб такий перехід здійснювався якомога прозоріше з метою виявлення коштів (доходу, прибутку), на базі яких і буде сформований податковий обов'язок. Але замість продажу майна, який породжує виникнення податкових зобов'язань з податку на прибуток у

продавця майна, майно може переходити у режимі фінансового лізингу. Це призведе до того, що сам такий перехід не буде пов'язаний з виникненням обов'язку із сплати податку на прибуток, а пізніший продаж цього майна лізингоодержувачеві буде здійснюватись за залишковою вартістю. Остання буде значно менша, що і обумовить зменшений податковий обов'язок з податку на прибуток і, відповідно, зменшені надходження від цього податку до бюджету. Показово, що в Україні внаслідок законодавчого обмеження кола осіб, які можуть надавати кредити, досить специфічний податковий режим "фінансового кредиту" [59], який обмежує можливість такої передачі коштів. Більше того, цей механізм має комплексний податковий характер і стосується низки податків: податку на прибуток, податку на додану вартість. За допомогою такої схеми можна уникнути також і податкових зобов'язань з податку на додану вартість за умови, що лізингодавець є резидентом [60].

Впливаючи на поведінку широкого кола осіб, маючи узагальнюючий характер, припис правової норми має бути досить предметним. Незважаючи на певний тиск у цьому питанні моральних оцінок на право, останнє має працювати за власною логікою та принципами побудови, і не завжди здатне використовувати чи адаптувати оціночні категорії, що не відповідають вимогам до формулювання правових приписів та їх застосування. Тому зрозумілою є складність однозначного правового врегулювання відповідного питання, виділення діянь з уникнення оподаткування з інших законних діянь платника податків. Справа в тому, що реальні цілі, справжня мета дуже часто не збігається із намірами законодавця та існує на рівні свідомості індивіда. В той же час доведення її існування потребує складної аргументації на основі абстрактних правових приписів.

Серед сучасних дослідників немає єдності у питанні співставлення та розмежування юридичних категорій "податкове планування" та "уникнення оподаткування". На думку багатьох західних вчених, це два різні поняття, які не перетинаються і розташовані на одній прямій від протизаконного

ухилення від оподаткування до цілковито законного податкового планування [61]. При цьому уникнення оподаткування як суперечливий вид поведінки, який хоч формально і не порушує закон, проте часто йде на певне зловживання недосконалістю останнього, знаходиться посередині. Деякі дослідники навіть говорять про можливість поділу уникнення оподаткування на дві групи - прийнятне і неприйнятне, з яких перша належить до податкового планування, а друга швидше належить до ухилення від оподаткування [62].

Розвиваючи цю тезу дехто з дослідників зазначає, якщо прийнятне уникнення оподаткування та неприйнятне уникнення оподаткування є взаємовиключними поняттями, то неприйнятне уникнення оподаткування та ухилення від оподаткування такими не є: за певних обставин дії платника податків можуть відповідати обом поняттям. Наприклад, платник податків внаслідок сумнівної "схеми", здійснення якої є уникненням оподаткування, впевнений в своїй правоті не декларує у податкових органах відповідний дохід, що вже відповідає об'єктивній стороні ухилення від оподаткування [63].

Іншим міркуванням з приводу співвідношення уникнення оподаткування та податкового планування є те, що історично саме питання розмежування двох понять постало після тривалого бінарного поділу поведінки платника податків зі зменшення податкових зобов'язань на законне податкове планування (а в країнах англосаксонського права історично така поведінка позначалася юридичним терміном "уникнення оподаткування") та незаконне ухилення від оподаткування. Вже пізніше в світі, зокрема в країнах англосаксонського права, почали ділити увесь масив діянь, позначених родовим терміном "уникнення оподаткування", на прийнятне та неприйнятне. З цих позицій, неприйнятне уникнення оподаткування є фактично частиною податкового планування, а не однопорядковим з ним поняттям.

Згідно із оголошеним планом запровадження загального законодавчого правила по боротьбі з уникненням оподаткування (GAAR - General Anti-Avoidance Rule), в ньому подається детальне визначення уникнення оподаткування, а прийнятне податкове планування визначається як виняток з першої категорії [64]. Нині результати розробки цієї проблематики дозволяють говорити про можливість виділення у межах правомірної поведінки платника податків, що позначається категорією "податкове планування", групи сумнівних (заперечних) діянь, які охоплюються поняттям "уникнення оподаткування (неприйнятне)". Це доцільно робити з таких міркувань. Визнання уникнення оподаткування однопорядковою з податковим плануванням категорією з необхідністю поставило б питання про визначення правового статусу останнього поруч з такими категоріями як "законне податкове планування" та "незаконне ухилення від оподаткування", тобто визначення законності чи незаконності відповідних діянь платника податків, що з урахуванням сучасної розробки цього питання є вкрай проблематичним.

Крім того, така категоричність оцінки могла б, з одного боку, суттєво порушити принцип стабільності податків (зокрема, здатності платника податків передбачити наслідки власних дій у сфері оподаткування), а з іншого – взагалі загостило б питання законності самого розподілу правомірної поведінки платника податків на прийнятну та неприйнятну.

Суттєвими перевагами визнання уникнення оподаткування (неприйнятного) частиною податкового планування, є, по-перше, збереження загальної презумпції правомірності дій платника податків із законного уникнення / мінімізації податкових зобов'язань; по-друге, фактичне визнання правомірності змагальності у сфері оподаткування між державою та особою у межах діянь, не заборонених чинним податковим законодавством; по-третє, збереження обов'язку доведення неправомірності діянь платника податків з уникненням неприйнятного оподаткування за податковими органами.



#### 1.4. Класифікація ухилень від сплати податків

Без урахування особливостей ухилення від сплати податків не можна здійснити аналіз способів ухилень від сплати податків, а також розглянути питання класифікації ухилень від сплати податків.

При розкритті змісту правопорушення особливу роль слід відвести способу скоєння правопорушення. Як вважає М.І. Панов, “з об’єктивного боку спосіб скоєння злочину являє собою певний порядок, метод, послідовність рухів та прийомів, які застосовуються особою в процесі здійснення суспільно небезпечних посягань на суспільні відносини, що охороняються законом” [65]. На думку В.В. Лисенка “спосіб вчинення ухилень від сплати податків являє собою систему (сукупність) дій, прийомів, операцій, що виконуються злочинцями і мають на меті досягнення визначеного результату (одержання матеріальної вигоди)” [66, с.26]. Цілком слушними є висновки А.Є. Гутника щодо актуальності проблеми вивчення способів ухилень від сплати податків. Він вважає, що “аналіз способу злочинних дій при здійсненні правопорушень та отримана при цьому інформація відіграють основну роль в загальнопрофілактичній діяльності, у тому числі на законодавчому рівні – внесенні відповідних змін у чинне законодавство у сфері оподаткування” [67, с.12].

У літературі розглядається дві категорії “спосіб ухилення від сплати податків” і “спосіб приховування об’єктів оподаткування”. Спочатку вчені-правознавці розділяли ці дві категорії, а зараз їх об’єднують, включаючи приховування до складу трьох напрямків ухилення від сплати податків: неподання податкових накладних, декларацій; приховування об’єктів оподаткування; заниження об’єктів оподаткування [68]. Крім того, в праві зустрічаються поняття “спосіб приховування ухилень від сплати податків”

За визначенням В.В. Лисенка “спосіб приховання ухилень від сплати податків – це сукупність (система) дій, виконуваних з метою невиявлення злочину і його наслідків, а також з метою уникнути відповідальності” [69, с.28].

У чому ж принципова різниця між способом ухилення від сплати податків і способом приховання ухилень від сплати податків? Чи є друге поняття частиною першого? вважаємо, що спосіб приховання умисного ухилення від сплати податків – це протиправна діяльність, направлена на маскування вже скоєного злочину, тобто це категорія кримінального права.

У статті 148-2 КК України в редакції закону від 28.01.94 р. способи ухилення від сплати податків були безпосередньо зазначені в диспозиції її частини першої: умисне неподання податкових декларацій та розрахунків; приховування; заниження об’єктів оподаткування. У статті 148-2 КК України від 05.02.97 р. способи такого ухилення взагалі не вказані. В.В. Лисенко формулює 32 способи ухилень від сплати податків без їхньої класифікації [69]. П. Мельник, С. Новикова та Г. Самілик нараховують 40 способів ухилень від сплати податків також без усякої класифікації [69]. С.В. Александров, М.П. Кучерявенко класифікують податкові правопорушення за чотирма критеріями: залежно від об’єкта; напрямку діянь; характеру санкцій; ступеня суспільної небезпеки [70].

П. Гега і Л. Доля у навчальному посібнику “Основи податкового права” способи ухилень від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів об’єднують у шість основних груп: ненадання документів, пов’язаних з нарахуванням податків; заниження сум податків; приховування об’єктів оподаткування; заниження об’єктів оподаткування; неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб; приховування втрати підстав для пільг щодо оподаткування або неповідомлення про них [71].

В. Буряковський, В. Кармазін, С. Каламбет та О. Водолазька пропонують систематизувати способи ухилення від сплати податків за п’ятьма групами [72]. Власну класифікацію способів ухилень від сплати податків подає Д.І. Голосніченко [73].

А.Є. Гутник у монографії “Попередження податковою міліцією ухилень від сплати податків” надає кримінологічну характеристику способів ухилень від сплати податків і розглядає 22 способи ухилення від сплати податків [74].

