

## ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ, ЇХ ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ

## PRINCIPLES OF TAX PLANNING, THEIR CONTENT AND VALUE

Греца Я.В.,

*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри господарського права  
юридичного факультету**ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Стаття присвячена визначенню основних принципів податкового планування як визначальних засад регулювання й організації цього процесу. Розкрито принципи, які вже закріплені в теорії податкового права, зокрема законність, системність, економічна обґрунтованість. Крім того, наведені нові принципи, які до цього часу не визначались у науковій літературі, зокрема це принцип добросовісності, презумпції правомірності дій та рішень платника податку в процесі податкового планування, самостійності. Наголошено на тому, що на практиці вказані принципи ще далекі до свого втілення, що негативно впливає на процес податкового планування. Зроблено висновок про те, що основні принципи податкового планування повинні набути ознак імперативності.

**Ключові слова:** податок, податкове планування, податкова політика, принципи, законність, добросовісність, стабільність.

Статья посвящена определению основных принципов налогового планирования как определяющих основ регулирования и организации этого процесса. Раскрыты принципы, которые уже закреплены в теории налогового права, в частности, такие как законность, системность, экономическая обоснованность. Кроме того, приведены новые принципы, которые до сих пор не определялись в научной литературе, это принцип добросовестности, презумпции правомерности действий и решений налогоплательщика в процессе налогового планирования, самостоятельности. Отмечено, что на практике указанные принципы еще далеки до своего воплощения, что негативно влияет на процесс налогового планирования. Сделан вывод о том, что основные принципы налогового планирования должны приобрести признаки императивности.

**Ключевые слова:** налог, налоговое планирование, налоговая политика, принципы, законность, добросовестность, стабильность.

The article is devoted to the definition of the basic principles of tax planning as defining principles of regulation and organization of this process. It reveals the principles, that already established in the theory of tax law, such as legality, systems and economic substantiality. In addition, it introduces new principles, which did not defined in the scientific literature. This is the principle of good faith, presumption of lawfulness of the actions and decisions of the taxpayer in the process of tax planning and independence. It is emphasized, that in practice these principles are still far from being implemented, which negatively affects the tax planning process. It is concluded, that the basic principles of tax planning should be imperative.

**Key words:** tax, tax planning, taxation policy, principles, legality, integrity, stability.

**Постановка проблеми.** Податковому плануванню як категорії податкового права притаманні всі ознаки, характерні для податкових відносин у цілому, зокрема імперативність та формальна визначеність його правового регулювання. Дійсно, процес податкового планування не може відбуватися поза правовим полем. Правове регулювання податкового планування не може бути хаотичним і безсистемним. Воно повинне базуватися на визначальних принципах і засадах, що спрямовують вектор його формування, застосування та розвитку. На жаль, визначені в теорії податкового права принципи податкового планування, як і закріплені законодавчо загальні принципи податкового законодавства, великою мірою залишаються декларативними. Тому постала нагальна потреба змінити їх правовий статус, надавши їм ознак імперативності та пріоритетності.

**Стан дослідження.** Проблемам визначення принципів податкового планування приділяється увага з боку науковців та практиків, зокрема вони висвітлювалися у працях М.А. Белова, Р.Г. Браславського, Т.А. Гусевої, Ю.Б. Іванова, В.Є. Москалюка, Л.В. Товкуп, Н.І. Хатнюк та ряду інших. Однак вка-

зані дослідження зачіпали загальні аспекти принципів податкового права, без визначення специфіки принципів податкового планування, або ж відбувались переважно в площині наукових напрацювань у галузі економіки, тоді як правовим аспектам визначення принципів податкового планування приділялось значно менше уваги.

**Метою** даної статті є визначення основних принципів податкового планування та розкриття їхньої ролі у процесі правового регулювання податкових відносин.

**Виклад основного матеріалу.** Принципи оподаткування – це базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [1, с. 163].

