

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

PRINCIPLES OF TAX OPTIMIZATION

Бишовець Ю.П., аспірант кафедри права

Приватний вищий навчальний заклад «Європейський університет»

Стаття присвячена визначенню основних принципів податкової оптимізації як визначальних засад регулювання й організації цього процесу. Встановлено, що принципами податкової оптимізації є набір основних засад, які не закріплено в нормативно-правових актах і які дають змогу суб'єктам господарювання досягнути стану максимальної (оптимальної) ефективності за рахунок зменшення податкового навантаження при дотриманні всіх правових та економічних обмежень. Акцентовано увагу на тому, що принципи податкової оптимізації кореспондуються, як із загальними принципами оподаткування, так і загальними принципами оптимізації. Співвідніши два блоки принципів – принципи оподаткування та принципи оптимізації виокремлено принципи податкової оптимізації: законність (легітимність), економічна обґрунтованість, адекватність витрат, документальне оформлення, комплексність і конфіденційність.

Зроблено висновок, що практика застосування податкового законодавства вказує на необхідність правового закріплення принципів, на яких базуються податкові правовідносини, пов'язані з податковою оптимізацією. На сьогодні принципи оптимізації оподаткування сприймаються на практиці як декларативні, а отже, не справляють належного впливу на поведінку платника податків. Ситуація, що склалася, продукує юридичну невизначеність і ризики для суб'єктів господарювання, що підкреслює важливість підвищення обов'язковості імперативного характеру цих принципів у податковому регулюванні. Для досягнення оптимального балансу між публічним і приватним інтересом запропоновано принципи податкової оптимізації закріпити на рівні підзаконного акту, що дасть змогу не лише забезпечити передбачуваність податкових правовідносин, а й мінімізувати податкові спори, знизити ризики зловживань з боку платників податків та, водночас, створити умови для виключно законного зменшення податкового навантаження.

Ключові слова: податки, податкова оптимізація, принципи, законність (легітимність), економічна обґрунтованість, адекватність витрат, документальне оформлення, комплексність, конфіденційність.

The article is devoted to defining the basic principles of tax optimization as the determining principles of regulation and organization of this process. The author establishes that the principles of tax optimization are a set of basic principles which are not enshrined in legal acts and which allow business entities to achieve maximum (optimal) efficiency by reducing the tax burden while complying with all legal and economic restrictions. The author emphasizes that the principles of tax optimization correspond to both the general principles of taxation and the general principles of optimization. By correlating two sets of principles – the principles of taxation and the principles of optimization – the author distinguishes the principles of tax optimization: legality, economic feasibility, cost adequacy, documentation, complexity and confidentiality.

It is concluded that the practice of application of tax legislation indicates the need for legal consolidation of the principles on which tax legal relations related to tax optimization are based. Currently, the principles of tax optimization are perceived in practice as declarative, and therefore do not have a proper impact on the behavior of the taxpayer. The current situation creates legal uncertainty and risks for business entities, which emphasizes the importance of increasing the mandatory nature of these principles in tax regulation. In order to achieve an optimal balance between public and private interests, the author proposes to enshrine the principles of tax optimization at the level of a by-law, which will not only ensure predictability of tax relations, but also minimize tax disputes, reduce the risks of abuse by taxpayers and, at the same time, create conditions for exclusively legal reduction of the tax burden.

Key words: taxes, tax optimization, principles, legality (legitimacy), economic feasibility, adequacy of costs, documentation, complexity, confidentiality.

Постановка проблеми. В умовах стрімкого розвитку систем оподаткування проблематика пошуку меж допустимості податкової оптимізації набирає дедалі більшої актуальності в галузі податкового права. Одним із шляхів вирішення окресленої проблеми ми вбачаємо звернення до концепції принципів права, які можуть виступати як найважливіший інструмент визначення правомірних меж податкової оптимізації. Принципи, зокрема й ті, що стосуються процесу оптимізації оподаткування, відіграють фундаментальну роль у регулюванні податкової поведінки суб'єктів господарювання. Дотримання певних правових принципів дає змогу платнику податків планувати свої кроки відповідно до законодавства, тим самим мінімізуючи настання податкових ризиків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема тиці вихідних положень зменшення податкового навантаження приділяється увага з боку науковців та практиків, зокрема вони висвітлювалися у працях М. А. Белова, Р. Г. Браславського, Т. А. Гусевої, Я. В. Греца, Ю. Б. Іванова, В. С. Москалюка, Л. В. Товкуп, Н. І. Хатнюк та ін. Однак вказані дослідження зачіпали загальні аспекти принципів податкового права або податкового планування, без визначення специфіки принципів податкової оптимізації, або ж відбувались переважно в площині наукових напрацювань у галузі економіки, тоді як правовим аспектам визначення принципів податкової оптимізації приділялось значно менше уваги.

