

ЧОРНОУС А. Г.,  
студент  
(Київський національний університет  
імені Тараса Шевченка)

УДК 34.02:336.225.68

### ВИЗНАЧЕННЯ МЕЖІ МІЖ ПОДАТКОВОЮ ОПТИМІЗАЦІЄЮ ТА УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

У статті з'ясовано зміст та зв'язок термінів «оптимізація податкових зобов'язань» та «ухилення від сплати податків». Визначено критерії розмежування зазначених понять, незаконні та законні способи зменшення податкового навантаження, способи досягнення запланованого рівня кінцевого фінансового результату в максимально можливому розмірі.

**Ключові слова:** податки, оподаткування, оптимізація, мінімізація, ухилення, уникнення, зменшення, податкове планування.

В статье установлено содержание и связь терминов «оптимизация налоговых обязательств» и «уклонение от уплаты налогов». Определены критерии разграничения указанных понятий, незаконные и законные способы уменьшения налоговой нагрузки, способы достижения запланированного уровня конечного финансового результата в максимально возможном размере.

**Ключевые слова:** налоги, налогообложение, оптимизация, минимизация, уклонение, избегание, уменьшение, налоговое планирование.

The paper clarified the content and connection between the terms of «Tax optimization of tax liabilities» and the «tax avoidance». The criteria of differentiation of these concepts, illegal and legal ways of reducing the tax burden, ways of achieving the needed level of the final financial result in the maximum possible amount.

**Key words:** taxes, tax, optimization, minimization, evasion, avoidance, reduction, tax planning.

**Вступ.** Оптимізація сплати податків є одним із найважливіших питань для підприємницької діяльності. Будь-яке підприємство зацікавлене в мінімізації податкових навантажень, а податкові органи, у свою чергу, зацікавлені у виявленні суб'єктів господарювання, що ухиляються від сплати податків. Через це та ряд інших причин напрочуд доцільним є вивчення критеріїв розмежування податкової оптимізації та ухилення від оподаткування.

Метою роботи є дослідження вже існуючих визначень поняття «мінімізація податкових зобов'язань», «оптимізація податків» та «ухилення від сплати податків». Також за мету поставлено визначення можливих підстав для притягнення винних осіб до відповідальності, визначення критеріїв правомірності при зменшенні податкового тягаря, а також визначення схем оптимізації та ухилення від сплати податків, керуючись національним і зарубіжним законодавством та практичним досвідом.

У законодавстві поняття «оптимізація податкових зобов'язань», процес податкового планування (мінімізації податкового навантаження) чи незаконного отримання доходів шляхом використання незаконних схем не мають достатнього закріплення, незважаючи на необхідність та широке застосування зазначених термінів. На мою думку, законодавче визначення вказаних термінів сприятиме підвищенню ефективності припинення протиправної діяльності підприємств, попередженню незаконних дій та покращенню реалізації форм і методів оптимізації податків, а також надасть платникам податків можливість відстоювати свої права та інтереси в суді у разі виникнення різних спорів.

Досліджували дане питання такі автори, як Т. Афонська, П. Говорова, В. Карауш, Е. Ковтун, Н. Кучерявенко, Т. Моряк, М. Нашкерська, В. Опарін, Дж. Сандерленд, В. Ткаченко, Е. Чупрова та інші науковці. Однак незважаючи на велику кількість публікацій, спрямованих на дослідження проблематики податкового планування та шляхів зменшення податкового навантаження, украї мало робіт присвячено саме визначенню межі між законним зменшенням сплачуваних податків шляхом оптимізації (мінімізації, уникнення) оподаткування та ухиленням від сплати податків.

**Постановка завдання.** Основним завданням даної статті є визначення сутності та способів ухилення від сплати податків, законного зменшення податкового навантаження на платників податків, а також розробка рекомендацій щодо розмежування зазначених понять.

**Результати дослідження.** Для початку вважатиму доцільним визначитися з такими поняттями, як «податкова оптимізація», «мінімізація податків» та «ухилення від сплати податків».

Взагалі в теорії існує велика кількість тлумачень зазначених понять. Спершу хочу навести декілька з них, запропонованих практиками у сфері податкового планування та оптимізації податкових платежів. На



думку Тетяни Афонської, податківця-практика, оптимізація і мінімізація податкових зобов'язань – це тожне поняття, а податкове планування — це порівняно більш правомірна та фінансово необхідна діяльність в будь-якій організації чи установі [1].