На нашу думку, класифікацію ухилень від сплати податків як правопорушень можна розширити та здійснити за такими ознаками: 1) наявність умислу; 2) макро- та мікрорівнева ознака; 3) повнота системи оподаткування; 4) обсяги ухилень; 5) галузь господарювання; 6) механізм виявлення; 7) повторюваність; 8) розміри податків, які недонадійшли до бюджету; 9) види податків; 10) кількісна ознака; 11) наявність фактів приховування ухилень; 12) характер дій; 13) ділянки обліку, у яких знайшли відображення ухилення від сплати податків; 14) вид відповідальності; 15) статус суб’єктів правопорушення; 16) легальність діяльності; 17) ступінь латентності; 18) способи здійснення;

Першою ознакою класифікації названо наявність умислу. Залежно від того, чи має місце умисел, ухилення від сплати податків розподіляються на злочини та правопорушення.

За макро- та мікрорівневою ознакою ухилення від сплати податків класифікуються як ухилення у сферах: а) великого та б) малого підприємництва.

Відповідно до законодавства України система оподаткування може бути повною чи спрощеною. Відповідно до цього ухилення від сплати податків можуть здійснюватися: а) у системі повного та б) у сфері обмеженого оподаткування.

За обсягами будемо розрізняти повну та часткову несплату податку.

За галузевою ознакою ухилення від сплати податків класифікуються як ухилення у кредитно-фінансовій сфері; у торгівлі; у сфері виробництва та реалізації підакцизних товарів тощо.

Механізм виявлення ухилень пов’язаний з процесами їх виявлення. Будемо розрізняти ухилення, виявлені контролюючими органами та виявлені самостійно платником податків.

Повторюваність ухилень дозволяє відділити ухилення, вчинене вперше, від повторного ухилення.

За видом податку класифікуємо ухилення: від сплати податку на додану вартість, від сплати податку на прибуток підприємств тощо.

За кількісною ознакою можна виділити ухилення від сплати одного податку та кількох податків, вчинене платником за певний податковий період.

Наявність фактів приховування ухилень дозволяє розмежовувати приховані та неприховані ухилення від сплати податків.

За характером дій можна виділити ухилення як: а) непредставлення фінансово-господарських документів і декларацій; б) невідображення у звітних документах об'єктів оподаткування; в) заниження в документах бази оподаткування; г) відсутність достовірного обліку за оподатковуваними показниками; д) неправомірне використання податкових пільг тощо.

За ділянками обліку, у яких знайшли відображення ухилення від сплати податків, такі ухилення класифікуються як відображені: а) у первинному; б) у журнально-ордерному та в) у податковому обліку.

Ознака “за видом відповідальності” ділить ухилення від сплати податків відповідно характеру застосовуваних санкцій.

За статусом суб'єктів ухилення від сплати податків, розподіляються на ті, що вчинені: а) платниками податків; б) службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності; в) групою осіб за попередньою змовою; г) особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків.

За принципом легальності можна виділити ухилення від сплати податків при здійсненні легальної господарської діяльності та ухилення через тінізацію діяльності.

За ступенем латентності ухилення від сплати податків можна розподілити на латентні та виявлені ухилення.

Найбільш складною ознакою класифікації є розподіл ухилень за методами та способами (схемами) здійснення.

Охарактеризуємо деякі принципи запропонованої автором класифікації.

Один з найважливіших з них, введений автором, виходячи з аналізу практики – це принцип легальної діяльності. З практичного погляду всі ухилення від сплати податків за таким принципом умовно можна поділити на дві групи:

1. ухилення від сплати податків шляхом тінізації діяльності.
2. ухилення від сплати податків з легальної діяльності.

Ухилення першої групи характерні для підприємств, які здійснюючи свою діяльність повністю або частково в “тіньовій” економіці, не сплачують податки. Друга група ухилень стосується підприємств, які працюють легально, але не виконують своїх зобов’язань по сплаті податків перед державою.

Необхідно відмітити, що всі країни світу стикаються з проблемою несплати податків нелегальним (“тіньовим”) бізнесом, у якому ухилення від оподаткування здійснюється через: недекларування легального виробництва товарів та послуг; виробництво товарів та послуг, заборонених законом; приховування доходу в натуральній формі.

У розвинених країнах нелегальний бізнес посідає помітне місце у виробництві валового національного продукту. Його обсяг у різні роки становить від 5 до 12%, хоча в Італії обсяги “тіньового” бізнесу сягають 25-33% валового продукту. У деяких латиноамериканських країнах питома вага такого бізнесу доходить до 30%. Цей показник вважається критичною межею, яка свідчить про набуття всією економікою “тіньового” характеру, при цьому “тіньова” економіка воліє не воювати з державою, а контролювати органи державної влади. У деяких африканських країнах “тіньовий” сектор економіки становить близько 50%.

В Україні розмір тіньового сектору економіки сягає 40%, хоча ряд аналітиків збільшують його до 50-60%, підкреслюючи, що через такий великий відсоток “тінізації” економіки у 1997 році державний бюджет втратив понад 7 млрд грн. доходів. На думку багатьох експертів, тіньова економіка в Україні сформувалась практично в 1994 році, і значна частина населення України була втягнута в “тіньовий” сектор економіки: через приватизацію підприємств, “човникову”, вуличну торгівлю та інші види діяльності, які давали змогу приховувати доходи від держави. За даними Даніеля Кауфмана (Світовий банк),

в Україні, як мінімум, 200 млн дол. США минає канали легальної економіки. Крім того, за різними оцінками, поза межами легальної економіки перебуває в обігу приблизно 7-10 млрд дол. США.

## РОЗДІЛ 2.

### МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ В БОРОТБІ З УХИЛЯННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

#### 2.1. Організаційно-правовий механізм співробітництва держав в боротьбі з ухилянням від сплати податків

Фінансовий комітет Ліги Націй в 1922 р. висунув пропозицію щодо створення групи чиновників податкових відомств високого рівня (від Бельгії, Великобританії, Італії, Нідерландів, Франції, Чехословаччини, Швейцарії) для вивчення адміністративних і практичних аспектів міжнародного подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків. В 1925 р. до групи увійшли також представники Аргентини, Венесуели, Німеччини, Польщі, Японії, а в 1927 р. – представник США [75].

О. Коннов зазначає, що протягом 1923–1927 років група спромоглась розробити наступні модельні двосторонні конвенції:

- 1) Конвенція про усунення подвійного оподаткування в сфері прямих податків (податків на доходи і майно);
- 2) Конвенція про усунення подвійного оподаткування податками на спадщину;
- 3) Конвенція про надання адміністративної допомоги з податкових питань;
- 4) Конвенція про надання правової допомоги при стягненні податків [76, с. 44].

В контексті економічної кризи, яка поступово набирала обертів у тогочасному світі, стає зрозумілою і причина того, чому розроблювані проекти були спрямовані виключно на двосторонню співпрацю. Це мало стати першим етапом розбудови міжнародної системи правового регулювання відносин у сфері оподаткування, що мали транскордонний характер. Свідченням цього є Резолюція № 6 VIII Конгресу Міжнародної

торгової палати (м. Париж, 21–29 червня 1935 р.), де зазначалось наступне: “... в достатньо близькому майбутньому обставини дозволять дійти до укладення об’ємних багатосторонніх конвенцій, яким їх характер спільності надасть більше ефективності” [77, с. 189]. Ці проекти, разом з коментарями до них та запрошенням до їх обговорення, були розіслані різним державам, незалежно від того, чи були вони членами Ліги Націй чи ні. На зустрічі в жовтні 1928 р. були присутні представники 27 країн: 11 – з числа країн, які брали безпосередню участь у розробці проектів і 16 – від інших членів міжнародної спільноти (Австрія, Болгарія, Греція, Данциг, Естонія, Ірландська незалежна держава, Іспанія, Китай, Латвія, Норвегія, Південна Африка, Румунія, СРСР, Угорщина і Швеція).

У другій половині ХХ ст. відчутну роль у розвитку міжнародного співробітництва в сфері оподаткування відігравали і галузеві організації, до яких, в першу чергу, належать організації з обмеженим членством. Серед останніх В. МакКлоскі (W. McCloskey) виділяє такі [78, р. 11]:

- Асоціація податкових відомств країн Співдружності;
- Африканська асоціація податкових відомств;
- Дослідницька група азійського податкового управління та наукових розробок (Study Group on Asian Tax Administration and Research) (далі – SGATAR);
- Карибська організація податкових керівників;
- Тихоокеанська асоціація податкових відомств;
- CIAT;
- **CRIDAF**;
- IOTA.

Надамо їх узагальнену характеристику на прикладі CIAT, яка була заснована ще в 1967 р. та яка досягла значних успіхів у налагодженні ефективного співробітництва держав-членів.

Основною метою CIAT згідно ст. 2 Статуту є сприяння розвитку співпраці між державами-членами, підтримка їх в частині вдосконалення



національних податкових відомств на основі висловлюваних ними потреб. З цією метою, СІАТ спрямовує свою діяльність на:

- формування сприятливого середовища між країнами-членами для взаємодії та підтримки один одного;
- розвиток співробітництва між країнами-членами, переважно в прагненні добровільного узгодження вимог обов'язку сплати податку та протидії ухиленню і уникненню оподаткування або інших форм порушення вимог обов'язку сплати податку, а також здійснення аналізу проблем міжнародного подвійного оподаткування;
- стимулювання і проведення досліджень щодо податкових систем і податкових відомств, а також сприяння постійному поширенню важливої інформації та практики обміну ідеями і досвідом через зібрання, технічні конференції, семінари, публікації та інші прийнятні способи;
- розвиток програм спеціалізованої технічної підтримки відповідно до окремих потреб і інтересів держав-членів через діяльність в сфері технічної співпраці СІАТ, постійний обмін кадрами, координацію запитів технічних експертів та інші належні заходи;
- співробітництво з іншими організаціями, якщо воно містить інтерес для СІАТ;
- укладення угод, включно з угодами з державою перебування, з державами-членами, що можуть надавати СІАТ режим, яким користуються міжнародні організації з відповідними привілеями, імунитетами та відповідальністю за дії співробітників відповідно до стандартів міжнародного права [79, р. 4].