Метою статті є визначення основних принципів податкової оптимізації та розкриття їхньої ролі у процесі правового регулювання податкових відносин.

Виклад основного матеріалу. Принципами податкової оптимізації є набір основних засад, які не закріплено в нормативно-правових актах і які дають змогу суб'єктам господарювання досягнути стану максимальної (оптимальної) ефективності за рахунок зменшення податкового навантаження при дотриманні всіх правових та економічних обмежень. Говорячи про принципи податкової оптимізації, необхідно акцентувати увагу на тому, що вони кореспондуються, як із загальними принципами оподаткування, так і загальними принципами оптимізації. Співвідніши два блоки принципів – принципи оподаткування та принципи оптимізації – можна виокремити такий комплекс вихідних ідей, на яких, на думку автора, має будуватися процес податкової оптимізації:

1. Принцип законності (легітимності).

Принцип законності являє собою один із ключових принципів процесу оптимізації оподаткування, що забезпечує правомірність дій суб'єкта господарювання. Виходячи з принципу легальності, оптимізація оподаткування, що проводиться суб'єктом господарювання, має бути суворо законною, як з погляду національного, так і міжнародного законодавства.

У профільній літературі цей принцип також відомий як принцип юридичної відповідності, у якому йдеться про неприпустимість використання не тільки незаконних, а й суперечливих схем, спрямованих на зниження податкового навантаження. У наукових колах щодо цього питання склалося дві протилежні позиції.

Перша полягає в тому, що схеми оптимізації оподаткування не повинні ґрунтуватися на «прогалинах» законо-

давства. Це пов'язано з тим, що такі дії можуть призвести до юридичної невизначеності та стати причиною судових спорів з податковими органами. Ба більше, робиться висновок про недоцільність використання в схемах оптимізації положень нормативних актів, які містять колізії та допускають неоднозначне або множинне тлумачення – як на користь платника податків, так і на користь держави. Для мінімізації ризиків, аргументація схем податкової оптимізації має бути максимально прозорою та зрозумілою, а також базуватися на чітких нормах національного та, за необхідності, міжнародного права. Такий підхід дає змогу уникнути спірних ситуацій і надає платнику податків більш міцні позиції в разі перевірки його дій податковими органами. Обстоюється позиція, що використання прогалін для оптимізації оподаткування може бути недоцільним, тому що в майбутньому може потребувати істотного коригування податкової політики суб'єкта господарювання або навіть перегляду раніше прийнятих рішень.

Зміст другої позиції, з якою ми солідарні, полягає в наступному: якщо національне законодавство за своєю природою недосконале і надає платнику податків умови для легальної оптимізації, то суб'єкт господарювання має право ними скористатися. Підхід є характерним для реалізації наявного в чинному законодавстві основоположного принципу права – принципу свободи: «дозволено все, що не заборонено законом». Підкреслимо, що він передбачений ст. 19 Конституції України, згідно з якою: «правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством» [1]. Проте необхідно розуміти, що держава надалі може внести зміни до законодавства, враховуючи поведінку платників податків. У результаті таких змін можуть бути усунені прогаліни та колізії, що вимагатиме від бізнесу скоригувати свою господарську діяльність з урахуванням нових «правил гри». Основний ризик, пов'язаний із цим процесом, полягає в тому, що зміни, внесені законодавцем, можуть порушити баланс між податковими зобов'язаннями та економічною доцільністю тих чи інших дій, що, зі свого боку, негативно позначиться на ефективності побудованих схем оптимізації. Ба більше, якщо платник податків не відреагує своєчасно на зміни в законодавстві, це може призвести до правових наслідків, аж до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків.

