

УДК 342.9.

**М. О. Мацелик**, кандидат юридичних наук,  
завідувач кафедри господарсько-правових дисциплін  
Національного університету ДПС України

**В. А. Пригоцький**, доцент кафедри господарсько-правових дисциплін  
Національного університету ДПС України

## ДО ПИТАННЯ «ОПТИМІЗАЦІЇ» ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Національний університет ДПС України

*У даній статті робиться спроба розкриття законної «оптимізації» в оподаткуванні, а також можливих негативних наслідків, які можуть настати при використанні окремих нормативно-правових актів, як платниками податків, так і уповноваженим органом.*

**Ключові слова:** оптимізація, оподаткування, платник податків, уповноважений орган, податковий облік.

Проблеми податкового права загалом оподаткування і податкового обліку зокрема, предметно і ґрунтовно цікавило юридичну думку, але особливо актуально воно постало з моменту законодавчого закріплення.

Розвитку податкового права присвятили серйозну увагу значна кількість науковців, які спирались не тільки на власний досвід, а й на досвід як ближніх, так і далеких сусідів. При цьому наукова школа податкового права нашої держави вирізняється не тільки адекватним розумінням значення податкового права для розвитку держави, а й своїм глибоким сприйняттям юридичної природи оподаткування, сприяючи його становленню і розвитку.

Питанню податкового права і оподаткування присвячені праці М. П. Кучерявенко, Ф. Ф. Бутинця, Г. В. Бех, Ю. Б. Іванова, В. М. Костюченко, О. О. Бандурка, Т. Ю. Редзюк, В. І. Гурєєва, В. М. Панасюка та ін.

Правильно організований податковий облік є однією з найважливіших умов функціонування будь-якого підприємства. При веденні податкового обліку необхідно оцінювати і враховувати галузеві особливості діяльності.

У якості одного із принципів організації податкового обліку є безперервність відображення в податкових реєстрах об'єктів обліку в хронологічному порядку. Інформація про ці об'єкти береться в первинних облікових документах, або реєстрах, використовуваних для накопичення даних. Причому аналітичний податковий облік повинен бути організований так, щоб розкривати порядок формування податкової бази.

На жаль, законодавець і до сьогодні так і не пояснив юридичну природу поняття «податковий облік». Це стосується не тільки закону про оподаткування прибутку підприємств, а й інших законів з податкових питань. При цьому законодавець робить посилання на обов'язковість його ведення. Так, наприклад: пп. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: «Платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів...» пп. 7.2.2. вищезгаданого закону встановлює: «Страховик здійснює окремий податковий облік операцій...» тощо. За допомогою категорії податкового обліку визначає інші податкові дефініції, наприклад пп. 1.2 Закону України «Про податок на додану вартість»: «Касовий метод – метод податкового обліку, за яким...».

У працях науковців та дослідників з даного питання провідними є два підходи до визначення податкового обліку:

– це підсистема бухгалтерського обліку (Ф. Бутинець, В. Панасюк);

– це самостійна система обліку, яка має свою мету і завдання (Т. Редзюк). Серед спеціалістів існує ще і третє визначення податкового обліку – як обліку платників податкових органів (Л. Піддубна, Ю. Іванов).

Головною особливістю податкового обліку є те, що він від самого початку 90-х років «вирослав» із бухгалтерського обліку, що є адекватним, розумним і справедливим. Тоді він дійсно становив підсистему бухгалтерського обліку. Проте в середині 1997 р. відбулась кардинальна зміна природи податкового обліку.



Він почав вестись не в розрізі продукції, а у розрізі часу. Бухгалтерський облік ведеться в розрізі продукції і прибуток утворюється з доходу мінус її собівартість. А податковий облік обчислює прибуток зовсім по-іншому: наші нинішні продажі, до того ж ще й за першою подією, зіставляються не з витратами на те, що зараз продано, а з новими нинішніми витратами сьогоdnішнього періоду, із закупівлями зовсім іншого періоду [1].

Відсутність законодавчо чіткого визначення дефініції «податковий облік» для всіх податків є недоліком законодавства, що виявляється в прогалині закону, яку, звичайно, потрібно заповнити.

