

УДК 347.73

ХАТНЮК Н.С.

**ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНИ**

У статті досліджуються шляхи оптимізації податкових відносин в Україні для підвищення ефективності функціонування вітчизняної системи оподаткування та аналізуються правові засади становлення принципово нової моделі взаємовідносин між суб'єктами господарювання та фіскальними органами в рамках податкових відносин.

**Ключові слова:** податкові відносини, оптимізація податкової системи, шляхи оптимізації податкових відносин, гармонізація податкового законодавства, реформування податкових відносин.

В статье исследуются пути оптимизации налоговых отношений в Украине для повышения эффективности функционирования отечественной системы налогообложения и анализируются правовые принципы становления принципиально новой модели взаимоотношений между субъектами ведения хозяйства и фискальными органами в рамках налоговых отношений.

**Ключевые слова:** налоговые отношения, оптимизация налоговой системы, пути оптимизации налоговых отношений, гармонизация налогового законодательства, реформирование налоговых отношений.

In the scientific article to research the ways of optimization of tax relations in Ukraine for the increase of efficiency of functioning of the domestic system of taxation and legal principles of becoming on principle of new model of mutual relations are analysed between by subjects manage and by fiscal organs within the framework of tax relations.

**Key words:** tax relations, optimization of the tax system, ways of optimization of tax relations, harmonization of tax legislation, reformation of tax relations.

**Вступ.** На сучасному етапі розвитку податкових відносин закладені нові підвалини їх правового регулювання. Проте навіть після прийняття Податкового кодексу України та безперервного удосконалення податкового законодавства існує багато невирішених питань, зокрема запровадження нововведень у податкове законодавство та реалізації їх в інноваційному просторі сфери оподаткування. В умовах оптимізації системи оподаткування кожний суб'єкт господарювання, на наш погляд, повинен розробляти свою податкову політику, яка визначатиме не лише його сучасний фінансовий стан, а і напрям господарської діяльності. Вона повинна мати таку ж спрямованість, що і державна податкова політика, основою якої є чинна законодавча база.

**Постановка проблеми.** Мета статті – дослідження актуальних питань трансформаційних процесів у системі податкових правовідносин, які полягають у реформуванні сучасної податкової системи та запровадженні у вітчизняний практичний обіг популяризованих у світі податкових нововведень.

Актуальність досліджуваної проблематики полягає у перетворенні малоефективної чинної системи податкових правовідносин у раціональну та оптимізовану, запровадженні популяризованих законодавством європейських країн податкових нововведень, які зумовлені швидким розвитком євроінтеграційних процесів в Україні та необхідністю гармонізації податкового законодавства України відповідно до вимог Європейського Союзу.

Проблемам правового забезпечення та побудови ефективної національної податкової системи присвячені наукові праці А.В. Бризгаліна, А.С. Бурдакової, Л.К. Воронової, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенка, О.П. Орлюк, К.В. Павлюка, Ю.В. Пасічника, В.В. Сергієнко, А.Г. Чубенка та інших. Дослідженням питань реформування українського податкового законодавства

---

© ХАТНЮК Н.С. – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права (ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»)

та оптимізації податкової системи займалися такі вітчизняні вчені, як І.А. Белоусова, В.І. Борейко, Л.М. Демиденко, Я.Я. Дьяченко, А.Б. Ігнатенко, В.Д. Лагутін, В.М. Мельник, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, В.Б. Тропіна, І.Я. Чугунов та інші. Більшість наукових праць здебільшого охоплюють теоретичні питання формування податкової системи, проте залишаються недостатньо дослідженими питання застосування шляхів оптимізації сучасних податкових відносин.

**Результати дослідження.** Під шляхами оптимізації податкових відносин можна розуміти різні за характером заходи та методи, які застосовуються як суб'єктом господарювання, так і державою. Існує поширена думка, що оптимізація податкових відносин полягає в застосуванні заходів організаційного характеру в рамках чинного законодавства, які пов'язані зі створенням та супроводом найбільш ефективних механізмів та договірних взаємин.

Під оптимізацією оподаткування також розуміють процес, який рекомендується проводити як під час створення суб'єкта господарювання, так і на будь-якому з етапів його функціонування. Основним завданням фінансового менеджменту можна вважати оптимізацію оподаткування – вибір найефективнішого шляху управління фінансовими ресурсами суб'єкта господарювання. Оптимізація проводиться тільки з метою максимального законного зниження податків, яке називають податковою мінімізацією, у такому разі грошові кошти залишаються у розпорядженні суб'єкта господарювання і дають прибуток, оскільки не зменшується сума обігових коштів, що також сприяє збільшенню прибутку.