Особливу увагу варто приділити тому факту, що податкове законодавство України застосовує дозвільний метод регулювання податкових правовідносин. Його можна відобразити у фразі «робіть у рамках закону, що хочете, і сплачуйте податки». Акцентуємо увагу на тому, що Державна податкова служба України уважно слідкує за діяльністю суб'єктів, які займаються податковою оптимізацією, і навіть законні дії суб'єктів господарювання викликають у цього органу вкрай різку та негативну реакцію. Наведена поведінка для державного органу, який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [2] цілком логічна й очевидна, оскільки держава завжди прагне захищати свої фінансові інтереси, а будь-яке зниження податкової бази викликає сумніви в правомірності дій платника податків.

Отже, навіть при дотриманні всіх вимог закону, платнику податків, який займається оптимізацією оподаткування, слід бути готовим до необхідності доводити свою правоту в судових інстанціях. Судові спори з податковими органами можуть стати неминучою частиною процесу оптимізації, незважаючи на законність і прозорість застосовуваних на практиці схем. Тому найважливішим завданням під час розроблення стратегії податкової оптимізації стає не тільки пошук легальних шляхів зниження податкового навантаження, а й підготовка до можливих правових наслідків, включно із захистом своєї позиції в майбутніх судових розглядах.

2. Принцип економічної обґрунтованості.

Зміст принципу економічної обґрунтованості полягає в тому, що будь-які дії платника податків щодо зни-

ження податкового навантаження повинні не тільки логічно випливати з реальних умов ведення його господарської діяльності, а й бути ефективними. Оптимізація оподаткування має ґрунтуватися на об'єктивній економічній ситуації, включно з доходами, витратами, структурою активів і пасивів суб'єкта господарювання, рівнем його ділової активності тощо, а не на штучно створених передумовах з метою зниження податкових зобов'язань. Важливо розуміти, що ефективне зниження податкового навантаження можливе тільки при детальному знанні всіх особливостей і специфіки господарської діяльності конкретного суб'єкта. Використання універсальних схем податкової оптимізації для всіх платників податків є не тільки недоцільним, а й потенційно ризикованим заходом. Кожен суб'єкт господарювання має свої унікальні параметри та характеристики, при цьому йдеться не лише суто про фінансово-економічні показники. Отже, застосування ідентичних способів і методів оптимізації до різних суб'єктів без урахування цих факторів може призвести до небажаних наслідків.

Для розроблення оптимальної стратегії податкової оптимізації необхідно проводити всебічний аналіз, що включає оцінку не тільки поточних податкових зобов'язань, а й потенційних наслідків упровадження конкретних схем оптимізації. Такий аналіз має охоплювати всю сукупність податків, зборів, платежів та інших витрат суб'єкта, оскільки, наприклад, зниження одного податку може призвести до збільшення зобов'язань за іншими податками або зборами, що зрештою нівелює позитивний економічний ефект від початкової оптимізації. Важливо не тільки обирати податкові інструменти, спрямовані на зниження конкретного податку, а й ретельно аналізувати, як це вплине на загальне податкове навантаження суб'єкта господарювання.

Принцип економічної обґрунтованості тісно пов'язаний з таким поняттям, як ділова мета (business purpose). У цьому аспекті будь-яка дія з податкової оптимізації має бути продиктована ширшими, довгостроковими цілями існування суб'єкта господарювання, однією з яких є ефективна економічна діяльність. Ефективною економічною діяльністю визнається тільки тоді, коли за її підсумком суб'єкт господарювання отримує прибуток. Податкова оптимізація має розглядатися в нерозривному зв'язку із загальною метою, яку платник податків формулює в процесі своєї господарської діяльності. Так, законодавство України визначає суть підприємництва як господарської діяльності, що здійснюється з метою одержання прибутку (ч. 2 ст. 3 ГК України) [3]. З цього випливає, що ключовою метою здійснення підприємницької діяльності є саме отримання прибутку, і саме на досягнення цієї мети мають бути спрямовані всі заходи, що здійснюються суб'єктом господарювання, у тому числі й процеси податкової оптимізації. Досягнення суб'єктом господарювання тільки податкової вигоди, без економічного ефекту для господарської діяльності, не може розглядатися як самостійна ділова мета. Зазначимо, що ділова мета є основоположним компонентом ділової етики.