Російський спеціаліст із питань податкового планування Юрій Лермонтов визначає податкову оптимізацію як систему різних схем і методик, поєднання яких дозволяє обрати оптимальне рішення для конкретно-випадку господарської діяльності організації. Лише застосування повністю правомірних оптимізаційних схем дозволяє спрогнозувати стабільне становище підприємства (організації) на внутрішньому чи зовнішньому ринку, а також уникнути можливих збитків у процесі здійснення господарської діяльності і таким чином збільшити суму законно отриманого прибутку [7, с. 39].

Позиція доктора економічних наук, професора Лідії Олександрівни Омелянович із цього питання є наступною: у свої працях вона визначає ухилення від оподаткування як дії суб'єктів господарювання, спрямовані на мінімізацію податкових зобов'язань усіма допустимими законодавством способами, а саме шляхом застосування податкових пільг, оптимального вибору організаційно-правової форми для ведення бізнесу, а також використання всіх суперечностей та протиріч податкового законодавства на користь підприємця, таким чином додержуючись саме букви закону і дотримання чинних вимог законодавства, тим самим правомірно не зменшуючи отриманий дохід [9, с. 175].

Оскільки поняття «податкової оптимізації» та «ухилення від сплати податків» мають неабияке значення для підприємців у всьому світі, то очевидно, що питання розмежування та класифікації зазначених понять безумовно постає і за кордоном. Так, наприклад, звернемось до досвіду США. Суддя Верховного Суду США Джон Сандерленд визначає поняття оптимізації наступним чином. На його думку, податкова оптимізація – це вибір такого варіанта ведення господарської діяльності (з безліччю альтернатив), який забезпечує найкращий фінансовий результат за рахунок раціональної податкової політики підприємства й ефективного використання податкових інструментів у межах чинного законодавства [10, с. 186]. Тобто дане визначення мало чим відрізняється від тлумачень, запропонованих українськими та російськими науковцями, а по своїй суті воно також зводиться до вибору найбільш оптимальних та економічно вигідних організаційних форм діяльності платника податку, застосування можливих пільг та всіх можливих способів зменшення суми податку, однак обов'язково в межах закону.

Так, у законодавстві США навіть функціонують так звані Загальні правила боротьби з мінімізацією сплачуваних податків (General Anti-Avoidance Rules — GAAR), в основі яких лежить доктрина заборони зловживання правом. Згідно з цією доктриною, операція вважається нікчемною, якщо єдиним або переважним мотивом її здійснення було уникнення податків [15]. Вважаю, що саме такий мотив здійснюваних операцій має бути одним із визначальних критеріїв правомірності оптимізації оподаткування: якщо при зменшенні податку ставилась ціль не на отримання максимального можливого законного прибутку, а лише на зменшення сплачуваних податкових платежів, то дані дії протиправні, варто вже буде віднести саме до ухилення від сплати податків.

У Великій Британії таких загальних правил немає, проте у цій сфері діють певні положення податкового законодавства, відомі як положення проти ухилення. Крім того, деякі судові доктрини розширюють зміст положень щодо запобігання уникненню податків, у тому числі шляхом здійснення так званих операцій, що не мають комерційної мети, але здійснюваних виключно для зменшення податків. У Законі Великої Британії про бюджет 2004 р. було передбачено, що з «консультантів» і платників податків, які використовують схеми уникнення податків, податковим управлінням можуть бути витребувані пояснення щодо деяких деталей вживання таких схем. Таким чином держава здійснює контроль та розмежує поняття правомірного та протиправного зменшення суми податку аналогічно до США, керуючи мотивами здійснюваної діяльності.

Іншу позицію мають англійські управління справляння непрямих податків (HM Customs and Excise), на думку яких, ухилення від сплати податків і податкова оптимізація є тотожно незаконними діями платників податків. Англійські податківці розглядають «податкову оптимізацію» (avoidance) як «шляхи, за допомогою яких уряд втрачає частину податкових надходжень, які повинні були бути сплачені до скарбниці держави», а таке ненадходження коштів до бюджету, у свою чергу, свідчить саме про незаконність дій платників, оскільки згідно із Законом про бюджет Великої Британії такі надходження передбачені без винятків [14].

Таким чином, підсумовуючи національний та зарубіжний досвід, наукові та практичні здобутки у вивченні зазначених вище понять, можна визначити податкову оптимізацію як використання суб'єктом господарювання саме законних способів зменшення суми сплачуваного податку шляхом використання податкових пільг, вибору оптимальної організаційно-правової форми здійснення господарської діяльності, податкового режиму, облікової політики, виду й умов цивільно-правових договорів.