Принципи податкового права повинні відігравати роль орієнтирів у формуванні податкового права. Будучи основними принципами нормативного регулювання, вони задають тон усій наступній правотворчості у податковій сфері. Діючи в державі

податкові закони та інші правові акти фіскального характеру мають порівнюватися з цими постулатами і в жодному разі не суперечити їм, оскільки принципи виступають у ролі гарантів дотримання основних прав людини – найвищої цінності у суспільстві [2, с. 257].

У теоретичних дослідженнях та у нормах податкового законодавства визначені загальні принципи податкового права, однак поряд з цим можна окремо визначити спеціальні принципи, притаманні окремим групам податкових правовідносин, зокрема принципи адміністрування податків, принципи податкового контролю, принципи податкового планування тощо.

Предметом нашої уваги у даному дослідженні є саме принципи податкового планування, які мають певні особливості.

У науковій літературі Ю.Б. Иванов та А.І. Крисоватий виділяють загальні та спеціальні принципи податкового планування. Загальні принципи податкового планування аналогічні принципам бюджетування податків і щодо податкового планування їх можна охарактеризувати так:

– принцип єдності (системності) передбачає, що податкове планування має системний характер. Це, зокрема, означає, що, по-перше, податкові плани необхідно скоординувати з бюджетами підприємства (бюджетом виробництва, продажу, витрат на збут тощо), по-друге, податкові плани окремих підрозділів підприємства слід скоординувати із загальним (генеральним) податковим планом підприємства.

– принцип участі означає, що кожен співробітник підприємства, який має безпосереднє відношення до податкового планування, повинен брати участь у розробці податкових планів.

– принцип безперервності полягає в тому, що процес податкового планування має здійснюватися безупинно, при цьому раніше розроблені податкові плани слід постійно аналізувати й коригувати залежно від змін законодавства.

– принцип гнучкості полягає в тому, що податкові плани необхідно складати таким чином, щоб згодом їх можна було відкоригувати з урахуванням непередбачених змін обставин (наприклад, зміни в законодавстві).

– принцип точності означає, що податкові плани мають бути точні, конкретизовані й деталізовані такою мірою, якою це дають змогу зовнішні та внутрішні фактори (умови).

Спеціальні принципи податкового планування визначають так:

– принцип законності передбачає, що податкове планування необхідно здійснювати в суворій відповідності із чинним законодавством.

– принцип комплексності полягає в тому, що податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі, з урахуванням їхнього взаємного впливу. При цьому в податковому плануванні необхідно брати до уваги всі галузі права (трудове, цивільне тощо), які мають безпосереднє відношення до схем оптимізації.

– принцип оптимального співвідношення ризику й вигід передбачає, що економічний ефект від оптимізаційних заходів має перевищувати можливі збитки від їх упровадження з урахуванням ризиків [3, с. 430-437].

На наше переконання, віднесення принципу законності до спеціальних принципів податкового планування є не зовсім коректним, оскільки насправді такий принцип носить загальний характер для будь-якої галузі права, зокрема і фінансового.

Т.А. Гусева визначає наступні основні принципи, які характеризують податкове планування:

– законність – чітке дотримання податкового законодавства;

– альтернативність – розгляд кількох варіантів податкового планування із застосуванням найбільш оптимального з них для конкретної ситуації;

– економічна обґрунтованість рішення, що приймається [4, с. 43].

Разом з тим ми вважаємо, що ряд важливих принципів податкового планування досі залишається не розкритим, тому, поряд з принципами законності, економічної обґрунтованості, гнучкості, збалансованості тощо слід виділити ряд інших, не менш важливих принципів.

На нашу думку, до принципів податкового планування слід віднести принцип добросовісності, за яким дії платника податку чи застосовані ним заходи в процесі податкового планування не повинні завдавати або не можуть бути спрямовані на завдання шкоди суспільним інтересам, навіть, якщо вони мають формально законний характер. На жаль, принцип добросовісності у податковому праві залишається взагалі законодавчо не закріпленим, на відміну від цивільного права, де в пункті 6 статті 3 Цивільного кодексу України серед загальних засад цивільного законодавства визначено справедливість, добросовісність і розумність [5].