З одного боку, принцип економічної обґрунтованості спрямований на запобігання зловживанням, пов'язаним із використанням платником податків фіктивних угод, трансфертного ціноутворення тощо. З іншого, він допомагає захистити інтереси сумлінних платників податків, оскільки вони можуть розраховувати на використання схем податкової оптимізації, що ґрунтуються на реальних умовах їхньої господарської діяльності і не викликають сумнівів з боку як податкових органів, так і ділових партнерів. У межах міжнародної практики аналізований принцип отримує особливу увагу, особливо в контексті міжнародної боротьби з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування (Base erosion and profit shifting, BEPS). BEPS відноситься до стратегій, які використовують притаманні податковим правилам різниці юрисдикцій аномалії для штучного переміщення прибутку до місць із низьким або нульовим оподаткуванням, де еко-

номічна активність суб'єкта господарювання є незначною або загалом відсутня. Унаслідок таких дій корпоративний прибутковий податок виплачується в малих розмірах або взагалі не виплачується. Щорічні світові втрати держав від застосування платниками податків стратегії BEPS становлять 100–240 млрд. дол. США. Так, Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) акцентує особливу увагу на необхідності використання економічно обґрунтованої податкової оптимізації, запобігання агресивному податковому плануванню та справедливому розподілу податкового навантаження між юрисдикціями.

Принцип економічної обґрунтованості стимулює розвиток наукової бази для проведення податкової оптимізації. Зокрема, для успішного застосування податкової оптимізації необхідне детальне вивчення фінансово-економічних показників діяльності підприємства, проведення аналізу витрат і доходів, оцінка довгострокових наслідків тих чи інших рішень у сфері оподаткування. Такий підхід передбачає не тільки врахування поточних економічних чинників, а й прогнозування можливих змін в економічній кон'юнктурі, що робить податкову оптимізацію частиною загального стратегічного планування підприємства.

3. Принцип адекватності витрат.

Принцип спрямований на забезпечення доцільності використання конкретних схем зі зниження податкового навантаження. Його зміст полягає в тому, що витрати на створення і підтримання системи податкової оптимізації не повинні перевищувати суми потенційної податкової економії. В іншому разі такі дії стають не тільки неефективними, а й можуть завдати шкоди загальному фінансовому стану суб'єкта господарювання.

Економічна наука виходить з того, що для оцінки рентабельності податкової оптимізації необхідно враховувати не тільки безпосередні витрати, пов'язані з розробленням і впровадженням схем оптимізації, а й непрямі витрати. До таких витрат належать, наприклад, витрати на оплату послуг податкових консультантів, спеціалістів з податкового планування тощо, а також витрати на впровадження та підтримання внутрішньої системи управління податковою оптимізацією. Так, в Україні ціна за послуги податкових консультантів з розробки схем податкової оптимізації та оптимізації поточної бізнес-моделі стартує від 1500 дол. США [4]. Важливо також враховувати додаткові витрати, які, найімовірніше, виникнуть під час використання запроваджених схем. Наприклад, необхідно враховувати судові витрати, які суб'єкт господарювання понесе через податкові спори.

Існує емпіричне правило, згідно з яким допустимі витрати на податкову оптимізацію зазвичай становлять не менше 50 % від передбачуваної суми податкової економії. Однак це співвідношення не є універсальним і може варіюватися залежно від безлічі чинників, включно з рівнем ризику, пов'язаним із застосуванням конкретної схеми, а також психологічними чинниками, як-от ступінь готовності суб'єкта господарювання до прийняття ризиків або до потенційних наслідків у вигляді податкових спорів.

Принцип адекватності витрат підкреслює важливість збалансованого підходу до податкової оптимізації. Платник податків повинен оцінювати не тільки економічні вигоди, а й ризики. Важливо розуміти, що висока вартість розроблення та підтримки схеми може не виправдати себе в довгостроковій і навіть у середньостроковій перспективі, особливо якщо юридичне підґрунтя для такої схеми «а ргіогі» є вразливим перед несуттєвими змінами податкового законодавства. Наукові дослідження також вказують на необхідність враховувати так звані транзакційні витрати податкової оптимізації, що включають у себе не тільки прями фінансові витрати, а й час і зусилля, витрачені на управління процесом оптимізації, взаємодію з органами Державної податкової служби України та вирішенням адміністративних питань. Ба більше, необхідно враховувати витрати, пов'язані з відмовою від використання запровадженої схеми податкової оптимізації або її корекцією. У низці випадків витрати на ліквідацію схеми

можуть виявитися вищими, ніж початкові вкладення, особливо якщо схема була складною і довгостроковою. Вкладені обставини вимагають детального прогнозування та аналізу наслідків (юридичних, фінансових, управлінських тощо) процесу оптимізації.