Оптимізація оподаткування суб'єкта господарювання починається з аналізу обставин, які впливають на формування податкових зобов'язань платника податків (юридичних фактів, з якими пов'язане виникнення податкових зобов'язань); методик обчислення податкових платежів (порядок визначення об'єкту оподаткування, формування бази оподаткування та використання пільг); господарських взаємовідносин та виду й організаційно-правової форми господарської діяльності. Процес упровадження механізму оптимізації оподаткування суб'єкта господарювання має декілька етапів. Перший етап, який дає змогу забезпечити діяльність підприємства за попередній період від можливих штрафів у процесі виїзних податкових перевірок, полягає у перевірці бухгалтерського та податкового обліку, бази договорів та первинних документів; усуненні виявлених помилок, забезпеченні необхідного обсягу та якості первинних документів. Другий етап полягає у розробці власної схеми оптимізації оподаткування – це певний порядок взаємовідносин між декількома суб'єктами господарських відносин, спрямованих на зменшення бюджетних платежів у рамках чинного законодавства. Третій етап полягає в оновленні договірної бази, створенні системи автономного внутрішнього контролю, розробці нових форм договірних відносин із контрагентами та коригуванні облікової політики. Четвертий етап полягає у розробці необхідних інструментів регулювання рівномірності та розмірів сплати податків. Дуже велике значення має можливість відстоювання інтересів підприємства перед податковими та іншими контролюючими органами та підтримка працездатності схеми оптимізації оподаткування.

Для досягнення максимально ефективних результатів оптимізація оподаткування потребує досконалого правового регулювання, реформування податкової системи та запровадження нових механізмів оподаткування. Сучасні методи оптимізації оподаткування не такі ефективні, як методи агресивної оптимізації, насамперед це пов'язано з тим, що податок на додану вартість як непрямий податок фактично неможливо оптимізувати, не порушуючи чинне законодавство. Методи податкової оптимізації засновані на поєднанні спеціальних податкових режимів, а саме спрощеної системи оподаткування із загальним режимом оподаткування.

Протягом останніх років законодавець здійснював законотворчі дії для оптимізації податкової системи та наближення вітчизняного податкового законодавства до вимог оподаткування європейського співтовариства. Результатом тривалих дискусій серед науковців та експертів щодо розробки та впровадження повномасштабної податкової реформи стало прийняття компромісних нормативних актів: Закону України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [1], Закону України від 28 грудня 2014 року № 76-VIII «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» [2], Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [3], Закону України від 28 квітня 2016 року № 1411-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій» [4], якими велися лише зміни положень податкового законодавства, що переважно стосуються багатьох аспектів податкової системи. Однак вищезазначені закони та законопроекти дали змогу лише прийняти бюджети 2016 та 2017 рр., але на підвищення економічної активності та прискорення економічного зростання країни не вплинули.

Пропонуємо огляд упроваджених нововведень, що почали діяти з 2016 р. Зміни, внесені Законом України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» набувають чинності з 1 січня 2016 р., крім змін щодо бюджетного відшкодування ПДВ, які набувають чинності з 1 лютого 2016 р., та змін щодо акцизного податку, які набувають чинності 1 березня 2016 р. [3].

Базова ставка податку на прибуток залишилась на рівні 18%. Скасувалась сплата авансових внесків. Авансові внески під час виплати дивідендів залишаються. При цьому платники податку на прибуток підприємств сплачують до 31 грудня 2016 р. авансовий внесок із цього податку у розмірі 2/9 податку на прибуток, нарахованого за три квартали 2016 р. Сплатена сума зменшує податкове зобов'язання, що виникне за результатами річної декларації. При цьому не зовсім зрозуміло, чи поширюється ця норма на платників, для яких встановлено річний податковий період.

Запроваджено квартальний звітний період (наростаючим підсумком) для всіх платників, крім новостворених протягом звітного року платників; виробників сільськогосподарської продукції; платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за попередній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень. Для таких платників встановлено річний звітний період.

Базова ставка податку на додану вартість залишається на рівні 20%. Ставка при експорті – 0% (без змін), без змін залишається ставка 7% при імпорті та постачанні зареєстрованих лікарських виробів, медичних засобів та медичного обладнання.

Виключено як підставу для анулювання реєстрації платником ПДВ наявність в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців запису про відсутність юридичної особи або фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання) або запису про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу.

Закон передбачає, що база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижчою звичайних цін. Звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така ціна відповідає рівню ринкових цін. Попередньою редакцією ПК України передбачалося, що база не може бути нижчою собівартості таких товарів/послуг. Таким чином, платники податку можуть використовувати ціну договору як базу, якщо не буде доведено, що така ціна не є ринковою. Якщо у процесі перевірки під час інвентаризації податкові органи виявляють відсутність придбаних раніше товарів, вважається, що товари використовувались у негосподарській діяльності платника (за винятком дії обставин непереборної сили).

Звільнено від оподаткування постачання міжнародної технічної та гуманітарної допомоги. Звільнено від оподаткування операції банків та інших фінансових установ із постачання майна, набутого ними у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною постачання та ціною придбання такого майна.

Правом на податковий кредит, що виникає в результаті складення розрахунку коригування, що був із запізненням внесений до Єдиного реєстру податкових накладних, можна скористатись протягом 365 днів з моменту складення такого розрахунку коригування (раніше це право існувало тільки для податкових накладних).