На противагу цьому, ухилення від оподаткування – це свідоме порушення податкового закону, що спрямоване на зменшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання з метою його оптимізації [5, с. 17]. Оскільки мова йде про протизаконні дії платника податків, то за здійснення таких дій, відповідно до статті 111 Податкового кодексу, відповідальність може бути кримінальною або некримінальною (фінансова або адміністративна), залежно від тяжкості вчиненого протиправного діяння.



Дана відповідальність може наставати у випадку застосування «чорних» схем ведення підприємницької діяльності, тобто тих, що порушуватимуть норму закону шляхом підробки, фальсифікації документів або сприятимуть неоподаткуванню насправді одержаних коштів за результатами реалізації певної продукції. На відміну від «чорних» схем також існують «сірі» та «білі». Щодо «білих» схем оподаткування, то з ними більш-менш все зрозуміло: в таких схемах фінансові операції на паперах відповідають реальним розрахункам та життю і є повністю протиправними. Однак найбільш проблемним є питання саме «сірих» податкових схем, коли платник податків формально не порушує жодної статті ПК України, однак за допомогою схем податкового планування суттєво зменшує свої податкові зобов'язання порівняно з іншими платниками податків, які такі схеми не використовують [4, с. 176]. Узагалі на практиці такі схеми розглядаються як легальні можливості зменшення податкового навантаження, і найчастіше вони засновані на застосуванні різного роду пільгових режимів і ставок податку з метою ухилення від сплати податків (наприклад, при застосуванні посередників однієї із груп системи спрощеного оподаткування можливе правомірне зменшення суми податкового навантаження, при якому буква податкового закону буде дотримана).

Окрім того, варто зазначити, що національне податкове законодавство не містить критеріїв, які б дозволили чітко розмежувати законне зменшення податкових зобов'язань (податкову оптимізацію) та ухилення від сплати податків. Податковий кодекс містить у собі лише статті, присвячені відповідальності за порушення податкового законодавства як такого (стаття 111 ПК – загальна стаття можливості порушення податкового законодавства, а статті 117 – 128 – уточнення можливих порушень), однак у ньому немає визначення понять ухилення від сплати податків та податкової оптимізації [12]. У зв'язку з цим актуальною залишається проблема «сірих схем». Саме тому вважаю доцільним визначення критеріїв відмежування податкової оптимізації від ухилення від сплати податків.

1. Основним критерієм розмежування податкової оптимізації та ухилення від сплати податків є законність дій платників податків. Податкова оптимізація, на відміну від ухилення від сплати податків, полягає у використанні платником дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів [3, с. 2]. У такому випадку дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином і, відповідно, не викликають несприятливих наслідків для платника податку, зокрема таких, як донарахування податків, накладення фінансових санкцій, нарахування пені, притягнення до кримінальної відповідальності.

2. Для визначення межі оптимізації оподаткування при зменшенні податкового навантаження на платника в конкретних випадках важливим є мотив здійснюваної ним діяльності, де переважаючим має бути пріоритет господарської мети, тобто одержання найбільшої можливої суми прибутку обов'язково законним шляхом. Таким чином, якщо справжньою метою платника податків є здійснення підприємницької діяльності, спрямованої на отримання доходу незалежно від обраних методів її ведення, то він діє повністю в межах закону. Інша справа – коли в нього на меті безпосередня мінімізація оподаткування.

Якщо ж усі дії підприємця спрямовані на зниження податкового навантаження, і досягнення цієї мети не виправдане з точки зору ведення підприємницької діяльності, не відповідає договірним відносинам, які склалися на підприємстві, звичаям ділового обороту, то такі дії платника податків можуть кваліфікуватися як ухилення від сплати податків.

При цьому ухилення від оподаткування – це дії платника, спрямовані на незаконне скорочення розміру своїх зобов'язань зі сплати податків (зокрема незаконне отримання бюджетного відшкодування з ПДВ тощо). А оптимізація оподаткування – це дії платника, спрямовані на зменшення власних податкових зобов'язань, але за умови, що такі дії повністю відповідають чинному законодавству.

3. При оптимізації податків можуть вирішуватися й інші фінансові завдання, метою яких є не зниження податків, а збільшення доходів суб'єкта підприємницької діяльності після сплати податкових платежів. Адже мінімізація одних податків може призвести до збільшення інших, а згодом – до штрафних санкцій з боку податкових органів [13, с. 55]. Інакше кажучи, штрафні санкції можуть перевищити запланований ефект від мінімізації податків.

Зменшення податкового тягаря як критерій податкової оптимізації підприємство (установа, організація) може використовувати лише при виконанні таких вимог:

- суворе дотримання чинного законодавства (тобто зниження податкового навантаження повинне здійснюватися лише законними методами);
- досягнення запланованого рівня кінцевого фінансового результату.