Отже, принцип адекватності витрат передбачає не тільки оцінку початкових вкладень, а й всебічне планування майбутніх витрат на підтримку і можливу зміну схеми податкової оптимізації. Комплексний підхід до вирішення цього питання дає змогу мінімізувати ризики та максимізувати економічну ефективність від проведених заходів щодо зниження податкового навантаження, не виходячи за рамки правового поля.

4. Принцип документального оформлення.

Принцип документального оформлення закладений в основу не тільки податкової оптимізації, а й усієї діяльності суб'єкта господарювання. Він полягає в необхідності точного і коректного оформлення всіх документів, що супроводжують діяльність платника податків, тому що будь-які помилки, описки та ін. недоліки документації можуть, приміром, бути використані податковими органами як підтвердження відсутності реального характеру операцій, що проводяться платником податків, і призвести до визнання правочину нікчемним. Нагадаємо, що орган Державної податкової служби України має право або подати позов про стягнення з осіб, які вчинили нікчемний правочин, отриманих ними в результаті виконання такого правочину сум у дохід держави, або встановити платнику податків податкове зобов'язання за результатами перевірки, зазначивши про нікчемність правочину в акті перевірки. Зазначене пояснюється тим, що за загальним правилом нікчемний правочин не породжує правових наслідків, а тому підлягає виключенню з податкового обліку. Водночас виключення нікчемного правочину з податкового обліку має відбуватися в усіх учасників такого правочину, а не лише в того, кому на певний момент нараховано податкові зобов'язання за результатами податкової перевірки. Така ситуація створює масу клопоту для суб'єктів господарювання [5].

Ключовою складовою принципу документального оформлення є ретельне дотримання відповідності даних, зазначених у документах, з фактичними обставинами правочинів. Усі фінансові показники в первинних документах, облікових регістрах тощо мають бути повністю узгоджені між собою. В іншому разі податкові органи засумніваються в правомірності проведеної операції, що створить додаткові ризики для платника податків. Це особливо актуально в умовах, коли податкові органи володіють широкими повноваженнями щодо перевірки коректності ведення бухгалтерської документації та можуть використовувати будь-яку помилку суб'єкта господарювання як підставу для донарахування податків або застосування штрафних санкцій. До того ж важливим аспектом є відповідність формулювань у документації. Призначення платежу, зазначене в розрахункових документах, має повністю відповідати тому, що прописано в правочині або іншому документі, який є юридичною підставою для перерахування коштів. Невідповідність у формулюваннях може стати приводом для перегляду не тільки характеру платежу податковими органами, а й характеру податкової операції, що призведе до додаткових податкових зобов'язань або навіть звинувачень суб'єкта господарювання у податкових правопорушеннях.

Принцип документального оформлення відіграє не лише роль адміністративного інструменту, а й сприяє забезпеченню правової визначеності та захисту інтересів суб'єкта господарської діяльності. У разі виникнення спорів з податковими органами, наявність повноцінної оформлених документів є основним доказом правомірності дій платника податків. Водночас документальне оформлення стосується як коректного ведення бухгалтерського обліку, так і дотримання умов правочинів, укладених з контрагентами. За наявності повних і точно оформлених документів у платника податків при застосуванні легальних схем

оптимізації є всі шанси отримати позитивний для себе результат при оскарженні через суд або в адміністративному порядку рішень та дій органів Державної податкової служби України.

Особливо слід звернути увагу на те, що принцип документального оформлення вимагає прозорості та точності на всіх етапах господарської діяльності, від моменту укладення правочину до остаточного виконання всіх фінансових зобов'язань. Це особливо важливо в умовах здійснення операцій, ускладнених іноземним елементом, пов'язаних із використанням трансфертних ціл, застосуванням пільгових податкових режимів тощо. Усі документи мають бути правильно структуровані, а їхній зміст має відповідати фактичним діям і зобов'язанням сторін.