## **2.2. Нормативно-правовий механізм співробітництва держав в боротьбі з ухилянням від сплати податків**

В. Козлов слушно зазначає, що міжнародні договори, спрямовані на регулювання податкових відносин, на даний час є головним джерелом вирішення проблем, що виникають під час оподаткування операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, на міждержавному рівні. Основними причинами, які обумовлюють їх активне використання, є наступні: 1) бажання держав забезпечити максимально сприятливі (податкові) умови і тим самим зміцнити конкурентні позиції власних компаній, які діють в інших державах; 2) прагнення обмежити зростання ухилення від сплати податків і “мінімізувати” бюджетні втрати з цієї причини [80, с. 507].

На думку К.Г. Борисова основними цілями міжнародних податкових договорів є: 1) врегулювання подвійного оподаткування; 2) захист інтересів вітчизняних господарюючих суб'єктів власності, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність в інших державах; 3) боротьба з ухиленням від оподаткування; 4) розробка процедур врегулювання спірних питань [81, с. 44–45].

Цю точку зору поділяє і Л.Л. Лазебник [82, с. 262]. Спрощений перелік цілей у порівнянні з наведеним пропонує Ж.Ж. Мелдешов: 1) вирішення проблеми подвійного оподаткування; 2) захист власних платників податків в інших державах від збільшеного, у порівнянні з місцевими платниками, оподаткування – податкової дискримінації; 3) створення спеціального регламенту для вирішення спірних ситуацій, які виникають між платником податків і іншою державою [83, с. 27].

На думку Козлова В.А. саме перший підхід є більш обґрунтованим, оскільки “податкові власті багатьох держав нині зіштовхуються не лише з проблемою розподілу між собою податкових надходжень від оподаткування доходів від діяльності, що здійснюється на території декількох держав, але і з більш складною проблемою виявлення дійсних розмірів цих доходів” [84,

с. 507]. Як наслідок, це призводить до формування потреби у створенні адекватного договірної механізму обміну податковою інформацією між фіскальними відомствами, а також у розробці норм щодо протидії неналежному використанню положень міжнародних договорів з питань оподаткування.

Ст. 26 “Обмін інформацією” Типової конвенції ООН повторює ст. 26 Типової конвенції ОЕСР з внесенням трьох істотних змін до п. 1, а саме: 1) включенням фрази “зокрема, для попередження шахрайства чи ухилення від таких податків” до першого речення; 2) включенням фрази “тим не менше, якщо інформація з самого початку вважається закритою в державі, яка передає її” до четвертого речення; 3) включенням нового шостого речення щодо розробки під час консультацій відповідних умов, способів і методів, які сприятимуть підвищенню ефективності обміну інформацією. Крім того, у ст. 26 Типової конвенції ОЕСР розширено сферу обміну податковою інформацією за рахунок використання словосполучення у п. 1 “стосовно податків будь-якого роду і виду, що стягуються від імені Договірних держав чи від імені їх адміністративно-територіальних утворень чи місцевих органів влади” та заміни слова “необхідної” на словосполучення “яка може бути корисною”. Фахівці ОЕСР також доповнили ст. 26 новими пунктами 4 та 5, зміст яких не знайшов відображення у Типовій конвенції ООН: 1) у п. 4 вказується на обов’язок Договірної держави надати інформацію у відповідь на запит іншої сторони, навіть якщо вона не має зацікавленості у такій інформації у власних податкових цілях; 2) у п. 5 зазначається, що не можуть бути єдиною підставою для відмови у наданні податкової інформації у відповідь на запит іншої Договірної держави обставини, в яких така інформація зберігається банком, іншою фінансовою установою, користувачем чи особою, яка діє як агент чи довірена особа, або через те, що така інформація має відношення до інтересів власності особи.

Аналіз викладених відмінностей у підходах Типової конвенції ООН і Типової конвенції ОЕСР дозволяє виокремити ті з них, які надають переваги країнам, що розвиваються і, відповідно, є імпортерами капіталу, перед розвиненими державами – експортерами капіталу у сфері оподаткування.

1. Використання ширшого розуміння поняття “постійне представництво” за рахунок доповнення його новими видами діяльності створює у державі джерела можливість розширення податкової бази, що, в свою чергу, сприяє збільшенню доходів відповідних бюджетів такої держави;

2. Принцип “витагнутої руки” доповнюється правилом тяжіння, яке дозволяє обкладати підприємство, що здійснює діяльність через постійне представництво в державі джерела, податком на прибуток від господарської діяльності у такій державі. Такий прибуток виникає за правочинами, що здійснюються за межами постійного представництва. Якщо в силу дії правила тяжіння прибуток підприємства, за виключенням безпосередньо віднесеного до постійного представництва, може оподатковуватись у державі джерела, то він повинен визначатись у порядку, аналогічному тому, що використовується для оподаткування прибутку постійного представництва [**Ошибка! Закладка не определена.**, с. 93];

3. Запроваджено обмеження щодо використання права постійного представництва на вирахування витрат, понесених в інтересах підприємницької діяльності, включно з управлінськими і загальними адміністративними витратами, або в державі, де знаходиться постійне представництво, або в іншому місці. Такий крок надає державі перебування постійного представництва можливість уникнення зменшення податкової бази;

4. Використання альтернативного варіанту оподаткування доходів від морських перевезень надає таке право з певними обмеженнями державі, в якій постійно здійснюється відповідна діяльність;

5. Збільшення частки від загальної суми дивідендів, яка може оподатковуватись в країні джерела і виплачується нерезидентам, надає такій державі можливість збільшення суми податкових надходжень;

6. Використання правила тяжіння поряд з принципом витягнутої руки при визначенні виключень з загального правила щодо оподаткування процентів, що виплачуються нерезидентам, теж надає державі джерела можливість розширення податкової бази. Те ж саме стосується виключень зі сфери дії загальних правил оподаткування роялті;

7. Встановлено, що роялті можуть підлягати оподаткуванню не лише в державі резидентства, але і в державі їх джерела. Крім того, саме поняття “роялті” розширене за рахунок включення до нього платежів за використання чи надання права на використання промислового, комерційного чи наукового обладнання;

8. Державі джерела приросту від відчуження акцій акціонерного капіталу компанії чи частки участі в товаристві, трасті або ж майновому фонді, майно яких прямо чи опосередковано включає в основному нерухомість, яка знаходиться в одній з договірних держав, надається право на їх оподаткування;

9. Режим оподаткування директорських винагород, які виплачуються нерезидентам, поширено і на оподаткування винагород вищих посадових осіб компаній. Це дозволяє державі резидентства компанії отримати додаткові податкові надходження;

10. Альтернативні варіанти оподаткування пенсій та виплат щодо соціального страхування надають державі джерела обмежене право здійснювати оподаткування таких виплат;

11. За державою джерела при оподаткуванні інших видів доходу, аніж згадані у тексті Типової конвенції ООН, також визнається право на оподаткування такого доходу;

12. Окремі переваги можуть бути досягнуті, на думку авторів Типової конвенції ООН, в процесі двосторонніх перемовин, зокрема, щодо

оподаткування капіталу, дивідендів, процентів. Також, оскільки для країн, що розвиваються, важливо забезпечити ефективність заходів стимулювання за допомогою податків у зв'язку з оподаткуванням в державах-експортерах капіталу, то такі держави можуть досягнути цього за рахунок запровадження положення або про звільнення, або про залік “заощадженого податку” [85, с. 252].

На думку І.А. Ларютіної недоліками обох моделей:

- по-перше, широке використання відсильних до національного законодавства норм при формулюванні ключових термінів,
- по-друге, відсутність конкретних правил щодо того, яким чином повинно здійснюватись кредитування чи звільнення при застосуванні відповідних методів уникнення подвійного оподаткування [86, с. 105–107].

Наприклад, тлумачення терміну “183 дня” для визначення статусу платника податків (резидент чи нерезидент) за національним законодавством Російської Федерації є досить проблематичним, оскільки “в жодному нормативному чи ненормативному акті про податки тлумачення терміну “183 дні” чи поняття “день” не наведено” [87, с. 383].

На думку Б. Костерса, доволі сумнівною є і доцільність видалення підпункту “с” п. 1 ст. 14 Типової конвенції ООН, яка у редакції 1980 року передбачала у цьому підпункті наявність третього альтернативного критерію щодо максимальної суми винагороди. Відповідність будь-якому з них надавала державі джерела право оподатковувати податком дохід, отриманий від надання незалежних особистих послуг резидентом іншої договірної держави. Основним аргументом на користь видалення цього підпункту став негативний вплив інфляції на відповідний критерій, проте цього можна було б уникнути за допомогою закріплення положення про можливість коригування розміру максимальної суми такої винагороди за згодою компетентних органів договірних держав у випадку виникнення об’єктивної необхідності [88, р. 8].

Деякі автори, такі як Д. Спенсер (D. Spencer), звертають увагу на необхідність надати більш чітке тлумачення терміну “ефективний обмін інформацією” (effective exchange of information) в цілях ст. 26 Типової конвенції ООН, оскільки в багатьох державах отримання відповідної інформації (наприклад, стосовно платежів, здійснюваних за кордон) значно ускладнене нормами внутрішнього законодавства щодо охорони банківської таємниці [89, р. 2]. Також висловлюються пропозиції щодо розширення сфери дії згаданої статті за рахунок заміни словосполучення “стосовно податків, які охоплюються Конвенцією” у п. 1 на “стосовно податків будь-якого роду і виду, що стягуються від імені Договірних держав чи від імені їх адміністративно-територіальних утворень чи місцевих органів влади” та слова “необхідної” у цьому ж пункті – на словосполучення “яка може бути корисною”, а також додавання в кінці останнього речення словосполучення “або наглядом за вищевказаними видами діяльності” [90, с. 6–8]. На нашу думку, такі зміни є доцільними в контексті вдосконалення процедури обміну податковою інформацією як складової частини механізму протидії поширенню уникнення і ухилення від оподаткування.