Критерієм оптимізації також може бути забезпечення рівномірності формування податкових зобов'язань відповідно до наявних фінансових ресурсів при забезпеченні запланованого рівня прибутку.

Під час дослідження зазначених критеріїв розмежування постає питання щодо розуміння зменшення суми податків стосовно букви закону та духу закону, іншими словами, варто визначити ступінь правомірності виходячи з чітко прописаних законом механізмів та загально-правових засад здійснення підприємницької діяльності, а також має виконуватись конституційний обов'язок сплати податкових платежів у передбачених законом розмірах, згідно зі статтею 67 Конституції України [8, с. 259]. Зазначена стаття закріплює



обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, установлених законом. Водночас буквально тлумачення цього положення закону, а також звернення до властивого правовій державі принципу «дозволено все, що прямо не заборонено законом» дозволяє зробити логічний висновок про те, що податкова оптимізація є цілком законним проявом поведінки платника податку, що перебуває в межах правового поля [2, с. 202]. Однак, на жаль, сучасний Податковий кодекс України не містить у собі ні визначення «податкової оптимізації», ні механізмів та законодавчого закріплення легальних шляхів зменшення платником сплачуваних ним податків у межах правового поля.

Ще одним практичним проблемним питанням із приводу відмежування податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є механізми трансфертного ціноутворення, що передбачають продаж товарів та послуг за заниженими цінами афілійованим контрагентам за кордон. Податкові платежі при цьому є мінімізованими, однак за своєю суттю дані зовнішньоекономічні операції, які використовують спеціальні режими оподаткування, не є незаконними. Негативним може бути лише зловживання таким ціноутворенням, тобто перенесення мети зменшення податкового тягаря в цілях збільшення законно отриманого прибутку на умисне ухилення від сплати податків та їх зменшення. Фактично приклад трансфертного ціноутворення є напрощуд наглядним для демонстрації реальної актуальності проблеми розмежування правомірної податкової оптимізації та незаконного зменшення податку (ухилення) [6].

У науці податкового права під податковою оптимізацією традиційно розуміють зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що включають у себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. Однак наголос у цій дефініції повинен ставитись саме на правомірність дій учасника податкових відносин. Інакше поведінка платника податків (його службової особи) може вийти за межі дозволеного законом або навіть набути ознак злочинного ухилення від сплати податків і зборів (ст. 212 КК України) [11, с. 136].

Слід зазначити, що всі методи оптимізації поєднуються в оптимізаційні схеми. Проте сам по собі жоден із методів не приносить бажаних у податковому плануванні результатів. Лише податкова схема, яка була складена з урахуванням всіх особливостей, насамперед положень існуючого законодавства та його правильного тлумачення, дозволяє досягти поставленої мети. У свою чергу, та схема податкової оптимізації, що матиме певні недоліки, може завдати суб'єкту підприємницької діяльності відчутної шкоди. Взагалі будь-яка подібна схема перед своїм упровадженням перевіряється на відповідність декільком критеріям: розумності, ефективності, відповідності вимогам закону, автономності, надійності, нешкідливості. Сьогодні в Україні немає законодавчого закріплення положень, що врегульовували б дане питання і передбачали згадані критерії, однак в інших країнах світу дані критерії та рекомендації врегульовані різними актами.

**Висновки.** Підсумовуючи вищезазначені позиції науковців та зарубіжний досвід із питань податкової оптимізації та ухилення від сплати податків, хочу запропонувати наступні визначення. У своїй роботі вважати доцільним розглядати податкову оптимізацію (мінімізацію) як явище суто позитивне, що надає фізичним та юридичним особам у процесі здійснення ними підприємницької діяльності права на законне зменшення податкового навантаження, яке відповідатиме як букві, так і духу податкового законодавства. На противагу податковій оптимізації як законній можливості зменшення суми сплачуваного податку ухилення від сплати податків – явище явно протиправне, що несе в собі або пряме порушення законодавства, або зловживання податковим правом. Критерієм визначення такого «зловживання» буде саме мета здійснюваної господарської діяльності: метою операцій, які підлягатимуть податковій оптимізації, буде саме одержання прибутку із законно можливим зменшенням податкового тягаря, а метою операцій з ухилення від сплати податків буде безпосереднє зменшення суми податку, який необхідно сплатити.