Загалом принцип документального оформлення є необхідною умовою успішної податкової оптимізації та захисту інтересів платника податків. Дотримання принципу дає змогу мінімізувати ризики виникнення податкових претензій з боку податкових органів та забезпечує юридичний захист у разі їх виникнення. Важливість точності, повноти та узгодженості документів стає особливою очевидною в умовах динамічної зміни законодавства та ускладнення правових відносин у сфері оподаткування.

5. Принцип комплексності.

Принцип лежить в основі проведення успішної податкової оптимізації та передбачає використання різноманітних способів і методів для зниження податкового навантаження. Він встановлює, що податкова оптимізація має бути багатогранною, різноплановою, а не мати одиничний характер. Комплексний підхід забезпечує більш стійкі результати, знижуючи ризики виникнення проблем з податковими органами, надає діям суб'єкта господарювання більшою гнучкістю та адаптивністю до зовнішніх умов.

На практиці багато суб'єктів господарювання, як і раніше, покладаються на один-єдиний спосіб або метод скорочення податкових зобов'язань (наприклад, лише орендуючи офісне майно у співробітників заощаджуючи на сплаті ЄСВ), сподіваючись на його постійну ефективність, втілюючи в життя підхід: «навіщо змінювати те, що добре працює». Однак досвід показує, що найуспішніші результати податкова оптимізація приносить тоді, коли застосовують різні способи і методи в усьому своєму розмаїтті. Комплексність дає змогу розподіляти податкові вигоди за різними напрямками, знижуючи навантаження на бізнес більш рівномірно й уникаючи концентрації ризиків в одному джерелі. Тут необхідно застосовувати інший підхід: «краще потроху за багатьма напрямками, ніж занадто багато в одному». Такий підхід робить податкову оптимізацію не тільки ефективнішою, а й менш помітною, а отже, і дратівливою для податкових органів.

Податкові консультанти, виходячи зі свого досвіду, рекомендують оптимізувати оподаткування поетапно, охоплюючи різні аспекти господарської діяльності. Сам процес може включати вибір оптимальних видів правочинів, використання податкових пільг, перерозподіл доходів і витрат між різними податковими періодами тощо. У цьому разі важливою складовою є правильна організація обліку та документообігу, які дадуть змогу підтвердити кожному «оптимізовану гривню» з податкового зобов'язання суб'єкта господарювання правочином, актом, ордером або іншим фінансовим документом. Як бачимо принцип комплексності в цьому аспекті перетинається з принципом документального оформлення. Принцип комплексності вимагає від платника податків проведення постійного моніторингу та адаптації. Податкове законодавство та економічна ситуація в країні перебувають у динаміці, що змушує платника податків бути гнучким у застосуванні різних способів і методів оптимізації. Наприклад, зменшення податкового навантаження суб'єктів господарювання – платників податку на прибуток повинно включати: оптимізацію дохідної частини; збільшення витрат; роботу з грошовими потоками. Також податкова економія може досягатись шляхом використання лізингових угод, адже на балансі підприємства утримується значна

частка виробничих фондів; переказу грошових коштів із загальної системи оподаткування з ПДВ на підприємство із спрощеною системою оподаткування з ПДВ, яке сплачує єдиний податок; зіставлення різних варіантів застосування ставок і об'єктів оподаткування; розрахунку баз оподаткування податків та зборів при плануванні загальної суми податкових платежів на майбутні періоди [6, с. 7] тощо. Використання різних способів і методів оптимізації в комплексі дає змогу суб'єкту господарювання швидко адаптуватися до умов, що змінюються, зберігаючи при цьому високий рівень податкової економії.

Важливо відрізнити комплексність від системності. Хоча податкова оптимізація може бути системною навіть у разі використання одного методу чи способу, комплексність передбачає їхню практичну різноманітність. Системний характер податкової оптимізації проявляється, коли суб'єкт господарювання протягом тривалого часу вдається до одного методу або способу оптимізації. За такого підходу збільшується ризик оптимізації. Так, постійне застосування однієї й тієї самої схеми може повернути увагу податкових органів, збільшивши ймовірність проведення податкової перевірки. Особливо це актуально в ситуаціях, коли оптимізацію застосовують завдяки укладенню однотипних правочинів з одним і тим самим суб'єктом, в одному і тому ж звітному періоді тощо. Така однотипність легко виявляється податковими органами і може стати підставою виникнення сумнівів у законності проведених операцій. Застосування комплексного підходу знижує ці ризики, оскільки включає в роботу весь доступний суб'єкту інструментарій з податкової оптимізації.