На ґрунті цієї неоднозначності та існуванні інших прогалин у податковому законодавстві серед платників податків відразу виникло поняття оптимізації (мінімізації податкових відрахувань).

Оптимізація чи мінімізація оподаткування – явище, що одержало свій розвиток одночасно з руйнуванням тоталітарної системи економіки й формуванням сучасної податкової системи. Проте до цих пір ніхто навіть не пробував його проаналізувати і систематизувати. Такий стан речей є неприпустимим, і вважати, що такого явища не існує – значить не лише завдавати шкоди державі, а й порушувати права й інтереси платників податків.

На нашу думку, зменшення податків необхідно розглядати як явище, що характеризується подвійною природою. Податковий тягар, широкий спектр способів і форм податкового контролю з боку держави приводить до того, що платник податків будь-якими способами, у тому числі й незаконними, прагне заощадити на податках. При цьому діяльність виконавчих органів держави, у свою чергу, спрямована насамперед на виявлення таких випадків «податкової економії». Зменшенню податків з одного боку, як прагнення платника податків уникнути податку, відповідає прагненню держави не допустити скорочення надходження податкових сум у бюджет. Зменшення податків це процес, обов'язковими учасниками якого є платник податків і держава із властивими ним специфічними цілями, які обумовлені інтересами, потребами й завданнями кожної сторони.

Прагнення уникнути податків є своєрідна реакція платника на майже будь-які фіскальні заходи держави. У якомусь сенсі ця реакція є природною, оскільки обумовлена спробою власника так чи інакше захистити своє майно,

капітал і доходи від будь-яких стягнень, навіть відповідно до Закону. Захист свого майна, у тому числі й від держави, є найсильнішою мотивацією в діяльності будь-якої людини. Причому ця мотивація практично не залежить від ступеня його законослухняності. Негативні емоції виникають незалежно від волі й бажання людини. Припускати інше, означає недооцінку й заперечення існуючої реальності [2].

Проте і на сьогодні законодавство містить значну кількість законних способів, які можуть бути використані платником податків для свого захисту при зменшенні податків. Так, наприклад, Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» платнику надано право на одержання роз'яснень від податкових органів, започатковано принципи «всі сумніви – на користь платника податків» [3] та ін.

Вважаємо, що застосування самих репресивних заходів щодо платників податків, які прагнуть зменшити свої податкові платежі не дасть очікуваного результату і не приведе до того, що всі перестануть ухилятися від сплати податків. Рішення проблеми зменшення податків повинне здійснюватися за допомогою детальної, більше чіткої регламентації податкових відносин на рівні законодавства. Адже в підсумку все залежить від конкретних дій платника податків у своєму прагненні «заощадити» на податках і, зрештою, від оцінки цих дій Законом. Іншими словами, мова про визначення правових меж дозволеного й недозволеного в цій сфері. Так, якщо Закон не визнає дії платника податків за захистом своєї власності протизаконними, то платник діє легально доти, поки цей Закон не відмінний або не змінений.

Податкова оптимізація (мінімізація) – це цілеспрямовані дії платника податків, які дозволяють йому уникнути або зменшити свої обов'язкові платежі до державного бюджету. Тобто при зменшенні податків їх платник діє цілеспрямовано, використовуючи ті або інші способи, результатом застосування яких буде «податкова економія». Іншими словами, суб'єкт розглянутих нами відносин повинен діяти умисно, заздалегідь усвідомлюючи характер своїх дій, бажаючи настання певного результату і свідомо допускаючи його. Намір у діях платника податків, спрямований на зниження податкових платежів – основна складова податкової оптимізації (мінімізації). При цьому самі по собі ненавмисні чи необережні дії (недбалість,



недосвідченість, арифметичні помилки), які мають наслідком зниження податкових платежів не можуть розглядатися як уникнення від оподаткування, хоча за діючим податковим законодавством платник податків, у цьому випадку, не звільняється від передбачених фінансових санкцій.

