

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ: ПОЗИТИВНІ ТА НЕГАТИВНІ МОМЕНТИ**TAX OPTIMIZATION: POSITIVE AND NEGATIVE POINTS**

**Нестеренко А.С., д.ю.н., доцент,
професор кафедри теорії та історії держави і права
та адміністративного права**

Донецький національний університет імені Василя Стуса

У статті розглядається питання допустимості законом податкової оптимізації, яка часто виникає у взаємовідносинах між платником податків і державою, оскільки платники податків можуть здійснювати свої права до тих меж, поки їх поведінка не завдає шкоди державі. Масштаби ухилення від оподаткування в українській економіці є досить значними, сьогодні воно належить до одного з видів корупційної поведінки. Державний бюджет і державні цільові фонди через ухилення від податків недоотримують значні суми. Слід шукати баланс між зручним оподаткуванням задля податківців і наповненням бюджету необхідними ресурсами. Але, крім негативних моментів податкової оптимізації, є і позитивний ефект оптимізації оподаткування, який зазвичай не обговорюється. Наприклад, використання недоліків законодавства про податки і збори для мінімізації оподаткування не завдає шкоди державі, а навпаки, здатне надавати позитивний ефект, оскільки сприяє усуненню прогалин в законодавстві про податки і збори, а як наслідок, і його вдосконалення. Річ у тім, що оптимізація оподаткування, яка використовує недоліки законодавства про податки і збори, акцентує увагу на його недоліках, які раніше, можливо, не були відомі, і таким чином сприяє вдосконаленню законодавства про податки і збори. Тому актуальність дослідження шляхів податкової оптимізації і пошуку шляхів усунення та протидії податковим правопорушенням є одним з найважливіших завдань податкової політики. Прагнення платників податків знизити свої витрати, пов'язані з підприємницькою діяльністю, включаючи податкові витрати, являються можливістю захисту платниками податків своєї приватної власності, що виправдано Основними правовими принципами (такими як недоторканність приватної власності) та підтримується загалом більшістю держав. У національному законодавстві не закріплено право платника податків на податкову оптимізацію. Здебільшого межі суб'єктивних прав встановлюються законодавцем відповідно до принципу «дозволено все те, що не заборонено буквою Закону». Для довготривалого планування слід використовувати досвід зарубіжних країн, які в цьому питанні мають більше досвіду. А саме для довгострокового (стратегічного) планування слід враховувати: специфіку об'єкта оподаткування; специфіку суб'єкта оподаткування; особливості методу оподаткування; використання податкових притулків; використання податкових режимів окремих країн; застосування міжнародних угод тощо.

Ключові слова: оптимізація, оподаткування, податки та збори, платники податків, ухилення від оподаткування.

The scientific article addresses the question of the legal permissibility of tax optimization, which often arises in the relationship between the taxpayer and the state, since taxpayers can exercise their rights to the extent that their behavior does not harm the state. The scale of tax evasion in the Ukrainian economy is quite significant, today it belongs to one of the types of corruption activities. The state budget and state trust funds, due to tax evasion, do not receive significant amounts. A balance should be sought between convenient taxation for tax officials and the filling of the budget with the necessary resources. But in addition to the negative aspects of tax optimization, there is a positive effect of tax optimization, which, as a rule, is not discussed. For example, using the shortcomings of tax and levy legislation to minimize taxation does not harm the state, but, on the contrary, can have a positive effect, as it helps to eliminate gaps in tax and levy legislation, and as a result of its improvement. The fact is that tax optimization, which exploits the shortcomings of tax and levy legislation, focuses on its shortcomings, which may not have been previously known, and thereby contribute to the improvement of tax and levy legislation. Therefore, the relevance of studying ways of tax optimization and finding ways to eliminate and counter tax offense is one of the most important tasks of tax policy. The desire of taxpayers to reduce their business costs, including tax costs, is an opportunity for taxpayers to protect their private property, which is justified by basic legal principles (such as privacy), and is generally supported by most States. National legislation does not establish the taxpayer's right to tax optimization in most cases the limits of subjective rights are established by the legislator in accordance with the principle of "all that is not prohibited by the letter of the law". For long-term planning, the experience of foreign countries, which have more experience in this matter, should be used. Namely, for long-term (strategic) planning, the specifics of the subject of taxation should be applied; specifics of the tax subject; taking into account the peculiarities of the taxation method; use of tax niches; the use of individual country tax regimes; the application of international agreements, etc.

Key words: optimization, taxation, taxes and fees, taxpayers, tax evasion.