Варто додати, що на другій сесії Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва в податкових питаннях, слідом за відповідними змінами, внесеними до Типової конвенції ОЕСР, було прийнято рішення про доцільність включення нової ст. 27 “Допомога у стягненні податків” (Assistance in the collection of taxes) до тексту Типової моделі ООН [91, р. 6].

На думку С. ван Вігеля (S. van Weeghel), використання терміну “зловживання податковими договорами” зводиться до ситуацій, в яких використання норм податкового договору: 1) має єдиною метою ухилення від оподаткування однієї чи обох договірних держав; 2) суперечить очікуванням договірних держав та їх політичним цілям, зафіксованим у положеннях податкового договору, а тому – суперечить і меті договору в широкому сенсі [92, р. 8]. А термін “податковий шопінг” включає ситуації, в

яких особа, на яку безпосередньо не поширюються переваги податкового договору, використовує – в широкому розумінні слова – інших індивіда чи юридичну особу з метою отримання таких договірних переваг [93, р. 8]. Іншими словами, останній термін є більш вузьким за своїм змістом, ніж перший. Однак є інші погляди на співвідношення згаданих понять. Так, професор Г. Прац (G. Prats) дотримується наступної точки зору: висновок про те, що ситуація є зловживанням – чи що особа отримує договірні переваги в неналежний спосіб (*abusive fashion*) – вимагає і передбачає перевірку наявності швидше непрямого, ніж безпосереднього, порушення положень договору через порушення його цілей чи духу. При цьому, на його думку, термін “податковий шопінг” є ні чим іншим як пошуком більш сприятливих договірних умов. Таким чином, ці поняття не повинні взагалі урівнюватись (*should not be equated*) [92, р. 9].

Сукупність міжнародних податкових договорів України за предметом регулювання поділяють на декілька груп: 1) загальні податкові угоди України (угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень); 2) спеціальні (обмежені) податкові угоди (договори, які регулюють питання про оподаткування в конкретній сфері, що обмежується вузьким колом об’єктів та суб’єктів оподаткування); 3) угоди про надання адміністративної допомоги з оподаткування та угоди про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства (Угода про взаємну адміністративну допомогу між Україною та Естонією від 15 травня 2001 р. [94], Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством фінансів Словацької Республіки про проведення одночасних перевірок в рамках положень про обмін інформацією згідно зі ст. 26 Конвенції між Урядом України й Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування і попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно від 12 червня 1998 р. [95] та ін.) [96, с. 69–78].



І.Ю. Петраш до податкових договорів першої групи пропонує включати наступні підгрупи: 1) податкові угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна із країнами-членами СНД, укладені після 1991 р. (Угода між Урядом України і Урядом Киргизької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доходи і капітал від 16 жовтня 1997 р. [97], Угода між Україною і Республікою Таджикистан про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків на доходи і капітал від 7 вересня 2002 р. [98] та ін.); 2) угоди, підписані із державами, які не є членами СНД після 1991 р. (Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу від 29 березня 1996 р. [99], Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Македонія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і капітал від 2 березня 1998 р. [100] та ін.);

Сьогодні все більш складним завданням стає належна реалізація функції податкового контролю з боку держави. Це пов'язано з тим, що “податкові органи багатьох держав нині зіштовхуються не лише з проблемою розмежування між собою податкових надходжень від діяльності, що здійснюється на території декількох держав, але й з більш складною проблемою встановлення дійсних розмірів цих доходів”. Тому з метою забезпечення можливості протидії поширенню зазначеної негативної тенденції держави розробляють спеціальні міжнародно-правові механізми обміну податковою інформацією, оскільки в протилежному випадку “відсутність координації дій і обміну інформацією між податковими органами різних країн в значній мірі полегшує компаніям ухилення від оподаткування” [101, с. 86].

Відправною точкою для налагодження обміну податковою інформацією є вирішення питання щодо того, які групи податків можуть

охоплюватись таким обміном. Норми щодо обміну податковою інформацією жодним чином не зобов'язують державу здійснювати такий обмін з іншою стороною щодо, наприклад, акцизних зборів чи податку на додану вартість. Разом з тим, інтенсифікація розвитку і поглиблення міжнародних економічних відносин зумовлює адекватну потребу у вдосконаленні механізму обміну податковою інформацією, в т.ч. шляхом розширення сфери дії відповідних положень.

На нашу думку, такі зміни можуть сприяти підвищенню рівня дисциплінованості платників податків, зменшенню можливостей ухилення від сплати податків та вдосконаленню механізму контролю з боку податкових органів за поведінкою платників податків. Доцільність здійснення такого кроку визнається і з боку експертів ОЕСР, і з боку фахівців ООН.

У 2000 р. до п. 1 ст. 26 Типової конвенції ОЕСР були внесені зміни щодо розширення сфери дії положень щодо обміну інформацією, які передбачали використання формули “стосовно податків будь-якого виду і назви, що стягуються від імені Договірних держав чи їх адміністративно-територіальних утворень або місцевих органів влади”. Аналогічні нововведення у 2008 р. були запропоновані на розгляд Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва в податкових питаннях [102, с. 3]. Однак в Україні лише в окремих договорах про уникнення подвійного оподаткування однозначно знято обмеження процедури обміну інформацією щодо неконвенційних податків. Це договори з Ліваном (п. 1 ст. 26) [103], з Норвегією (п. 1 ст. 27), з Південно-Африканською Республікою (п. 1 ст. 24) та з Російською Федерацією (п. 1 ст. 25). В останньому випадку необхідно також відмітити певну непослідовність, допущену під час розробки п. 1 ст. 25 згаданого договору. Обумовлено це тим, що згідно п. 1 ст. 2 договору “поширюється на податки на доходи і майно, що стягуються відповідно до законодавства Договірної Держави, незалежно від способу їх стягнення”, а згідно п. 1 ст. 25 обмін інформацією

повинен стосуватись будь-яких податків. Такий же недолік характерний і для п. 1 ст. 27 договору з Норвегією. В даному випадку доцільним могло б бути закріплення положення про зняття обмежень щодо обміну інформацією за ст. 2 згаданих договорів.

Також у відповідній якості можуть використовуватись попередження зловживання (п. 1 ст. 27 договору з Болгарією [104]), запобігання наданню невірогідної інформації (п. 1 ст. 25 договору з Білорусією), “податкові уникнення” (п. 1 ст. 26 договору з Угорщиною).

Насамперед, на нашу думку, досить розпливчастим та суперечливим є зміст використовуваного словосполучення “легальних ухилень” в контексті кримінального законодавства, оскільки “комбінація (схема) бізнесових дій, що здійснюються не для отримання і збільшення прибутку, а для зменшення податку є, за змістом ст. 212 та 212-1 Кримінального кодексу України ... ухиленням від сплати податків” [105, с. 198]. Наведене твердження В.І. Антипова може мати спірний характер в світлі концепції уникнення від оподаткування та принципу “дозволено все, що не заборонено законом”, проте безпосередньо відображає очевидну складність встановлення змістовного наповнення словосполучення “легальних ухилень” в міжнародних податкових договорах [106, с. 19].

Складним є також тлумачення терміну “шахрайство” у сфері оподаткування навіть в рамках держав, приналежних до однієї правової сім’ї. Наприклад, у Великобританії на доктринальному рівні шахрайство розглядається як родове поняття усіх видів обману, пов’язаних з отриманням будь-якої вигоди або заподіянням шкоди. У той же час в США шахрайство є одним зі способів вчинення злочину у сфері оподаткування [107, с. 79]. Примітно, що в кримінальному законодавстві і України, і Російської Федерації поняття “податкове шахрайство” безпосередньо не розглядається. Виходячи з цього, на нашу думку, очевидним є те, що зміст поняття “шахрайство” у контексті договорів України про уникнення подвійного оподаткування є досить невизначеним. Це, в свою чергу,

породжує необхідність його конкретизації в нормах кримінального законодавства України.

Експерти ОЕСР в Типовій конвенції, розробленій ними, не вважають за потрібне здійснення уточнення мети обміну податковою інформацією, на відміну від Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва в податкових питаннях, фахівці якого рекомендують використовувати формулювання “для попередження уникнення чи ухилення від таких податків”. Вони вважають, що “хоча ухилення від податків є незаконним, а уникнення від оподаткування – законним, і те, і інше призводить до одного й того ж результату, який полягає в недоотриманні урядом податкових надходжень, і, за визначенням, не відповідає цілі, якої намагається досягти уряд при прийнятті власного податкового кодексу, тому взаємодопомога в боротьбі з уникненням від оподаткування є важливим аспектом взаємодії в податкових питаннях”.

Уникнення оподаткування може розумітись як “правомірне використання визначеного податкового режиму в цілях отримання переваг при сплаті податків, які допускаються самим законом”, а ухилення від оподаткування, на відміну від попереднього поняття, – “основний термін, який використовується для позначення діянь індивідів і корпорацій, які не сплачують податків, застосовуючи незаконні способи” [108, с. 76–78].

Враховуючи викладене, вважаємо, що в подальшій практиці укладення договорів України про уникнення оподаткування у випадку виникнення потреби в уточненні цілей доцільним було б використання формулювання “для попередження уникнення чи ухилення від таких податків”. На даний момент лише у п. 1 ст. 26 договору з Угорщиною використано подібне за змістом формулювання (“щоб попереджувати податкові ухилення та податкові уникнення”).

Обмін інформацією з податкових питань повинен здійснюватись щодо найширшого кола осіб з метою забезпечення його максимальної користі для договірних сторін у процесі їх діяльності.

В багатьох договорах України обмін податковою інформацією можливий лише щодо резидентів договірних держав (осіб з постійним місцеперебуванням). Однак можливе виникнення ситуацій, в яких збереження обмежень щодо обміну податковою інформацією за колом осіб створюватиме певні можливості для зловживань з боку платників податків [111, с. 10–12].