Так, наприклад, ненавмисні дії платника податків мають місце при застосуванні нульової ставки податку на репатріацію при виплаті роялті нерезиденту – юридичній особі Російської Федерації. Зокрема, резидент України, врахувавши тільки факт існування угоди між Урядом України й Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна і попередженні ухилення від сплати податків, яка вступила в дію для України 3 серпня 1999 р., не утримав відповідну суму податку за ставкою яку передбачає зазначена угода, ст. 12 «Доходи від авторських прав і ліцензій (роялті)» зазначеної угоди про уникнення подвійного оподаткування вказує, що:

1. Доходи від авторських прав і ліцензій (роялті), що виникають в одній Договірній Державі й виплачувані резидентові іншої Договірної Держави, можуть обкладати податком у цій іншій Державі.
2. Однак ці доходи можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, у якій вони виникають, і відповідно до законодавства даної Держави, але сплачується податок у сумі, що, не може перевищувати 10 відсотків загальної суми доходів.

Як бачимо, крім п. 1 ст. 12, що справді говорить про оподаткування доходу нерезидента в країні його президентства, є ще й п. 2 ст. 12. Саме він і є передумовою для оподаткування доходів уже в Україні. Це є відсильна норма, яка відсилає нас до п/п. 13.1 «в» і п. 13.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

У той же час, хоча в п. 13.2 названого Закону йде мова про ставку податку в розмірі 15 відсотків від виплачуваної суми (за її рахунок), положення п. 2 ст. 12 Угоди про уникнення подвійного оподаткування дозволяють обмежитися 10 відсотками відносно виплат роялті російському підприємству.

Загалом описаний механізм передбачений і у Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їхнього походження з України відповідно до міжнародних договорів України про запобігання подвійного оподаткування, затвердженому постановою

Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 р. № 470 [4].

Аналогічна позиція і податкових органів, яка викладена у листах Державної податкової адміністрації України від 30.11.2001 р. № 7687/6/12-0116, від 16.09.2002 р. № 172/2/12-0110 та від 18.06.2004 р. № 4894/6/15-1316. Зокрема у листі від 18.06.2004 р. відмічено:

«Так, положення п. 1 ст. 12 Угоди підтверджують право країни-резиденції на оподаткування роялті, що виникають в одній договірній державі й виплачувані резидентові іншої договірної держави, якщо такий резидент має фактичне право на ці роялті. Відповідно до положень п. 2 ст. 12 Угоди, країна, у якій виникають роялті, також має право на оподаткування таких роялті, але це право обмежується ставкою 10% загальної суми роялті.

Відповідно до п. 4 Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їхнього походження з України відповідно до міжнародних договорів України про запобігання подвійного оподаткування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 р. № 470, підставою для використання переваг міжнародного договору є подання нерезидентом особі, що виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), що підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якої укладений міжнародний договір, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором. Довідка видається компетентним органом відповідної країни, певним міжнародним договором.

Таким чином, маємо справу з неумисною мінімізацією податку за якої платник проявив недбалість чи недосвідченість, що має наслідком застосування до нього фінансових санкцій відповідно до ст. 17 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами» [3].

Так, якщо платник податків здійснює грошові виплати без попереднього нарахування й сплати податку на доходи нерезидентів відповідно до п/п. 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами», такий платник податків сплачує штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання по такому податку. Сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відпові-



дальності й/або конфіскації таких коштів відповідно до законодавства.

Рішення питання щодо можливості самостійного виправлення помилок при утриманні платником податку на прибуток податку на доходи нерезидентів можливо за умови надання Звіту про виплачені доходи, утримання і внесення в бюджет податку на прибуток нерезидентів статусу податкової декларації, тобто шляхом унесення відповідних змін у Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами» [5].

Вважаємо, що є декілька причин податкової оптимізації (мінімізації). До них можна віднести: 1) морально-психологічні; 2) політичні; 3) економічні.

До першої групи відносимо якість закону, його «авторитет».

Загальнообов'язковість закону для всіх передбачає ситуацію, коли норма закону обов'язкова для всіх без винятку. Проте наявність податкових пільг наданих окремим категоріям платників приводить до того, що окремі групи платників податків виявляються в більш вигідному положенні порівняно з іншими. Дана обставина природно викликає в останніх почуття несправедливості стосовно них і викликає прагнення зрівняти себе з пільговиками. Найчастіше інструментом такого «вирівнювання» і виступає ухилення від сплати податків.