6. Принцип конфіденційності.

Принцип спрямований на захист інформації про розроблені та застосовувані схеми зниження податкового навантаження. Його зміст полягає в тому, що всі аспекти податкової оптимізації повинні залишатися в межах суб'єкта господарювання і не підлягати розголошенню, щоб уникнути настання негативних наслідків, які можуть виникнути в результаті поширення цієї інформації.

По-перше, податкова оптимізація, незважаючи на те, що вона здійснюється, не виходячи за рамки правового поля, не завжди сприймається позитивно. Зменшення податкових виплат можуть викликати негативне ставлення серед населення, особливо населення, яке належить до найбільш соціально вразливих груп, які безпосередньо залежать від наданого державою соціального захисту. Відкрите обговорення успіхів податкової оптимізації може призвести до громадського обурення, що, зі свого боку, приверне до себе увагу податкових органів. В умовах, коли соціальну справедливості у податковій сфері обговорюють дедалі частіше, підприємці, які поширюють інформацію про свої успіхи в зниженні податкових зобов'язань або яку оприлюднили через неконтрольовані витоки, можуть опинитися під тиском громадської думки.

По-друге, існує ризик, що інформація може «вийти в маси» і бути використана іншими суб'єктами господарювання в напрямі запровадження аналогічних схем. Ба більше, вона стане очевидною для податкових органів, що спровокує оперативні зміни законодавства, спрямовані на усунення можливості застосування розкритих схем на практиці. Історія знає безліч прикладів, коли масове використання податкових лазівок призводило до їх швидкого законодавчого закриття. У результаті платник податків, який першим впровадив успішну схему оптимізації, втрачить свої конкурентні переваги, а його витрати на розробку цієї схеми стануть економічно невиправданими.

По-третє, необережні висловлювання суб'єкта господарювання про свої успіхи можуть стати джерелом інформації для податкових органів. У сучасних умовах, коли державні служби все частіше вдаються до використання аналітичних та інформаційних систем для моніторингу економічної діяльності суб'єктів, будь-який витік інформації призведе до оперативного реагування на неї з боку органів Державної податкової служби України. Розголошення таких відомостей, особливо якщо вони стосуються

істотного зниження податкових зобов'язань, стане підставою посиленої уваги до діяльності платника податків, яка може вилитися, наприклад, в проведення позапланової перевірки, що створить для платника додаткові ризики.

До того ж принцип конфіденційності передбачає суворе обмеження доступу до інформації про фактичний зміст і наслідки проведених операцій. Це означає, що співробітники, які безпосередньо беруть участь в окремих етапах процесу податкової оптимізації, не повинні володіти повною картиною. Кожен учасник процесу повинен мати доступ тільки до тієї інформації, яка необхідна для виконання конкретних завдань. Такий підхід мінімізує ризик витоку всієї інформації та сприяє збереженню конфіденційності проведеної операції загалом. Аналізований принцип є особливо важливим для великих суб'єктів господарювання, де співробітники часто задіяні в реалізації різних схем. Ба більше, необхідно уникати відкритого зберігання детальних планів, особливо тих, які містять опис механізму дії розроблених схем податкової оптимізації.

З наукового погляду, принцип конфіденційності є не просто захистом від зовнішнього втручання, а й важливим елементом стратегічного управління ризиками у сфері оподаткування. В умовах глобалізації та посиленого контролю над податковими операціями, конфіденційність стає невід'ємною частиною успішного ведення бізнесу. Сучасні дослідження підкреслюють, що ефективна податкова оптимізація неможлива без суворого дотримання заходів із захисту та контролем доступу до інформації. Саме принцип конфіденційності дає змогу мінімізувати ризики витоку інформації, зберегти конкурентні переваги суб'єкта господарювання, забезпечити довгострокову стійкість розроблених схем оптимізації.