Вступ. Питання допустимості законом податкової оптимізації часто виникає у взаємовідносинах між платником податків і державою, оскільки платники податків можуть здійснювати свої права до тих меж, поки їх поведінка не завдає шкоди державі. Наприклад, використання недоліків законодавства про податки і збори для мінімізації оподаткування не завдає шкоди державі, а навпаки, здатне надавати позитивний ефект, оскільки сприяє усуненню прогалин в законодавстві про податки і збори, а як наслідок, і його вдосконаленню. Найбільш ефективний спосіб боротьби держави з ухиленням від сплати податків полягає у вдосконаленні законодавства про податки і збори. Під час розгляду питання про ухилення від оподаткування здебільшого розглядаються негативні наслідки ухилення від оподаткування, такі як матеріальна шкода державі – держава недоотримує належні їй доходи [1, с. 256], порушення чинного порядку оподаткування громадян [2, с. 437] тощо. Масштаби ухилення від оподаткування в українській економіці є досить значними, сьогодні воно належить до одного із видів корупційної поведінки. Державний бюджет і державні цільові фонди через ухилення від податків недоотримують значні

суми. Слід шукати баланс між зручним оподаткуванням для податківців та наповненням бюджету необхідними ресурсами.

Але, крім негативних моментів податкової оптимізації, існує і позитивний ефект оптимізації оподаткування, який зазвичай не обговорюється. Річ у тім, що оптимізація оподаткування, що використовує недоліки законодавства про податки і збори, акцентує увагу на його недоліках, які раніше, можливо, не були відомі, і тим самим сприяє вдосконаленню законодавства про податки і збори. Тому актуальність дослідження шляхів податкової оптимізації та пошуку шляхів усунення та протидії податковим правопорушенням є одним із найважливіших завдань податкової політики. Прагненням платників податків понизити свої витрати, пов'язані з підприємницькою діяльністю, включаючи податкові витрати, є випадок захисту платниками податків своєї приватної власності, що виправдано основними правовими принципами (такими як недоторканність приватної власності) і підтримується загалом більшістю держав [3, с. 743]. У національному законодавстві не закріплено право платника податків на податкову оптимізацію, а лише умовно, як зазначає А.А. Малиновський,

здебільшого межі суб'єктивного права встановлюються законодавцем відповідно до принципу «дозволено все, що не заборонено буквою закону» [4, с. 97].

Слід також зазначити, що в літературі з податкової тематики до теперішнього часу не існує єдиної думки щодо співвідношення понять «податкове планування», «податкове маневрування», «податковий менеджмент», «оптимізація оподаткування» і «мінімізація оподаткування», «ухилення від податків», «зменшення податків» тощо.

У країнах же з розвинутою ринковою економікою податкова оптимізація служить об'єктом ретельного дослідження, в тому числі і наукового [5, с. 216]. Так, наприклад, відповідно до канадської декларації прав платників податків платники податків мають право організувати свої справи так, щоб це приводило до сплати мінімальних сум податків без порушення закону. Податкові органи зобов'язані застосовувати податкове законодавство односторонньо і справедливо, бути твердими до винних в ухиленні від сплати податків [6, с. 38].

Виклад основного матеріалу дослідження. Таким чином, почнемо дослідження цього питання з поняття податкового планування платником податків своєї фінансово-господарської діяльності з метою мінімізації податкових платежів. Як стверджує А. Трубніков, «сутність податкового планування полягає в тому, що кожен платник податків має право використовувати допустимі законом засоби, прийоми і способи для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань» [7, с. 5]. З погляду Т. Козенкова, податкове планування – це сукупність планових дій, спрямованих на збільшення фінансових ресурсів організації, що регулюють величину і структуру податкової бази, що впливають на ефективність управлінських рішень і забезпечують своєчасні розрахунки з бюджетом за чинним законодавством [8, с. 73]. Сутність податкового планування полягає у використанні платником податків допустимих законом засобів, прийомів і способів для зменшення своїх податкових зобов'язань [9, с. 45]. Іншими словами, платник податків має право вибрати такий спосіб ведення підприємницької діяльності (включаючи вибір організаційної структури, моделі бізнесу, договірної механізми, порядку визначення доходів і витрат тощо), який дозволяє домогтися мінімальних податкових зобов'язань [10, с. 90].

В основі податкового планування лежить максимально повне і правильне використання всіх встановлених законом пільг, а також оцінка поточної позиції податкових органів і судової практики, дослідження і оцінка основних напрямів податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави [11, с. 743]. На думку Т.А. Гусевої, податкове планування включає в себе право вибору виду підприємницької діяльності, організаційно-правової форми її здійснення, режиму оподаткування у встановлених законом випадках, амортизаційної і облікової політики тощо [12, с. 19]. Таким чином, під податковим плануванням зазвичай розуміється розробка і застосування спеціальних прийомів зменшення податкових зобов'язань платника податків правомірними способами. Відмінність від обходу податків полягає в тому, що податкове планування – це не пасивна, а активна поведінка платника податків. Воно не передбачає, наприклад, відмови від ведення певних видів бізнесу, а спрямоване на їх раціоналізацію з податкової точки зору.