Збереження обмежень за ст. 1 щодо обміну податковою інформацією у договорах України з Азербайджаном, Великобританією, Швецією фактично втрачає своє значення відповідно до п. 3 ст. 1 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах між державами-членами Ради Європи та ОЕСР від 25 січня 1988 р., де передбачено, що держава-учасниця повинна надавати адміністративну допомогу у сфері оподаткування незалежно від того, є відповідна особа резидентом такої держави чи ні. Аналогічна ситуація складається і з обмеженнями в договорах з Азербайджаном, Білорусією, Вірменією, Молдовою, Російською Федерацією в контексті Угоди між державами-учасницями СНД про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства та боротьби з порушеннями у цій сфері від 4 червня 1999 р. [109] та Угоди між Білорусією, Російською Федерацією та Україною про співробітництво і обмін інформацією в області боротьби з порушеннями податкового законодавства від 19 жовтня 1999 р. [110]

З метою підвищення ефективності використання механізму обміну податковою інформацією та боротьби з ухиленням від оподаткування доцільним, на нашу думку, є доповнення статей договорів України положенням про зняття обмежень за колом осіб, яких може стосуватись такий обмін.

## ВИСНОВКИ

1. Уточнено поняття податку – це фінансові ресурси суб'єктів, які надходять у власність держави в порядку і на умовах, визначених законодавством держави, та мають вигляд платежів обов'язкового характеру.

2. Виявлено загальні ознаки категорії “ухилення від сплати податків”.

Встановлено, що ненадходження фінансових ресурсів у бюджет розглядається в доктрині як результат двох об'єктивних процесів: 1) правомірного обходу податків; 2) ухилення від сплати податків. Правомірний обхід податків - це вчинена в рамках закону несплата податків за розрахунок недосконалості законодавства. Акцентовано увагу, що змістом категорії “правомірний обхід податків” є шляхи, методи та засоби несплати податків, надані самим законодавцем. Платник податків лише використовує недосконалість законодавства.

Ухилення від сплати податків передбачає невиконання платником податків своїх зобов'язань перед державою щодо сплати податків та обов'язкових платежів. Протиправність даного діяння полягає в порушенні норм законодавства. Доведено, що ухилення від сплати податків є винним діянням платника податків, яке направлене на невиконання або неналежне виконання обов'язків щодо сплати податків, за яке встановлена юридична відповідальність.

3. Розмежовано такі явища: ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу щодо їх несплати. Особа, яка, не маючи наміру ухилитися від сплати обов'язкових платежів, не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом фінансової та адміністративної відповідальності за порушення, пов'язані з нарахуванням і несплатою цих платежів. У цих випадках ухилення від сплати податків є господарським правопорушенням.

4. Узагальнено наукові положення щодо категорії “правові засоби”, виділено серед них основні: 1) інститути права; 2) інструменти та методи

правового регулювання; 3) юридично значущі дії; 4) норми права; 5) правові явища.

Правові засоби попередження ухилень від сплати податків розділено на два основні напрямки: правові засоби, спрямовані на реформування чинної системи оподаткування; правові засоби, спрямовані на попередження ухилень від сплати податків.

5. Охарактеризовано формування класичних наукових уявлень про природу, цілі і систему оподаткування. Встановлено співвідношення «податкового планування», «уникнення оподаткування», «ухилення від оподаткування».

Спільним для них є: 1) вони виражають певне корегування податкового обов'язку, 2) використовуються для характеристики поведінки платника податків та зборів, яка пов'язана зі зменшенням сум податків та зборів, які підлягають сплаті.

Розмежування цих конструкцій дозволило здійснити відмежування законних дій платників податків (податкове планування, уникнення оподаткування) від незаконних (ухилення від оподаткування, порушення податкового законодавства).

Доведено, що на підставі цього формуються умови запровадження юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, закріплюється межа, за якою дії платників податків та зборів визначаються як порушення законодавчих норм, утворюються підстави для юридичної відповідальності. Виходячи з цього, і розробляється система засобів боротьби з протизаконними проявами податкового планування.

6. Акцентовано увагу, що суттєвими перевагами визнання уникнення оподаткування (неприйнятного) частиною податкового планування, є:

1) збереження загальної презумпції правомірності дій платника податків із законного уникнення / мінімізації податкових зобов'язань;

2) фактичне визнання правомірності змагальності у сфері оподаткування між державою та особою у межах діянь, не заборонених чинним податковим законодавством;

3) збереження обов'язку доведення неправомірності діянь платника податків з уникненням неприйняттого оподаткування за податковими органами.

7. Класифікацію ухилень від сплати податків як правопорушень здійснено за такими ознаками: 1) наявність умислу; 2) макро- та мікрорівнева ознака; 3) повнота системи оподаткування; 4) обсяги ухилень; 5) галузь господарювання; 6) механізм виявлення; 7) повторюваність; 8) розміри податків, які недонадійшли до бюджету; 9) види податків; 10) кількісна ознака; 11) наявність фактів приховування ухилень; 12) характер дій; 13) ділянки обліку, у яких знайшли відображення ухилення від сплати податків; 14) вид відповідальності; 15) статус суб'єктів правопорушення; 16) легальність діяльності; 17) ступінь латентності; 18) способи здійснення;

8. Встановлено, що у другій половині ХХ ст. істотну роль у розвитку міжнародного співробітництва в сфері оподаткування відіграли саме галузеві організації, до яких, в першу чергу, належать організації з обмеженим членством.

9. Встановлено, що в міжнародному праві використання терміну “зловживання податковими договорами” зводиться до ситуацій, в яких використання норм податкового договору: 1) має єдиною метою ухилення від оподаткування однієї чи обох договірних держав; 2) суперечить очікуванням договірних держав та їх політичним цілям, зафіксованим у положеннях податкового договору, а тому – суперечить і меті договору в широкому сенсі. Термін “податковий шопінг” включає ситуації, в яких особа, на яку безпосередньо не поширюються переваги податкового договору, використовує – в широкому розумінні слова – інших індивіда чи юридичну особу з метою отримання таких договірних переваг. Останній термін є більш вузьким за своїм змістом, аніж перший.



10. Встановлено, що норми щодо обміну податковою інформацією жодним чином не зобов'язують державу здійснювати такий обмін з іншою стороною щодо акцизних зборів чи податку на додану вартість. Разом з тим, інтенсифікація розвитку і поглиблення міжнародних економічних відносин зумовлює адекватну потребу у вдосконаленні механізму обміну податковою інформацією, в т.ч. шляхом розширення сфери дії відповідних положень.

Доведено, що такі зміни можуть сприяти підвищенню рівня дисциплінованості платників податків, зменшенню можливостей ухилення від сплати податків та вдосконаленню механізму контролю з боку податкових органів за поведінкою платників податків.

Встановлено, що наразі лише у п. 1 ст. 26 договору з Угорщиною використано подібне за змістом формулювання (“щоб попереджувати податкові ухилення та податкові уникнення”). Аргументовано необхідність в подальшій практиці укладення договорів України про уникнення оподаткування використовувати формулювання “для попередження уникнення чи ухилення від таких податків”.

З метою підвищення ефективності використання механізму обміну податковою інформацією та боротьби з ухиленням від оподаткування доцільним є доповнення статей договорів України про уникнення оподаткування положенням про зняття обмежень за колом осіб, яких може стосуватись такий обмін.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редколегія: Ю.С. Шемшученко (голова редколегії) та ін. – К.: Вид-во “Українська енциклопедія”, 1998. – Т. 2: Д – Й – 1999. – 744 с.
2. Мелдешов Ж.Ж. Сотрудничество Республики Казахстан с государствами Европейского Союза в области налогообложения на основе двусторонних договоров / Ж.Ж. Мелдешов // Международное публичное и частное право. – 2006. – № 5. – С. 26–29.
3. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристь, 2001. – 776 с.
4. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Изд-во НОРМА, 2000. – 192 с.
5. Draft resolution submitted by the President of the Council, Ms. Marjatta Rasi. Doc. E/2004/L.60, 9 November 2004 [Електронний ресурс]. – 3 р. – Режим доступу: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/LTD/N04/599/10/PDF/N0459910.pdf?OpenElement>.
6. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс) / И.И. Кучеров: Учебник. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. – 452 с.
7. Improper Use of Treaties. Doc. E/C.18/2007/CRP.2 [Електронний ресурс]. – 32 р. – Режим доступу: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18\\_2007\\_CRP2.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18_2007_CRP2.pdf).
8. Мельник М.М. Ретроспективна періодизація розвитку оподаткування / М.М. Мельник // Науковий вісник Національної академії ДПС України (економіка, право). – 2005. – № 5(32). – С. 62–67.
9. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

10. Фещенко А.С. Явление наднациональности в деятельности международных организаций / А.С. Фещенко // Советский ежегодник международного права 1987. – М.: Изд-во “Наука”, 1988. – С. 159–171.
11. Бергман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / Дж.Г. Бергман / Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Изд-во МГУ: Издательская группа ИНФРА•М-НОРМА, 1998. – 624 с.
12. Кремень Т. Державний суверенітет в добу глобалізації / Т. Кремень // Політика і час. – 2003. – № 10. – С. 36–40.
13. Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран / О.А. Фомина. – М., 1996. – 138 с.
14. Буткевич В.Г. Советское право и международный договор / В.Г. Буткевич. – К.: Выща школа, 1977. – 262 с.
15. Динь Н.К. Международное публичное право: В 2-х т. Т. 1: Кн. 1: Формирование международного права. Кн. 2: Международное сообщество / Н.К. Динь, П. Дайе, А. Пелле ; пер. с фр. – К.: Сфера, 2000. – 440 с.
16. Report of President of France Jacques Chirac, December 2004 [Электронный ресурс]. – 131 p. – Режим доступа: <http://www.diplomatie.gouv.fr/en/IMG/pdf/LandauENG1.pdf>.
17. Тимченко Л.Д. Международное право: Учебник / Л.Д. Тимченко. – Издание третье, стереотипное. – Харьков: Консум; Национ. ун-т внутр. дел, 2004. – 528 с.
18. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 336 с.
19. Ручкин О.Ю. Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры как источники финансового права / О.Ю. Ручкин // Международное публичное и частное право. – 2005. – № 4. – С. 63–64.
20. Commission Staff Working Paper “An analysis of a possible contribution based on airline tickets as a new source of financing development”,

SEC(2005) 733, 15 June 2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_airline\\_tickets.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_airline_tickets.pdf).