Крім розглянутих нами, у профільній літературі існує широкий спектр інших основоположних ідей, які різні автори відносять до принципів податкової оптимізації. Одним із таких принципів є принцип розумності, який передбачає, що будь-які дії з податкової оптимізації повинні здійснюватися в розумних межах. Принцип безпосередньо пов'язує із діяльністю суб'єкта господарювання щодо понесення обґрунтованих і виправданих витрат. Наступним є принцип врахування політичних цілей, який передбачає, що під час вибору способу чи методу податкової оптимізації, важливо брати до уваги політичні аспекти цього рішення, насамперед значущість суб'єкта господарювання у формуванні бюджету конкретної територіальної громади. Варто згадати принцип оптимальної кількості учасників, який вимагає ретельно обдуманого підходу до вибору осіб та їх кількості, задіяних в схемі оптимізації; принцип

індивідуальності, який вказує на необхідність розроблення унікальних схем оптимізації з урахуванням особливостей конкретного суб'єкта господарювання. Також виокремлюють принцип загальності та рівності, який передбачає, що податкова оптимізація має поширюватися на всіх учасників економічної діяльності рівною мірою; принцип справедливості, який вимагає дотримання балансу між публічним і приватним інтересом. Інтерес викликає принцип підконтрольності, згідно з яким податкова оптимізація має перебувати під постійним контролем, як з боку платника податків, так і податкових органів, щоб уникнути зловживань і правопорушень. Ці принципи роблять істотний внесок у розвиток теорії та практики податкової оптимізації, розширюючи її концептуальні межі та створюючи можливості для розроблення досконаліших схем зі зниження податкового навантаження.

Висновки. На підставі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що основними принципами податкової оптимізації є: законність (легітимність), економічна обґрунтованість, адекватність витрат, документальне оформлення, комплексність і конфіденційність. Ці принципи являють собою вихідні ідеї, які забезпечують правомірність та ефективність податкової оптимізації, слугуючи орієнтирами для суб'єктів господарювання в їхній взаємодії з органами Державної податкової служби України.

На сьогоднішній практиці застосування податкового законодавства вказує на необхідність правового закріплення принципів, на яких базуються податкові правовідносини, пов'язані з податковою оптимізацією. Важливо підкреслити, що багато з наведених нами принципів сприймаються на практиці як декларативні, а отже, не справляють належного впливу на поведінку платника податків. Ситуація, що склалася, продукує юридичну невизначеність і ризики для суб'єктів господарювання, що підкреслює важливість підвищення обов'язковості та імперативного характеру цих принципів у податковому регулюванні. Для досягнення оптимального балансу між публічним і приватним інтересом, принципи податкової оптимізації мають стати невід'ємною частиною правового регулювання, набутти статусу імперативів. Їх імперативне закріплення, хоча б на рівні підзаконного акту, дасть змогу не лише забезпечити передбачуваність податкових правовідносин, а й мінімізувати податкові спори, знизити ризики зловживань з боку платників податків та, водночас, створити умови для виключно законного зменшення податкового навантаження. Також, це сприятиме відновленню довіри бізнесу до контролюючих органів та стабільності податкової системи загалом.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1996. № 30. Ст. 141.
2. Положення про Державну податкову службу України, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.09.2024).
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2003. № 18. № 19–20. № 21–22. Ст. 144.
4. Габрелян А. Ю. Поняття та сутність дефініції податкове консультування. *Держава і право*. Юридичні і політичні науки, 2013. № 59. С. 270–276.
5. Нікчемність правочину: податкові наслідки. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2010/june/issue-48/article-56237.html> (дата звернення: 25.09.2024).
6. Оришин Т. М. Напрями оптимізації податкового навантаження підприємств в контексті податкового планування. *Економіка та суспільство*, 2021. № 25. С. 1–7.
7. Стрілецька О. В., Габрелян А. Ю. Реалізація принципу змагальності під час судового розгляду. *Аналітично-порівняльне правознавство*, 2024. Випуск 2. С. 719–731.
8. Стрілецька О. В., Габрелян А. Ю. Організаційні проблеми реалізації принципу змагальності у кримінальному процесі. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*, 2024. № 1. С. 328–340.
9. Стрілецька О. В., Габрелян А. Ю. Реалізація принципу змагальності в кримінальному процесі країн романо-германської правової сім'ї. *VI Міжнародна науково-теоретична конференція «Традиційні та інноваційні підходи до наукових досліджень» (08.03.2024; м. Вінниця, Україна)*, 2024. С. 64–70.
10. Kreminsky O., Omelchuk L., Habrelian A., Matsiuk A., Diakovskiy O. Legal regime of virtual currency in Ukraine: current state, problems and prospects of regulation. *Revista Relações Internacionais do Mundo Atual*, 2024. Vol. 1. № 43. P. 21–24.