Щодо питання податкової оптимізації, то, на думку Р.С. Юмашева, податкова оптимізація – це явище, не тотожне явищам податкової мінімізації і податкового планування. З такою думкою автора слід погодитися. На думку С.Є. Сумарних, податкову оптимізацію слід розглядати як різновид правомірної поведінки платників податків. Критерієм же правомірності поведінки платників податків під час здійснення податкової оптимізації доцільно вважати дотримання закону. І як наслідок, вдо-

сконалення законодавства про податки і збори. Результатом здійснення суб'єктивних прав платників податків є задоволення інтересів. При цьому під гарантіями можна розуміти умови, а також засоби і механізми, які забезпечують здійснення суб'єктивних прав платників податків. Загальні гарантії – це сукупність принципів, що забезпечують реалізацію суб'єктивних прав платників податків. Спеціальні (юридичні) гарантії здійснення суб'єктивних прав платників податків – це система правових норм, що закріплюють умови і порядок реалізації суб'єктивних прав платників податків, заходів охорони і захисту в разі їх порушення [13, с. 147]. На думку Б.В. Церенова, межами податкової оптимізації є кордонні дозволені (не заборонені) законодавством дії платника податків щодо зменшення податкових виплат. Застосування заходів, спрямованих на припинення податкових порушень, дозволяє визначити ту грань, за якою діяльність щодо зменшення податкових зобов'язань перестала бути правомірною, тобто діяльність платника податків під час оптимізації оподаткування повинна завжди відповідати вимогам законності [14, с. 127]. Часто існує тонка грань між дозволеними законодавством (не забороненими) і неправомірними діями платника податку щодо зменшення податкових виплат. Так, виникає поняття в податковому праві як «обхід податків». Обхід податків – це створення ситуації, в якій особа не є платником податку через різні причини. Так само зустрічається таке визначення обходу податків. Обхід податків – це ситуація, в якій юридична і фізична особа не є платником податків. Розрізняються два способи обходу податків. Перший – отримання доходів у формах, з якими законодавець не пов'язує обов'язок сплати податків, не суперечить закону і може використовуватися практично без обмежень. Другий спосіб обходу податків передбачає використання заборонених законом прийомів, наприклад, ухилення від реєстрації підприємства, неправильний бухгалтерський облік тощо [15, с.145]. Ухилення від сплати податків зазвичай відбувається у вигляді приховування доходів, неподання або невчасного подання документів, необхідних для обчислення і сплати податків, завідомо незаконного використання податкових пільг, ухилення від перерахування податків у бюджет. Іншими словами, платники податків занижують свої податкові зобов'язання способами, прямо або побічно забороненими законом, або взагалі не сплачують податки або сплачують їх не належним чином. Саме елемент незаконного зменшення податкових зобов'язань дозволяє розмежовувати ухилення від сплати податків і податкове планування. Поняття «ухилення від сплати податків» зафіксовано у Податковому та Кримінальному кодексах. Так, у Податковому кодексі України у ст. 109 «Відповідальність» зазначається, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та / або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. І також у Податковому кодексі говориться про те, що кожен платник податків вважається невинуватою особою у вчиненні податкового правопорушення, поки його винність не буде доведена в передбаченому законом порядку і встановлено набрав законної сили рішенням суду. Встановлено, що обов'язок доказування обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винності платника податків у його вчиненні, покладається на податкові органи. Кримінальні правопорушення, що визначені ст. 212, ст. 212-1 КК України, є специфічними видами кримінальних правопорушень та полягають в умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших внесків, що входять до системи оподаткування, якщо такі діяння призвели до фактичного ненадходження коштів до

бюджетів чи державних цільових фондів у визначених розмірах. Таке ухилення може здійснюватися різними способами, приклад яких наведено у п. 13 чинної постанови Пленуму Верховного Суду України від 8.10.2004 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Зокрема, шляхом неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів, приховування об'єктів оподаткування тощо.