Також ми вважаємо за необхідне виділити принцип презумпції правомірності дій та рішень платника податку в процесі податкового планування, за яким такі дії та рішення будуть вважатися правомірними, якщо протилежне не буде доведено та встановлене у визначеному законом порядку. Одним із основних недоліків податкового законодавства України є суперечливий зміст і колізійний характер його правових норм. Цей недолік часто веде до виникнення правових суперечок між платниками податків і податковими органами, адже останні часто, ігноруючи принцип презумпції правомірності рішень платника податків, що закріплений у статті 4 Податкового кодексу України, тлумачать норми податкового законодавства з фіскальним ухилом [6]. У процесі податкового планування платник податків часто опиняється перед дилемою при прийнятті ділових рішень, пов'язаних із застосуванням норм податкового законодавства, тлумачення яких може мати суперечливий характер: відстоювати свою правову позицію, будучи впевненим у її правильності та за потреби захищати її встановленими законом засобами, чи йти на поводу позиції податкового органу, яка в багатьох

випадках не узгоджується з нормами закону, але при цьому уникнути спору. Конфліктні ситуації щодо застосування податкового законодавства платники податків та податкові органи найчастіше вирішують у судах, які ставлять у них остаточну крапку.

Крім того, важливе значення в процесі податкового планування повинен займати принцип самостійності, за яким платник податків має право самостійно обрати організаційно-правову форму, систему оподаткування, форму організації обліку та інші заходи в процесі податкового планування з числа тих, що передбачені діючим законодавством. У французькому податковому праві існував принцип «свободи податкового планування», доповнений принципом «невтручання в податкове планування підприємств». Він означає, що платник податку може вільно здійснювати будь-якими законними способами діяльність щодо зменшення податкових платежів. При цьому податкові органи не мають права «критикувати будь-які рішення платника податків, навіть, якщо вони вважають його близькими до порушення закону» [4, с. 28].

В Україні реалії податкового планування далекі до втілення такого ліберального принципу. Навпаки, податкові органи різко негативно ставляться до спроб зменшити податкове навантаження, більше того, критично оцінюється зменшення бази оподаткування чи декларування збитків, від'ємного значення об'єкта оподаткування навіть тоді, коли воно викликане об'єктивним фінансовим станом платника податку. На практиці масового характеру набули випадки, коли податкові органи піддавали певним репресіям платників податків, які декларували від'ємне значення об'єкта оподаткування в декларації з податку на прибуток. Непоодинокі випадки, коли податковий орган відмовлявся приймати у платника податку таку декларацію, хоч це прямо суперечить закону. Адміністративним шляхом податкові органи намагалися визначити необхідний рівень податкового навантаження на платника податку, який часто не має нічого спільного з реальними показниками фінансово-економічної діяльності підприємства. У даному аспекті ми погоджуємося з Н.І. Хатнюк, яка наголошує, що прагнення українського законодавця збільшити дохідну частину бюджету завжди має враховувати комфортність функціонування бізнесу з урахуванням показників податкового тиску на підприємців [7, с. 211].

Принципи податкового планування безпосередньо кореспондуються із загальними принципами податкового законодавства.

Серед основних принципів податкового законодавства визначне місце займають принцип фінансової достатності, що передбачає встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. З іншого боку, не менш важливе значення має принцип соціальної справедливості, згідно з яким установлення податків та зборів має здійснюватися відповідно до платоспроможності платників податків. Оптимальне поєднання цих двох принципів, яке забезпечує врахування інтересів як держави, так і платників податків, є завданням будь-якої держави

при реалізації власної податкової політики. Разом з тим, платник податків задля захисту власних інтересів у податкових правовідносинах не може поклатися виключно на державу та її апарат, що дуже чітко проявляється в Україні, де державні інституції часто займають надмірну фінансову позицію, ігноруючи законні інтереси платників податків. У таких умовах платник податків повинен самостійно використовувати передбачені законом інструменти для захисту своїх прав. У цьому аспекті велике значення набуває ефективне здійснення податкового планування платником податків.