21. Баскин Ю.Я. История международного права / Ю.Я. Баскин, Д.И. Фельдман. – М.: Междунар. отношения, 1990. – 208 с.

22. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (with final act and declarations). Concluded at Brussels on 23 July 1990 [Электронный ресурс]. – 33 p. – Режим доступа: [http://untreaty.un.org/unts/60001\\_120000/30/3/00058131.pdf](http://untreaty.un.org/unts/60001_120000/30/3/00058131.pdf).

23. Mission Statement and Operational Framework of CIOTA [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ciota.ca/english/mission.htm>

24. Taxation. UNCTAD Series on issues in international investment agreements. Doc. UNCTAD/ITE/IIT/16. – New York; Geneva: UN, 2000 [Электронный ресурс]. – 98 p. – Режим доступа: [http://www.unctad.org/en/docs//iteiit16\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs//iteiit16_en.pdf)

25. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – СПб., 1866.

26. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – СПб., 1864.

27. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Сочинения. – Т. I. – М., 1941.

28. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Сочинения. – Т. 2. – М., 1941.

29. Слепец В.Н. Налоги. – Одесса: Астропринт, 1998.

30. Vanistendael, Frans. Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law. 2001. – Oxford. – 300 p.

31. Миль Д.С. Основы политической экономии. – 1989. – 600 с.

32. Миль Д.С. Основы политической экономии. – 1991. – 790 с.

33. Миль Д.С. Основы политической экономии. – 1979. – 550 с.

34. Слепец В.Н. Налоги. – Одесса: Астропринт, 1998. – 550 с.

35. Слепец В.Н. Налоги. – Одесса: Астропринт, 2000. – 750 с.
36. Слепец В.Н. Налоги. – Одесса: Астропринт, 2004. – 670 с.
37. Кейнс Д.М. Трактат о денежной реформе // Кейнс Д.М. Избранные произведения. – М., 1993. – 500 с.
38. Кейнс Д.М. Трактат о денежной реформе // Кейнс Д.М. Избранные произведения. – М., 1993. – 432 с.
39. Кейнс Д.М. Общая теория занятости, процента и денег // Кейнс Д.М. Избранные произведения. – М., 1993. – 200 с.
40. The American Economic in Transition. / Ed. By M. Feldstein. – Chicago–London, 1980. – 500 p.
41. Маршалл А. Принципы политической экономии. – Т. 1. – М.: Прогресс, 1983. – 200 с.
42. Осадчая И.М. Консерватизм против реформизма. – М.: Мысль, 1984. – 200 с.
43. Осадчая И.М. Консерватизм против реформизма. – М.: Мысль, 1987. – 200 с.
44. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. – Чернівці: Рута, 2000. – 300 с.
45. Friedman M., Schwartz A.J. Monetary History of the United States. – 1867-1960, Prinston, 1963.
46. Конституционное право зарубежных стран : учебник / Н.В. Мишина, И.О. Бондаренко, Д. Е. Волкова, Д. Я. Гараджаев, Н. А. Дерус, Л. Н. Дешко; Нац. ун-т "Одес. юрид. акад.". – Харьков: Право, 2015. – 846 с.
47. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. – Чернівці: Рута, 2010. – 400 с.
48. Vanistendael, Frans. Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law // Tax Avoidance and the Rule of Law. 2001. – С. 138 – 143.

49. Tax Avoidance, Tax Avoidance and the Rule of Law. 2001. – С. 151 - 156.
50. Кримінальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України, 2001. – №25-26. – Ст. 131.
51. Кодекс України про адміністративні правопорушення // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – Ст. 1122.
52. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 362-363.
53. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. А.Н. Матузова и А.В. Малько. – М., 1997. – С. 527-528.
54. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. – Х., 2010. – 200 с.
55. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст. 44.
56. Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. – December 1998. – Chapter 6. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.
57. Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. – December 1998. – Chapter 7. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.
58. Saunders, Roy, De Silva, Kithsiri. Anti-Avoidance Regimes. Proposed Course Syllabus. – St. Thomas University, Spring Semester 2001.
59. Waincymer, Jeffrey. The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: a Critical Review // Tax Avoidance and the Rule of Law. – С. 256 - 257.
60. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств (в редакції Закону України N 283/97-ВР від 22.05.97) // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – №4. – Ст. 28.
61. Закон України «Про податок на додану вартість» // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – №21. – Ст. 156.

62. Cooper, Graeme S; Vann, Richard J "A Few Myths About the GST" [2000] UNSWLawJl 35; (2000) 23(2) University of New South Wales Law Journal 252. – С. 31-38.

63. Cooper, Graeme S; Vann, Richard J "A Few Myths About the GST" [2000] UNSWLawJl 35; (2000) 23(2) University of New South Wales Law Journal 252. – С. 31-35.

64. Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. – December 1998. – Chapter 6. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.

65. KPMG Briefing Alert GAAR - General Anti-Avoidance Rule. - October 1998.

66. Харитонов Є.О. Історія приватного права Європи: Західна традиція. – Одеса: Юрид. літ., БАХВА, 2001. – 328 с.

67. Плавич И. Исследование проблемы соотношения частного и публичного права // Актуальні проблеми політики. – Одеса, 1999. – Вип. 5. – С. 195-196.

68. Капустин А.Я. Европейский Союз: интеграция и право. – М., 2000.

69. Плавич И. Исследование проблемы соотношения частного и публичного права // Актуальні проблеми політики. – Одеса, 1999. – Вип. 5. – С. 195-196.

70. Слепец В.Н. Международное налогообложение: Монография. - Одесса: Астропринт, 2000. – 348 с.

71. Петражицкий Л.И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. - СПб.: Изд-во «Лань», 2000. – 608 с.

72. Гаджиев К.С. Геополитика. - М.: Междунар. отношения, 1997. – 384 с.

73. Брингман К. Налоги и иноземное господство. Иудея во времена Христа // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М.: Прогресс, 1992. – 235 с.

74. Гражданское, торговое и семейное право капиталистических стран: Сборник нормативных актов: гражданские и торговые кодексы: Учеб. пособие / Под ред. В.К. Пучинского, М.И. Кулагина. – М.: Изд-во УДН, 1986. – 336 с.

75. Дюрант В. Цезарь и Христос: Пер. с англ. – М.: КРОН-ПРЕСС, 1995. – 736 с.

76. Historical setting of the United Nations Model Convention [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004555.pdf>.

77. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: учебное пособие / О.Ю. Коннов; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 153 с.

78. Международные экономические конференции и соглашения. 1933-1935 гг. Ч. II / Б.Д. Розенблюм (сост.). – М.: Изд-во НКВД, 1937. – 236 с.

79. McCloskey W. Tax Administrations and International Cooperation [Электронный ресурс] / McCloskey W. – 11 p. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN006515.pdf>

80. CIAT Bylaws and Their Regulations [Электронный ресурс]. – 28 p. – Режим доступа: [http://webdms.ciat.org:8080/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=64](http://webdms.ciat.org:8080/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=64).

81. Козлов В.А. Налоговые расследования в сфере международного законодательства / В.А. Козлов. – М.: Издательство “Щит-М”, 2005. – 592 с.

82. Борисов К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств / К.Г. Борисов // Московский журнал международного права. – 1999. – №4. – С. 42–47.

83. Лазебник Л.Л. Міжнародне фінансове право: Навч. пос. / Л.Л. Лазебник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 312 с.

84. Мелдешов Ж.Ж. Сотрудничество Республики Казахстан с государствами Европейского Союза в области налогообложения на основе



двусторонних договоров / Ж.Ж. Мелдешов // Международное публичное и частное право. – 2006. – № 5. – С. 26–29

85. Козлов В.А. Налоговые расследования в сфере международного законодательства / В.А. Козлов. – М.: Издательство “Щит-М”, 2005. – 592 с.

86. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Док. ST/ESA/PAD/SER.E/21. – Нью-Йорк: Издательство ООН, 2001 [Электронный ресурс]. – XXIII, 366 с. – Режим доступа: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N00/676/67/IMG/N0067667.pdf?OpenElement>.

87. Ларютина И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ларютина Ирина Анатольевна. – М., 2002. – 206 с.

88. Муранов А.И. Толкование понятия “183 дня” в российском налоговом праве (определение статуса налогового резидента Российской Федерации) / А.И. Муранов // Московский журнал международного права. – 2000. – № 1. – С. 380–385.

89. Kusters B. The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments [Электронный ресурс] / Kusters B. // Asian-Pacific Tax Bulletin. – January/February 2004. – P. 4–11. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNPAN/UNPAN014878.pdf>.

90. Proposals by the Tax Justice Network to the meeting of the Group of Experts in Rome: Tax Aspects of Domestic Resource Mobilization. September 4–5 2007 [Электронный ресурс]. – 10 p. – Режим доступа: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/2007DRM\\_SEG/06TJNTaxAvoidanceEvasion.doc](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2007DRM_SEG/06TJNTaxAvoidanceEvasion.doc)

91. Предлагаемый пересмотренный вариант статьи 26 «Обмен информацией» Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Док. E/C.18/2005/10 от 4 октября 2005 г. [Электронный ресурс]. –

22 с. – Режим доступу: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N05/535/92/PDF/N0553592.pdf?OpenElement>.