Таким чином, виникає необхідність розмежувати поняття «податкове планування», «податкова оптимізація» і «обхід податків». І тут необхідно відзначити, що податкове планування відрізняється від обходу податків тим, що воно розраховане на більш тривалий термін (кілька звітних періодів). Зазвичай під час визначення поняття «податкова оптимізація» використовується підхід, згідно з яким податкова оптимізація визначається з огляду на інтереси платників податків. На думку А.В. Бризгаліна, зменшення податків (податкова мінімізація) у загальному розумінні слова – це ті чи інші цілеспрямовані дії платників податків, які дозволяють уникнути або певною мірою зменшити його обов'язкові виплати до бюджету, вироблені ними у вигляді податків, зборів, мит та інших платежів [16, с. 346]. На думку С.Р. Пепеляєва, можливість мінімізації податку на довготривалій основі зумовлена низкою факторів. По-перше, специфікою об'єкта оподаткування. Наприклад, законодавство більшості країн не обкладає податками доходи, вкладені в державні цінні папери, що створює можливість економити на сплаті податків. По-друге, специфікою суб'єкта податку. Прикладом може служити принцип сімейного оподаткування, що існує у ряді країн, в основі якого лежить поділ доходу на рівні частини між подружжям. По-третє, певні можливості для мінімізації податку має метод оподаткування. Прогресивне оподаткування дає платнику податків значні переваги порівняно з пропорційним, а кадастрове оподаткування особливо вигідно у разі високого рівня інфляції [17, с. 750]. З цієї позицією автора не можна погодитися. І для підтвердження висловленої позиції хотілося б звернути увагу і на позицію молодого вченого О.Р. Баріна [18, с. 73], який у своїй кандидатській дисертації висловлює думку про поновлення пропорційної системи оподаткування в Україні.

Слід також зазначити, що доходи, одержувані їх різних джерел, часто оподатковуються за різними ставками. Наприклад, у Швеції податки на банківські депозити і доходи за облигаціями дуже високі, дивіденди оподатковуються за більш низкими ставками, а доходи від приросту ринкової вартості акцій – за ще нижчими ставками [19, с. 98–99]. За умови вдалого розміщення коштів і правильного вибору форми доходів податки можна значно зменшити, причому цілком законно. У ряді країн (наприклад, у Великобританії) є вимога до податкових консультантів публікувати розроблені ними схеми податкової оптимізації. Це також допомагає платникам податків заздалегідь виявити і уточнити позицію податкових органів щодо передбачуваної методики податкового планування і підготувати необхідне економічне та документальне обґрунтування на випадок можливих спорів з податковими органами.

Висновки. Слід зазначити, що однією з основних перешкод закріплення в Податковому кодексі України обов'язків платників податків реєструвати податкові схеми в податкових органах є нестабільність чинного податкового законодавства про податки і збори, що визначає необхідність перереєстрації постійно мінливих податкових схем. У чинному Податковому законодавстві у ст. 14 «Визначення понять» відсутнє поняття «податкова оптимізація», а лише визначається п. 14.1.170 «податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання». Також слід зазначити, що для мінімізації податків часто використовують прогалини податкового законодавства, які виникають через недосконалість юридичної техніки. Усуваються такі недоліки законодавства подальшим внесенням необхідних поправок в текст закону або офіційним тлумаченням неточних або двозначних формулювань, або судовою практикою. І таке податкове планування з використанням прогалин не може бути довготривалим. Це найменш кваліфікований спосіб мінімізації податків. Для довготривалого планування слід використовувати досвід зарубіжних країн, які в цьому питанні мають більше досвіду. А саме для довгострокового (стратегічного) планування слід застосовувати: врахування специфіки об'єкта оподаткування; врахування специфіки суб'єкта оподаткування; врахування особливостей методу оподаткування; використання податкових притулків; використання податкових режимів окремих країн; застосування міжнародних угод тощо.

ЛІТЕРАТУРА

1. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва, 2003. 591 с.
2. Комментарий к уголовному кодексу РФ Под ред. Ю.И. Скуратов, В.М. Лебедева. Москва, 2000. 639 с.
3. Налоговое право : учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
4. Малиновский А.А. Пределы субъективного права. *Журнал российского права*. 2005. № 11. С. 95–100.
5. Черник Д.Г., Морозов В.П. Оптимизация налогообложения : Учебно-практическое пособие. Москва, 2002. 336 с.
6. *Налоговед*. 2005. № 4. С. 37–39.
7. *Финансовая газета*. 2002. № 15. С. 5–6.
8. АҚДИ Экономика и жизнь. 2001. № 11. С. 71–76.
9. Raymond R.N., Clifford M. Hicks. Income Tax influences on Legal Forms on Organizations for Small Business. London, 1990. P. 45.
10. Кашин В.А. Рубль + Доллар (как создать совместное предприятие). Москва, 1989. 336 с.
11. Налоговое право : учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
12. Гусева Т.А. Правовые основы налогового планирования. *Ваш налоговый адвокат*. 2005. № 5(35). С. 17–30.
13. Смирных С.Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. Москва : Волтерс Клувер, 2009. 176 с.
14. Церенов Б.В. Оптимизация налогообложения и уклонение от уплаты налогов: Правовая грань. *Налог (газета)*. 2006. № 23. С. 126–130.
15. Смирных С.Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. Москва : Волтерс Клувер, 2009. 176 с.
16. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: Принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Екатеринбург, 2002. 131 с.
17. Налоговое право : учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
18. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи : дис. к.ю.н. 12.00.07. Одеса, 2018. 197 с.
19. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран : вопросы теории и практики. Москва : Манускрипт, 1993. 112 с.