

## ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

*Бондаренко М. О.,*

*студентка 4 курсу*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

В умовах ринкової економіки Україна, як і більшість економічно розвинених країн, все частіше стикається з явищем, коли платник податків бажає зменшити обсяг свого податкового обов'язку, не порушуючи при цьому приписи законодавства. Зі змісту чинного законодавства випливає, що такі прагнення платника є правомірними. Проте, аналіз практики демонструє, що частіш за все такі дії платника податків викликають негативну реакцію з боку контролюючих органів. Перш за все, це пояснюється тим, що природа податкових відносин передбачає наявність постійної конфронтації публічного та приватного інтересу. Податкове право як публічно-правова галузь направлена в першу чергу на реалізацію інтересу публічного. Проте, в умовах становлення України як правової європейської держави важливість захисту приватного інтересу платника податків є вкрай актуальною. По-друге, негативна оцінка з боку контролюючих органів на дії платника щодо скорочення сум його податкового обов'язку пояснюється досить частою реалізацією даного права платником на межі законності. На наш погляд, проблема оцінки правомірності дій платника виникає через відсутність достатньої наукової опрацьованості та законодавчої закріпленості поняття податкового планування.

За зменшення суми податкового обов'язку способами, поєднаними із порушенням законів України до платника застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [9, ст. 111]. Зокрема, умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-

якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах має закріплення в національному законодавстві як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та регулюється статтею 212 Кримінального кодексу України [5]. Від ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) деякі вчені пропонують відрізнити обхід податків, що становить другий спосіб зменшення суми податкового обов'язку.

Третім способом зменшення платником свого податкового обов'язку визнається такий правовий феномен як податкове планування, сутність якого полягає у законності та неоспорюваності дій особи. Позиціонуючи податкове планування як засіб скорочення платежів платників податків в рамках дотримання чинного законодавства, Б. В. Мишкін розглядає податкове планування як правовий інструмент досягнення балансу публічного і приватного інтересів [7, с. 6]. Схожої позиції дотримуються правники багатьох країн.

При цьому, визнаною є теза про неоспорюваність права особи на податкове планування. З цього приводу суддя Верховного суду США Дж. Сандерленд в 1935 році зазначав: «Право платника податків уникати податків з використанням всіх дозволених законом засобів ніким не може бути оскаржено» [10, с. 401]. Проте, у тому ж 1935 році Верховний Суд США, розглядаючи справу «Грегорі проти Хелверинга» встановив, що правочин, який спрямований на зменшення податків, може бути врахований в податковому сенсі, якщо має ділову мету чи функцію, які не залежать від її структури, що законно в правовому сенсі [6, с. 84]. Тобто, не всяка діяльність платника податків, заснована на законних засобах, націлена на зменшення сум податкового обов'язку може називатися податковим плануванням.

Цю позицію достатньо чітко аргументує С. В. Жестков, на його думку «якщо платник здійснює дії або угоди виключно для набуття права на податкові пільги чи структурування відносин між підприємствами з метою отримання переваг, пов'язаних тільки з податковими аспектами таких відносин в рамках діючого законодавства, такі дії чи угоди за позовами податкових органів можуть бути визнані недійсними» [3, с. 6]. На нашу думку, такий підхід є більш виваженим. Отже, податкове планування не повинно змінювати сутність ведення бізнесу, його мету, воно повинно бути допоміжним інструментарієм для досягнення ділового результату, для підтримки функціонування та розвитку господарського суб'єкта в цілому.

Щодо визначення податкового планування, то серед формулювань цього поняття науковцями існують суттєві відмінності.

Наприклад, на думку С.Г.Пепеляєва, «в основі податкового планування лежить максимально повне та правильне використання всіх встановлених законом пільг та переваг, а також оцінка позиції податкових органів та облік основних напрямів податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави» [8, с. 578]. На нашу думку, таке визначення заслуговує на підтримку за умови внесення в нього певних корективів та пояснень. Перш за все, сумнівні викликає конструкція даного визначення щодо використання пільг і переваг платником податків, які встановлені законом. Ми вважаємо, що сутністю податкового планування є застосування не тільки прямо регламентованих законом норм, які надають платнику податків можливість законно зменшувати обсяги свого податкового обов'язку, але й використання прогалин в законодавстві, положень та можливостей, які хоча прямо не закріплені законами чи підзаконними актами, але впливають із змісту законодавчої бази, тобто регулюють податкові відносини опосередковано.

При цьому, необхідно зробити застереження і щодо використання платником прогалин в законодавстві. На нашу думку, такий метод податкового планування хоча й є дозволеним, але є досить ризиковим та можливий тільки при короткостроковому податковому плануванні. Як зазначає В.А.Кашин, податкове планування має бути якомога перспективнішим [4, с. 301], оскільки більшість ділових рішень платника податків (особливо тих, що стосуються вибору об'єктів капіталовкладень) тягнуть за собою великі грошові та часові витрати, тому тактична перебудова може викликати значні втрати [1, с. 18]. А у випадку, коли при внесенні змін до чинного законодавства усуваються прогалини в податковому законодавстві чи змінюється певний механізм реалізації та/або адміністрування податкового обов'язку, платник податків зазнає значного ризику для подальшого ведення своєї діяльності. Таким чином, податкове планування платника податків має засновуватись не тільки на вивченні чинного законодавства та знаходженні прогалин в ньому, а в першу чергу, на дослідженні податкової політики та загальної політики як держави, резидентом/нерезидентом якої він являється, так і держави/держав, на території яких він здійснюватиме свою підприємницьку діяльність (для міжнародної діяльності осіб). При цьому необхідним є дослідження специфіки суб'єкта та об'єкта оподаткування з урахуванням перспектив їх реформування.