92. Report on the second session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (Geneva, 30 October – 3 November 2006). Doc. E/2006/45-E/C.18/2006/10 (SUPP) [Електронний ресурс]. – 19 р. – Режим доступу: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N07/214/25/PDF/N0721425.pdf?OpenElement>.

93. Treaty Abuse and Treaty Shopping. Doc. E/C.18/2006/2 [Електронний ресурс]. – 34 р. – Режим доступу: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/secondsession/Taxation-Treaty%20Abuse.doc>.

94. Угода між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 4 грудня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75285&cat\\_id=74990&ctime=1194963615898](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75285&cat_id=74990&ctime=1194963615898).

95. Угода про адміністративну допомогу між Україною і Естонією від 15 травня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart30/inx30560.htm>

96. Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством фінансів Словацької Республіки про проведення одночасних перевірок в рамках положень про обмін інформацією згідно зі ст. 26 Конвенції між Урядом України й Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування і попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно від 12 червня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart70/inx70446.htm>

97. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис.. ... канд. юр. наук: 12.00.11 / Петраш Іван Юрійович. – Львів, 2003. – 191 с.

98. Угода між Урядом України і Урядом Киргизької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доходи і капітал від 16 жовтня 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75287&cat\\_id=74990&ctime=1194963994176](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75287&cat_id=74990&ctime=1194963994176)

99. Угода між Україною і Республікою Таджикистан про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків на доходи і капітал від 7 вересня 2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75452&cat\\_id=74990&ctime=1194964140255](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75452&cat_id=74990&ctime=1194964140255)

100. Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу від 29 березня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75204&cat\\_id=74988&ctime=1194956881458](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75204&cat_id=74988&ctime=1194956881458)

101. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Македонія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і капітал від 2 березня 1998 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75216&cat\\_id=74988&ctime=1194962777556](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75216&cat_id=74988&ctime=1194962777556)

102. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В.А. Кашин. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.

103. Записка Координатора Подкомитета по обмену информацией: предлагаемый пересмотренный текст статьи 26 («Обмен информацией») и предлагаемый пересмотренный комментарий (в редакции 2008 г.) к статье 26 (пункты 1-3). Док. Е/С.18/2008/3 от 11 августа 2008 г. [Электронный ресурс] – 21 с. – Режим доступа:

<http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N08/457/51/PDF/N0845751.pdf?OpenElement>.

104. Конвенція між Україною і Ліванською Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал від 22 квітня 2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75164&cat\\_id=74988&ctime=1194963123038](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75164&cat_id=74988&ctime=1194963123038).

105. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарія про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 20 листопада 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75193&cat\\_id=74988&ctime=1194956705797](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75193&cat_id=74988&ctime=1194956705797).

106. Антіпов В.І. Співвідношення податкового планування та ухилення від сплати податків / В.І. Антіпов // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2008. – № 2. – С. 197–202.

107. Золотарева А.Б. Разграничение практики налоговой оптимизации и уклонения от налогообложения / А.Б. Золотарева // Финансы. – 2006. – № 8. – С. 19–22.

108. Елинский А.В. Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере / А.В. Елинский // Налоговед. – 2008. – № 8. – С. 76–83.

109. Кузнецов К.В. Підвищення ефективності механізмів державного управління в контексті міжнародних податкових договорів України: дис. ... кандидата наук з держ. упр.: 25.00.02 / Кузнецов Костянтин Володимирович. – К., 2006. – 194 с.

110. Соглашение между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере от 4 июня 1999 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997\\_506](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997_506).

111. Угоди між Білорусією, Російською Федерацією та Україною про співробітництво і обмін інформацією в області боротьби з порушеннями податкового законодавства від 19 жовтня 1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.expert-ua.info/document/archiveno/law3rcmdt.htm>.

---

1 Мелдешов Ж.Ж. Сотрудничество Республики Казахстан с государствами Европейского Союза в области налогообложения на основе двусторонних договоров / Ж.Ж. Мелдешов // Международное публичное и частное право. – 2006. – № 5. – С. 26–29.

112. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристь, 2001. – 776 с.

113. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Изд-во НОРМА, 2000. – 192 с.

114. Draft resolution submitted by the President of the Council, Ms. Marjatta Rasi. Doc. E/2004/L.60, 9 November 2004 [Электронный ресурс]. – 3 p. – Режим доступа: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/LTD/N04/599/10/PDF/N0459910.pdf?OpenElement>.

115. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс) / И.И. Кучеров: Учебник. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. – 452 с.

116. Improper Use of Treaties. Doc. E/C.18/2007/CRP.2 [Электронный ресурс]. – 32 p. – Режим доступа: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18\\_2007\\_CRP2.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18_2007_CRP2.pdf).

117. Мельник М.М. Ретроспективна періодизація розвитку оподаткування / М.М. Мельник // Науковий вісник Національної академії ДПС України (економіка, право). – 2005. – № 5(32). – С. 62–67.

118. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

119. Фещенко А.С. Явление наднациональности в деятельности международных организаций / А.С. Фещенко // Советский ежегодник международного права 1987. – М.: Изд-во “Наука”, 1988. – С. 159–171.

**120** Бергман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / Дж.Г. Бергман / Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Изд-во МГУ: Издательская группа ИНФРА•М-НОРМА, 1998. – 624 с.

121. Кремень Т. Державний суверенітет в добу глобалізації / Т. Кремень // Політика і час. – 2003. – № 10. – С. 36–40.

122. Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран / О.А. Фомина. – М., 1996. – 138 с.

123. Буткевич В.Г. Советское право и международный договор / В.Г. Буткевич. – К.: Выща школа, 1977. – 262 с.

- 
124. Динь Н.К. Международное публичное право: В 2-х т. Т. 1: Кн. 1: Формирование международного права. Кн. 2: Международное сообщество / Н.К. Динь, П. Дайе, А. Пелле ; пер. с фр. – К.: Сфера, 2000. – 440 с.
125. Report of President of France Jacques Chirac, December 2004 [Электронный ресурс]. – 131 p. – Режим доступа: <http://www.diplomatie.gouv.fr/en/IMG/pdf/LandauENG1.pdf>.
126. Тимченко Л.Д. Международное право: Учебник / Л.Д. Тимченко. – Издание третье, стереотипное. – Харьков: Консум; Национ. ун-т внутр. дел, 2004. – 528 с.
127. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 336 с.
128. Ручкин О.Ю. Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры как источники финансового права / О.Ю. Ручкин // Международное публичное и частное право. – 2005. – № 4. – С. 63–64.
129. Commission Staff Working Paper “An analysis of a possible contribution based on airline tickets as a new source of financing development”, SEC(2005) 733, 15 June 2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_airline\\_tickets.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_airline_tickets.pdf).
130. Баскин Ю.Я. История международного права / Ю.Я. Баскин, Д.И. Фельдман. – М.: Междунар. отношения, 1990. – 208 с.
131. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (with final act and declarations). Concluded at Brussels on 23 July 1990 [Электронный ресурс]. – 33 p. – Режим доступа: [http://untreaty.un.org/unts/60001\\_120000/30/3/00058131.pdf](http://untreaty.un.org/unts/60001_120000/30/3/00058131.pdf).
132. Mission Statement and Operational Framework of CIOTA [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ciota.ca/english/mission.htm>

---

133. Taxation. UNCTAD Series on issues in international investment agreements. Doc. UNCTAD/ITE/IIT/16. – New York; Geneva: UN, 2000 [Електронний ресурс]. – 98 p. – Режим доступу: [http://www.unctad.org/en/docs//iteiit16\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs//iteiit16_en.pdf)

134. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. - Т.Ш - СПб., 1866. - С. 184–191.

135. Смит А. Вказ. твір. - С. 228.

136. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Сочинения. - Т. I. – М., 1941. - С. 89.

137. Рикардо Д. Вказ. твір. - С. 130.

138. Див., детальніше: [104] Слепец В.Н. Налоги. – Одесса: Астропринт, 1998. - С. 13-14.

139. "Робочий фонд", що складався в основному з вартості продуктів харчування, одягу і житла, необхідних для забезпечення життєдіяльності робітників і їхніх родин визначав життєвий рівень найманих робітників у масштабі всієї країни. Величина "робочого фонду" формується під впливом об'єктивних економічних законів і доволно змінена бути не може.

140. Миль Д.С. Основы политической экономии. - Т.Ш - М., 1989. - С. 386.

141. Миль Д.С. Вказ. твір. - Т.Ш - М., 1989. - С. 187.

142.

143. Слепец В.Н. Налоги. – Одесса: Астропринт, 1998. - С. 18.

144.

145. Слепец В.Н. Налоги. – Одесса: Астропринт, 1998. - С. 20.

146. Кейнс Д.М. Трактат о денежной реформе // Кейнс Д.М. Избранные произведения. - М., 1993. - С. 108–120.

147. Кейнс Д.М. Трактат о денежной реформе // Кейнс Д.М. Избранные произведения. - М., 1993. - С. 113.

148. Кейнс Д.М. Общая теория занятости, процента и денег // Кейнс Д.М. Избранные произведения. - М., 1993. - С. 312-328.

149. The American Economic in Transition. / Ed. By M. Feldstein. - Chicago–London, 1980. - P. 3.

150. Маршалл А. Принципы политической экономии. - Т. 1. - М.: Прогресс, 1983. - С. 294.

151. Осадчая И.М. Консерватизм против реформизма. - М.: Мысль, 1984. - С. 187.

152. Наводиться по кн.: [82] Осадчая И.М. Вказ. твір. - С. 187.

153. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. - Чернівці: Рута, 2000. - С. 58.

154. Friedman M., Schwartz A.J. Monetary History of the United States. – 1867-1960, Princeton, 1963.

155. Слепец В.Н. Вказ твір. - С. 37-38.

156. Огляд східноєвропейського підходу до створення концепції оподаткування див., наприклад: [143] Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. - Чернівці: Рута, 2000. - С. 17-79.