Стабільність закону означає незмінність його положень протягом тривалого періоду часу, однак, податковий закон – закон не постійний. Так, наприклад, у Закон України «Про податок на додану вартість» [6], з початку його прийняття, було внесено змін понад 140 раз, а у Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» [7] – понад 80 раз.

Такі коливання податкового законодавства, постійна зміна об'єкта оподаткування за різними податками знижують авторитет податкових законів, що у свою чергу викликає в платників податків відчуття необов'язковості його виконання й, відповідно, тягне його порушення.

Друга група, політичні причини підштовхують платника податків до оптимізації (мінімізації) податкових відрахувань тоді, коли податки починають використовуватись державою не тільки для покриття загальнодержавних витрат, а ще і як інструмент соціальної або економічної політики.

Як інструмент економічної політики, податки проявляються в тому, що держава підви-

щує податки на деякі галузі виробництва з метою зменшити питому вагу даних галузей економіки й знижує податки для інших галузей, більш перспективних або слабозвинених. У такій ситуації підприємства тих галузей, податки для яких підвищені, намагаються оптимізувати (мінімізувати) податкові відрахування, причому, головною метою цього є не тільки корисливі інтереси, а й прагнення зберегти підприємства й галузь у цілому на колишньому рівні.

Якщо фінансовий стан платника податків стабільний, то він не буде штучно зменшувати податкові відрахування, щоб не підірвати свій авторитет і репутацію свого бізнесу. Однак, якщо фінансовий стан – нестабільний або він на грані банкрутства, і зменшення податків єдиний засіб зберегти справу, то підприємець, практично не замислюючись, розпочне оптимізацію (мінімізацію) податкових відрахувань.

Третя група, економічні причини виникають під впливом загальної економічної кон'юнктури – кризи чи «розквіту» економіки. У періоди економічних криз будь-яка держава змушена вживати відповідних заходів для стабілізації економіки. Найчастіше це досягається строгою регламентацією ринку й ринкових відносин шляхом установа державних цін на окремі види товарів або введення системи розподілу окремих товарів. Разом з цим утворюється і паралельний «тіньовий» ринок. У зв'язку із цим, у такі періоди, ухилення від сплати податків підсилюється небажанням дотримання встановлених державою правил. Операції, вчинені на такому ринку, оподаткуванню не підлягають, тому що не можуть бути з достатньою ймовірністю, проконтрольовані державою.

Чинне законодавство України не дуже сприятливо відноситься до офшорного бізнесу. Достатньо ознайомитися зі змістом Інструкції про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон [8]. Дія Інструкції поширюється як на фізичних осіб (незалежно від наявності в них статусу суб'єкта підприємницької діяльності), так і на юридичних осіб.

Крім зазначених положень, в Інструкції діють численні і суперечливі норми українського законодавства, що встановлюють порядок обов'язкового щоквартального декларування суб'єктами господарювання пильності належних їм валютних цінностей, що знаходяться за кордоном [9], Указ Президента України



«Про невідкладні заходи для повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами» [10], наказ Мінфіну України «Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, прибутки і майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами» [11] і ін.

Крім зазначеного, потрібно відмітити, що існує така причина, яка викликана недосконалістю юридичної техніки податкового законодавства та складності податкової системи. Складність її перешкоджає ефективності податкового контролю й створює платникові податкових можливостей уникнути сплати податків.

Крім того, необхідно відзначити, що саме податкове законодавство часто дає можливість для пошуку шляхів зниження податкових виплат. Зокрема це обумовлено:

- наявністю в законодавстві податкових пільг, що змушує платника шукати шляхи для того, щоб ними скористатися (наприклад, спрощене оподаткування шляхом сплати єдиного податку [12] дає можливість уникнути сплати податку на додану вартість);

- наявністю різних ставок оподаткування, що також штовхає платника податків вибирати варіанти для застосування більше низького податкового окладу. Наприклад, використання 0% ставки оподаткування податком на додану вартість під час експорту продукції. Це дає можливість під час псевдоекспорту отримувати відшкодування податком на додану вартість з бюджету;

- наявністю різних джерел формування витрат підприємця: собівартість; фінансові результати; прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства; відповідні джерела фінансування. Дана обставина безпосередньо впливає на розрахунок оподаткованої бази і відповідно розмір податку;

- наявністю прогалін у податкових законах, що викликані недосконалістю юридичної техніки й неврахуванням законодавцем всіх можливих обставин, що виникають при вирахованні або сплати того чи іншого податку;

- нечіткістю формулювань податкових законів, що дозволяють по-різному тлумачити одну і ту ж саму правову норму.