Важливе значення має узгодження правового регулювання податкового планування із принципом стабільності податкового законодавства. Планування діяльності підприємства, зокрема і податкове планування як його складова, передбачають розрахунок певних прогнозних фінансово-господарських показників, які можуть бути визначені як на основі економічних базисів, так і виходячи із змісту законодавства, що в податковій сфері визначає рівень податкового навантаження, встановлює правила та приписи, що безпосередньо впливають на господарську діяльність і фінанси.

Розробка прогнозних показників буде ефективною, а самі показники обґрунтованими, якщо економічні та правові базиси, від яких вони залежать, залишаться стабільними або хоча б не зміняться суттєво за прогнозний період. Саме тому в податковому законодавстві на рівні норми-принципу встановлене правило, яке передбачає незмінність основних елементів податкового механізму хоча б протягом бюджетного року. Недотримання цього принципу зводить нанівець прогнозні розрахунки, проведені в процесі податкового планування, які базувалися на інших показниках основних елементів податкового механізму, чинних на момент їх розробки. Це в свою чергу негативно впливає на фінансово-господарські результати діяльності платника, який, виходячи з певних показників податкового навантаження визначав, наприклад, рівень собівартості продукції, формував ціни товарів (робіт, послуг), планував розподіл прибутків чи здійснення певних інвестицій або інших видатків.

На превеликий жаль, принцип стабільності в Україні не дотримується зовсім. Навпаки, склалася законодавча практика, відповідно до якої найбільш суттєві зміни до податкового законодавства приймаються в кінці бюджетного року і запроваджуються одразу з початком наступного. Це стало можливим, тому що нормам, які встановлюють основоположні принципи податкового законодавства, зокрема принцип стабільності, не надано категоричного імперативного характеру, не передбачено пріоритет цих норм перед іншими нормами законодавства, а також прямо не передбачені наслідки їх порушення. Ці законодавчі недоліки потребують найскорішого виправлення.

У теорії принципи податкового права визначаються як базові положення, яким характерна імперативність та загальнообов'язковість [8, с. 152]. Існують також інші точки зору, які характеризують

принципи як похідні від положень-вимог податкового законодавства [7, с. 213]

Однак відсутність чіткого законодавчого закріплення статусу принципів податкового права як пріоритетних та імперативних суттєво зменшує їхній вплив на практиці у процесі правозастосування, де вони часто сприймаються як декларативні, а відтак не виконують роль фундаментальних положень, які мають визначати загальну спрямованість правозастосування у податкових відносинах.

**Висновки.** Отже, підсумовуючи, ми можемо зробити наступні висновки. До основних принципів податкового планування слід віднести принцип законності, добросовісності, зваженості (оптимального поєднання ризику і податкової вигоди), пре-

зуппції правомірності дій та рішень платника податків, самостійності. У цілому практика застосування податкового законодавства потребує перегляду значення і ролі закріплених нормативних принципів, на яких повинні базуватися всі податкові правовідносини. На сьогодні ці принципи сприймаються як декларативні, тоді як для удосконалення правового регулювання податкових відносин у цілому і податкового планування зокрема, вони повинні набути імперативності. З цією метою у нормах податкового права має бути прямо встановлений обов'язок застосування норм, що визначають принципи податкового права, а також їхній пріоритет у разі виникнення правових колізій перед іншими нормами податкового законодавства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.С. Башняк. – Х., 2005. – 190 с.
2. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права. – К.: Знання, 2003. – 273 с.
3. Податковий менеджмент: підруч. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.
4. Гусева Т.А. Налоговое планирование: концепция правового регулирования. – Орел: Орел ГТУ, 2007. – 236 с.
5. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Офіційний вісник України. – 2003 р. – № 11. – 461 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.
7. Хатнюк Н.І. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення // Підприємництво, господарство і право. – № 2. – 2017. – С. 209-214.
8. Товкун Л.В. Принципи податкового права та податкова політика // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – № 25. – 2013. – С. 150-158.