Отже, враховуючи вищевикладене, можна погодитись із С.В.Жестковим, який визначає податкове планування як «організацію підприємницької діяльності платника податків найбільш оптимальним з податкової позиції способом, а також розробка та застосування спеціальних методів та прийомів, що дозволяють оптимізувати податкові зобов'язання підприємства правомірними способами та

засобами» [3, с. 17]. Таким чином, податкове планування є також і складовою частиною, а точніше, інструментарієм організації грошових відносин на підприємстві. При цьому податкове планування займає досить специфічне місце в системі фінансового менеджменту, це обумовлено, перш за все, наявністю податкового аспекту в будь-якому сегменті грошового управління господарюючих суб'єктів [2, с. 6].

Досить часто в наукових працях поряд з поняттям «податкове планування» можна зустріти терміни «податкова оптимізація» та «податкова мінімізація», що використовуються як синонімічні конструкції. Проте таке отождоження даних понять не є правильним. Адже, погоджуючись із О. С. Вилковою та М. В. Романовським, зазначимо, якщо податкова мінімізація – це зменшення всіх податків, то податкова оптимізація – це процес, пов'язаний з досягненням певних пропорцій всіх аспектів діяльності господарюючого суб'єкта в цілому, здійснюваних ним угод та проектів [1, с. 87]. Тому більш доречним є використання в якості синоніму податкового планування саме поняття податкової оптимізації.

Природа податкового планування полягає в прагненні платника податків захистити свої майнові права. Це право платникові податків гарантовано цілою низкою правових норм. Перш за все, стаття 41 Конституції України закріплює право на свою власність; у статті 55 Конституції України закріплено право кожного на захист будь-якими не забороненими законом засобами своїх прав і свобод від порушень і протиправних посягань. По-друге, стаття 30 Податкового кодексу України закріплює права платника податків на використання податкових пільг, різновидом яких є спеціальні податкові режими, визначені Розділом XIV Податкового кодексу України.

На перший погляд може здатися, що явище «податкове планування» є вигідним лише для платника податків, дозволяючи йому скорочувати суму податкового обов'язку, а при цьому страждає інтерес держави, яка зазнає матеріальних збитків. На нашу думку, таке враження є хибним. Адже, не слід забувати, що основним методом податкового права виступає метод імперативний, а, отже, закріпивши можливість для платника податків законним способом скорочувати обсяг своїх податкових обов'язків, держава дозволяє не довільну поведінку платника податків щодо його податкового планування, а встановлює певно визначені рамки, в межах яких платник може вибирати методи та способи законного скорочення податкових платежів. При цьому держава матиме можливість контролювати вихід за ці рамки, що є забороненою поведінкою для платника податків. Таким чином, держава отримує ще один важіль контролю, за допомогою якого можна якщо не побороти повністю, то суттєво знизити явище, з яким намагаються боротися державні органи протягом всього існування держави – ухилення від сплати податків.

До того ж, цілеспрямована боротьба з податковою оптимізацією ніколи не дасть системного результату. Так, у окремих випадках, можливим буде виявлення і усунення явища скорочення податкових обов'язків платниками, які при цьому використовували прогалини в законодавстві чи інші способи оптимізації, але це будуть лише локальні рішення проблеми.

Таким чином, податкове планування виступає проявом компромісу між публічним та приватним інтересом. Платник податків, скорочуючи суми своїх податкових зобов'язань, реалізує свій інтерес, при цьому відраховуючи необхідні грошові суми державі. Для нього це має сенс, адже платник податків завжди зацікавлений в системі соціального забезпечення, захисті своїх приватних та майнових інтересів, високому рівні розвитку правової та соціальної культури, інфраструктури і т. ін. в державі, на території якої він проживає та/або веде свою господарську діяльність, а це означає, що дозволяючи платникові податків захищати свої приватні інтереси, для нього матиме сенс на добровільних засадах дбати про інтереси публічні.

#### **Список використаних джерел:**

1. Вылкова Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.
2. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография/ Т.А. Гусева: под ред. д-ра юрид. наук, проф., Н. И. Химичевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Вольтерс Клувер, 2007. – 432 с.
3. Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учебное пособие / С.В. Жестков. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 141 с.
4. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В. А. Кашин. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.
5. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 // Відомості Верховної Ради. – 2001. – №25-26. – Ст. 131.
6. Ларо Д. Судебная доктрина экономической сущности в США / Д. Ларо // Налоговые споры. - М.: Статут, 2012. – С. 83 – 101.
7. Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой протосубъектности: дисс. ... канд. юрид. наук: 12. 00. 14 / Мышкин Борис Владимирович. – М., 2004. – 189 с.
8. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. – 601с.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

10. Kirkbride James and Abimbola A. Olowofogeku. Revenue Law. Principles and Practice/ Kirkbride James and Abimbola A. Olowofogeku . – Tudor, 1998. – P. 401.

Науковий керівник: кандидат юридичних наук, асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого **Онищук Н. Ю.**