Таким чином, в умовах недосконаленого податкового законодавства недоліки й прогалини в законах заповнюються відомчими нормативними актами, які за допомогою необґрунтовано розширювального тлумачення законодавства приводять до постійного збільшення по-

даткових обов'язків платників податків. Отже, прийняття Податкового кодексу може усунути протиріччя, колізії, прогалини і інші недоліки в правовому регулюванні податкових відносин.

Конкретні способи зменшення податків, являють собою безпосередні дії платника податків щодо податкової оптимізації (мінімізації). Вони досить численні й ґрунтуються на багатьох факторах. Із цією метою, наприклад, одні і ті самі засновники створюють кілька юридичних осіб, які обирають різні моделі оподаткування: звичайну, спрощену (із двома варіантами – 6 й 10% єдиного податку). Базовим елементом такого роду схем є залучення суб'єктів господарювання, що виконують функцію перенесення об'єкта оподаткування на інших суб'єктів господарської діяльності з відмінними від загальних (більш сприятливими) ставками оподаткування; одночасно реєструються засновниками приватні підприємці, також на єдиний податок. При цьому діяльність всіх цих суб'єктів координується з єдиного центру: для проведення тієї або іншої господарської операції обираються найбільш підходящі організаційно-правові форми; проводяться деякі операції між собою (наприклад, продаються один одному товари (роботи, послуги); суб'єкт, обсяг реалізації якого наближається до критичного рівня (1 млн грн. для юридичних осіб і 500 тис. грн для фізичних), щоб не втратити статус платника єдиного податку, може припинити свою діяльність до кінця року, а до тих пір його ділянку роботи будуть здійснювати інші аналогічні особи.

З вищевикладеного бачимо, що мета всіх цих дій – одна: оптимізація (мінімізація) сплати податків, що дозволяє домогтися того, що сума податків, що сплачується даними суб'єктами менша в порівнянні з тією, котра сплачувалася б, якби перераховані дії не відбувалися.

### Література

1. *Кіриш А.* Оподаткування час: навіщо? // Бухгалтер. – 2007. – № 6. – С. 6.
2. *Брызгалін А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Налоги и финансовое право. – 2002. – № 6. – С. 4.
3. *Про порядок* погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III.
4. *Про затвердження* Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із дже-

релом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування: постанова Кабінету Міністрів України від 6 травня 2001 р. № 407 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 20. – Ст. 142

5. *Лист* Державної податкової адміністрації України від 21.04.2005 р. № 3335/6/12-0216 «Щодо штрафних санкцій за неутримання податку з доходів нерезидентів податковим агентом і можливості подання ними уточнюючого розрахунку».

6. *Про податок* на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР // Офіційний вісник України. – 1997. – № 18. – Ст. 678.

7. *Про оподаткування* прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

8. *Про затвердження* Інструкції про порядок видачі індивідуальних ліцензійних на здійснення інвестицій за кордон: постанова

Національного банку України від 16 березня 1999 р. № 122 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 17. – Ст. 147.

9. *Про систему* валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів від 19 лютого 1993 р. № 15-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

10. *Про невідкладні заходи* щодо повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами: Указ Президента України від 18 червня 1994 р. № 319/94 // Офіційний вісник України. – 1994. – № 46. – Ст. 21.

11. *Про затвердження* форми Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами: наказ Міністерства фінансів України від 25 грудня 1995 р. № 207.

12. *Про спрощену* систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – Ст. 1.

#### **М. О. Мацелик, В. А. Пригоцький**

К вопросу «оптимизации» налогообложения в Украине.

В данной статье делается попытка раскрытия законной «оптимизации» в налогообложении, а также возможных негативных последствий, которые могут стать при использовании отдельных нормативно-правовых актов как плательщиками налогов, так и уполномоченным органом.

In this article given a shot opening of legal «optimization» in taxation, and also possible negative consequences which can come at separate normatively using – legal acts, as by taxpayers by so authorized organ.