157. Vanistendael, Frans. Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law // Tax Avoidance and the Rule of Law. 2001. - С. 138.

158. Tax Avoidance, Tax Avoidance and the Rule of Law. 2001. - С. 151.

159. Кримінальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України, 2001. – №25-26. – Ст. 131.

160. Кодекс України про адміністративні правопорушення // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – Ст. 1122.

161. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 362-363.



- 
162. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. А.Н. Матузова и А.В. Малько. – М., 1997. – С. 527-528.
163. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. – С. 77-78.
164. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст. 44.
165. Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. - December 1998. - Chapter 6. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.
166. Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. - December 1998. - Chapter 6. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.
167. Saunders, Roy, De Silva, Kithsiri. Anti-Avoidance Regimes. Proposed Course Syllabus. - St. Thomas University, Spring Semester 2001
168. Waincymer, Jeffrey. The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: a Critical Review // Tax Avoidance and the Rule of Law. - C. 256 - 257.
169. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств (в редакції Закону України N 283/97-ВР від 22.05.97)» // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – №4. – Ст. 28.
170. П.п. 3.2.2 п. 3.2 ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість» // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – №21. – Ст. 156.
171. Cooper, Graeme S; Vann, Richard J --- "A Few Myths About the GST" [2000] UNSWLawJl 35; (2000) 23(2) University of New South Wales Law Journal 252. - C. 31.
172. Cooper, Graeme S; Vann, Richard J --- "A Few Myths About the GST" [2000] UNSWLawJl 35; (2000) 23(2) University of New South Wales Law Journal 252. - C. 31.
173. Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. - December 1998. - Chapter 6. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.
174. KPMG Briefing Alert GAAR - General Anti-Avoidance Rule. - October 1998.
175. Харитонов Є.О. Історія приватного права Європи: Західна традиція. – Одеса: Юрид. літ., БАХВА, 2001. - 328 с.
176. Плавич И. Исследование проблемы соотношения частного и публичного права // Актуальні проблеми політики. - Одеса, 1999. - Вип. 5. - С. 195-196.
177. Капустин А.Я. Европейский Союз: интеграция и право. - М., 2000.
178. Плавич И. Исследование проблемы соотношения частного и публичного права // Актуальні проблеми політики. - Одеса, 1999. - Вип. 5. - С. 195-196.

---

179. Слепец В.Н. Международное налогообложение: Монография. - Одесса: Астропринт, 2000. - 348 с.

180. Петражицкий Л.И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. - СПб.: Изд-во «Лань», 2000. - 608 с.

181. Гаджиев К.С. Геополитика. - М.: Междунар. отношения, 1997. - 384 с.

182. Брингман К. Налоги и иноземное господство. Иудея во времена Христа // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. - М.: Прогресс, 1992. - 235 с.

183. Гражданское, торговое и семейное право капиталистических стран: Сборник нормативных актов: гражданские и торговые кодексы: Учеб. пособие / Под ред. В.К. Пучинского, М.И. Кулагина. - М.: Изд-во УДН, 1986. - 336 с.

184. Дюрант В. Цезарь и Христос: Пер. с англ. - М.: КРОН-ПРЕСС, 1995. - 736 с.

185. Historical setting of the United Nations Model Convention [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004555.pdf>.

186. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: учебное пособие / О.Ю. Коннов; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 153 с.

187. Международные экономические конференции и соглашения. 1933-1935 гг. Ч. II / Б.Д. Розенблюм (сост.). – М.: Изд-во НКВД, 1937. – 236 с.

188. McCloskey W. Tax Administrations and International Cooperation [Электронный ресурс] / McCloskey W. – 11 p. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN006515.pdf>

189. CIAT Bylaws and Their Regulations [Электронный ресурс]. – 28 p. – Режим доступа: [http://webdms.ciat.org:8080/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=64](http://webdms.ciat.org:8080/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=64)

---

190. Козлов В.А. Налоговые расследования в сфере международного законодательства / В.А. Козлов. – М.: Издательство “Щит-М”, 2005. – 592 с.

191. Борисов К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств / К.Г. Борисов // Московский журнал международного права. – 1999. – №4. – С. 42–47.

192. Лазебник Л.Л. Міжнародне фінансове право: Навч. пос. / Л.Л. Лазебник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 312 с.

193. Мелдешов Ж.Ж. Сотрудничество Республики Казахстан с государствами Европейского Союза в области налогообложения на основе двусторонних договоров / Ж.Ж. Мелдешов // Международное публичное и частное право. – 2006. – № 5. – С. 26–29

194. Козлов В.А. Налоговые расследования в сфере международного законодательства / В.А. Козлов. – М.: Издательство “Щит-М”, 2005. – 592 с.

195. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Док. ST/ESA/PAD/SER.E/21. – Нью-Йорк: Издательство ООН, 2001 [Электронный ресурс]. – XXIII, 366 с. – Режим доступа: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N00/676/67/IMG/N0067667.pdf?OpenElement>.

196. Ларютина И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ларютина Ирина Анатольевна. – М., 2002. – 206 с.

197. Муранов А.И. Толкование понятия “183 дня” в российском налоговом праве (определение статуса налогового резидента Российской Федерации) / А.И. Муранов // Московский журнал международного права. – 2000. – № 1. – С. 380–385

198. Kusters B. The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments [Электронный ресурс] / Kusters B. // Asian-Pacific Tax Bulletin.

---

– January/February 2004. – P. 4–11. – Режим доступу: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNPAN/UNPAN014878.pdf>.

199. Proposals by the Tax Justice Network to the meeting of the Group of Experts in Rome: Tax Aspects of Domestic Resource Mobilization. September 4-5 2007 [Електронний ресурс]. – 10 p. – Режим доступу: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/2007DRM\\_SEG/06TJNTaxAvoidanceEvasion.doc](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2007DRM_SEG/06TJNTaxAvoidanceEvasion.doc)

200. Предлагаемый пересмотренный вариант статьи 26 «Обмен информацией» Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Док. E/C.18/2005/10 от 4 октября 2005 г. [Электронный ресурс]. – 22 с. – Режим доступу: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N05/535/92/PDF/N0553592.pdf?OpenElement>

201. Report on the second session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (Geneva, 30 October – 3 November 2006). Doc. E/2006/45-E/C.18/2006/10 (SUPP) [Електронний ресурс]. – 19 p. – Режим доступу: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N07/214/25/PDF/N0721425.pdf?OpenElement>

202. Treaty Abuse and Treaty Shopping. Doc. E/C.18/2006/2 [Електронний ресурс]. – 34 p. – Режим доступу: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/secondsession/Taxation-Treaty%20Abuse.doc>

203. Угода між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 4 грудня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75285&cat\\_id=74990&ctime=1194963615898](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75285&cat_id=74990&ctime=1194963615898).

204. Угода про адміністративну допомогу між Україною і Естонією від 15 травня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart30/inx30560.htm>

---

205. Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством фінансів Словацької Республіки про проведення одночасних перевірок в рамках положень про обмін інформацією згідно зі ст. 26 Конвенції між Урядом України й Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування і попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно від 12 червня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart70/inx70446.htm>

206. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис.. ... канд. юр. наук: 12.00.11 / Петраш Іван Юрійович. – Львів, 2003. – 191 с.

207. Угода між Урядом України і Урядом Киргизької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доходи і капітал від 16 жовтня 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75287&cat\\_id=74990&ctime=1194963994176](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75287&cat_id=74990&ctime=1194963994176)

208. Угода між Україною і Республікою Таджикистан про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків на доходи і капітал від 7 вересня 2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75452&cat\\_id=74990&ctime=1194964140255](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75452&cat_id=74990&ctime=1194964140255)

209. Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу від 29 березня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75204&cat\\_id=74988&ctime=1194956881458](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75204&cat_id=74988&ctime=1194956881458)

210. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Македонія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і капітал від 2 березня 1998 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/>

---

publish/article?showHidden=1&art\_id=75216&cat\_id=74988&ctime=119496277  
7556

211. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В.А. Кашин. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.

212. Записка Координатора Подкомитета по обмену информацией: предлагаемый пересмотренный текст статьи 26 («Обмен информацией») и предлагаемый пересмотренный комментарий (в редакции 2008 г.) к статье 26 (пункты 1-3). Док. E/C.18/2008/3 от 11 августа 2008 г. [Электронный ресурс] – 21 с. – Режим доступа: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N08/457/51/PDF/N0845751.pdf?OpenElement>

213. Конвенція між Україною і Ліванською Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал від 22 квітня 2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75164&cat\\_id=74988&ctime=1194963123038](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75164&cat_id=74988&ctime=1194963123038)

214. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарія про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 20 листопада 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75193&cat\\_id=74988&ctime=1194956705797](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75193&cat_id=74988&ctime=1194956705797)

215. Антіпов В.І. Співвідношення податкового планування та ухилення від сплати податків / В.І. Антіпов // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2008. – № 2. – С. 197–202

216. Золотарева А.Б. Разграничение практики налоговой оптимизации и уклонения от налогообложения / А.Б. Золотарева // Финансы. – 2006. – № 8. – С. 19–22

---

217. Елинский А.В. Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере / А.В. Елинский // Налоговед. – 2008. – № 8. – С. 76–83

218. Кузнецов К.В. Підвищення ефективності механізмів державного управління в контексті міжнародних податкових договорів України: дис. ... кандидата наук з держ. упр.: 25.00.02 / Кузнецов Костянтин Володимирович. – К., 2006. – 194 с.

219. Соглашение между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере от 4 июня 1999 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997\\_506](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997_506)

220. Угоди між Білорусією, Російською Федерацією та Україною про співробітництво і обмін інформацією в області боротьби з порушеннями податкового законодавства від 19 жовтня 1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.expert-ua.info/document/archiveno/law3rcmdt.htm>