Безумовно, необхідним є нормативне визначення межі правомірності зменшення податкового навантаження, оскільки різноманітне трактування терміна «оптимізація оподаткування» без законодавчого визначення може привести до парадоксальних результатів, у тому числі і до кримінальної відповідальності як однієї з можливих санкцій, передбачених Податковим Кодексом. Саме тому використання оптимізаційних підходів у податковому плануванні вимагає чіткого визначення понять «мінімізація податкових зобов'язань», «оптимізація податків» та «ухилення від сплати податків». Також можна додати, що на сьогоднішній день існує велика кількість проблем у сфері оподаткування підприємств, наприклад, питання трансфертного ціноутворення як засобу податкової оптимізації чи ухилення від оподаткування зовнішньоекономічних операцій та операцій на внутрішньому ринку. Пошук шляхів вирішення проблем, пов'язаних зі зменшенням податкового навантаження, є доволі складним у зв'язку з глобальним характером питань оподаткування. Першим кроком до вирішення перелічених проблем платників податків вважаю необхідність законодавчого закріплення зазначених понять як надзвичайно актуальних і необхідних сучасним суб'єктам підприємницької діяльності з метою полегшення їх подальшого розмежування в діяльності суб'єктів господарювання.

#### Список використаних джерел:

1. Афонська Т. Які кроки по «законній мінімізації» податків сьогодні ще можуть вважатися допустимими?: Наукова стаття [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.audit-as.ru](http://www.audit-as.ru)].





2. Білоус В.Т., Ніколаєв В.П., Чугаєв А.О. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 231 с.
3. Говоров П. Налоговое планирование: аргументы за и против // Юридическая практика. – 2007. – № 21. – С. 2-3.
4. Каменський Д.В. Податкова оптимізація та податкове ухилення у США: особливості відмежування [Текст] // Держава та регіони. Сер. Право. – 2011. – Вип. 4. – С. 167-173.
5. Ковтун Є. Мінімізація податку на майно // Директор-инфо. – 2007. – № 36. – С. 17-19.
6. Колдовський М.В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2159>.
7. Лермонтов Ю.М. Рекомендації по підрахунку і сплаті податків // Податковий вісник. – 2009. – № 6. – С. 39-47.
8. Нашкерська М.М. Особливості ухилення та уникнення від сплати податків // Науковий вісник. – 2008. – № 18. – С. 258-263.
9. Омелянович О.Л. Податкова система: навч. посіб. / Л.О. Омелянович, В.О. Орлова, О.В. Веретенникова. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2008. – 276 с.
10. Сандерленд Дж. Налоговое планирование. Основы. – М.: Новое Бюро, 2007. – 201 с.
11. Чупрова Е. Ответственность за экономические преступления по уголовному праву Англии: Дисс. к. ю. н.: 12.00.08. – М., 2005. – 281 с.
12. Податковий Кодекс України: Закон України від 2 грудня 2012 року № 2755-VI // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-VI>.
13. Ткаченко В.В. Податкове планування на підприємстві / В.В. Ткаченко // Економіка і держава. – 2008. – № 12. – С. 55-58.
14. CCH VAT Briefing, Iss. 31 – Oct., 2003.
15. General Anti-Avoidance Rules // [www.amchamindia.com](http://www.amchamindia.com).

**ШУЛЬГА Т. М.,**  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри фінансового права  
(Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

У статті аналізується правове регулювання екологічного податку на сучасному етапі розвитку України. Розкривається його правова природа. Дається характеристика деяких елементів правового механізму податку, що розглядається. Робляться висновки відносно подальшого розвитку екологічного оподаткування в Україні.

**Ключові слова:** податковий кодекс, податок, екологічний податок, платник, ставка податку, компенсаційний платіж.

В статье анализируется правовое регулирование экологического налога на современном этапе развития Украины. Раскрывается его правовая природа. Дается характеристика некоторых элементов правового механизма рассматриваемого налога. Делаются выводы относительно дальнейшего развития экологического налогообложения в Украине.

**Ключевые слова:** налоговый кодекс, налог, экологический налог, плательщик, ставка налога, компенсационный платеж.

The article examines the legal regulation of environmental tax at the present stage of development of Ukraine. Disclosed its legal nature. A characteristic of some elements of a legal mechanism under consideration tax. Conclusions concerning the further development of environmental taxation in Ukraine.

**Key words:** tax code, tax, environmental tax, payer, tax rate, compensation payment.

**Вступ.** Із набуттям Україною незалежності проблема пошуку нових джерел бюджетних доходів, а разом з тим і питання раціонального використання природних багатств, набули важливого значення та актуальності. Реалізація соціально-економічного розвитку нашої держави в основному залежить від належного регулювання господарських процесів та створення ефективної національної економіки, а відповідно, й по-