Змінено порядок бюджетного відшкодування, а саме скасовано критерії для отримання бюджетного відшкодування: платник мав бути зареєстрований у якості платника ПДВ не менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів); платник повинен був мати обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців більші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування.

З 1 лютого 2016 р. втратили силу норми щодо автоматичного бюджетного відшкодування. Відтепер створено два реєстри: 1) Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку, які відповідають критеріям п. 200.19 ст. 200 ПК України; 2) Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку, які не відповідають критеріям п. 200.19 ст. 200 ПК України. Обидва реєстри є публічними та щоденно оновлюються на сайті ДФС України.

Критерії, передбачені п. 200.19 ст. 200 ПК України, відповідають попереднім критеріям, встановленим для автоматичного бюджетного відшкодування, крім таких як здійснення платником податків інвестицій в необоротні активи у розмірах не менше ніж 3 мільйони гривень протягом останніх 12 календарних місяців; відсутність податкового боргу. Відтепер чітко визначено, коли органи ДФС України мають право провести документальну перевірку суми бюджетного відшкодування.

Така перевірка може бути проведена в разі, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок від'ємного значення, сформованого за операціями: 1) за періоди до 1 липня 2015 р., що не підтверджені документальними перевірками; 2) з придбання товарів/послуг у сільськогосподарських виробників, що використовували спеціальний режим оподаткування до 1 січня 2016 р.

Бюджетне відшкодування здійснюється у хронологічному порядку внесення заяв до кожного реєстру. Отже, відшкодування зможе отримати будь-який платник, що отримав від'ємне значення ПДВ і пройшов камеральну перевірку. Фактичне відшкодування буде залежати від того, яким чином функціонуватимуть нововведені реєстри на практиці. Хоча норми ПК України не надають переваги жодному з реєстрів, але прогнозується, що надалі така перевага буде надана платникам, які потраплять до Реєстру заяв, що відповідають критеріям п. 200.19 ст. 200 ПК України.

Бюджетне відшкодування з ПДВ тепер спрямовано на користь сплати грошового зобов'язання чи податкового боргу щодо інших платежів, які сплачуються до державного бюджету. Наразі позиції з цього питання у фіскальних органів ще немає, але з системного аналізу цієї норми виходить, що від'ємне значення з ПДВ може бути зараховано проти інших податків (в тому числі й податку на прибуток). Таку суму контролюючий орган може зарахувати в рахунок інших платежів після проведення камеральної перевірки.

До 1 січня 2017 р. зберігається спеціальний податковий режим для сільськогосподарських товаровиробників. Розподіл податкового зобов'язання з ПДВ між бюджетом та спеціальним рахунком прив'язується до виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника.

Для податку на доходи фізичних осіб встановлено єдину ставку на рівні 18% (попередні ставки – 15% та 20%). База оподаткування не змінюється. Пасивні доходи оподатковуються за ставкою 18%, але дивіденди від платників податку на прибуток, як і раніше, оподатковуються за ставкою 5%. Від оподаткування звільнюються суми коштів, наданих платнику податку міжнародною фінансовою організацією у зв'язку зі здійсненням заходів щодо енергоефективності та енергозбереження. Військовий збір залишається на рівні 1,5%.

Для I та II групи єдиного податку ставки зашилися без змін. Для платників III групи зменшено річний обсяг доходу з 20 млн грн. до 5 млн грн. Також для платників III групи збільшено ставку податку з 2% до 3% (для платників ПДВ) та з 4% до 5% (для неплатників ПДВ). Ставки єдиного податку для IV групи платників (сілгоспідприємств) підвищено в 1,8 разів. Як і раніше, реєстратори розрахункових операцій не застосовуються платниками єдиного податку I групи та платниками II і III груп (фізичні особи-підприємці) незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 1 млн грн.

Збільшено максимальну ставку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, до 3% (раніше було 2%) за 1 кв. м нерухомості. Як і раніше, конкретний розмір податку встановлюють місцеві ради. Пільги, що надаються платнику на житлову нерухомість, залишаються на попередньому рівні: 60 кв. м для квартир, незалежно від їх кількості; 120 кв. м для будинків, незалежно від їх кількості; 180 кв. м, якщо особа має декілька різних типів житлової нерухомості (наприклад квартири та будинки). Місцеві ради позбавили права встановлювати пільгові розміри для нерухомості в більшому розмірі, ніж це передбачено ПК України. Для власників квартир понад 300 кв. м та будинків понад 500 кв. м встановлено додатковий платіж у розмірі 25 тис. грн. за кожен такий об'єкт (його частку).

Відповідно до прийнятого Закону України від 28 квітня 2016 р. № 1411-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій» [4] передбачено суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року, у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати.

Натомість підготовка повноцінної податкової реформи залишається на порядку денному у 2017 р. Зміни стосуватимуться практично всіх податків, у тому числі таких основних, як податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок, а також адміністрування податків і зборів. Таким чином, податкове законодавство удосконалює шляхи оптимізації системи податкових правовідносин та частково сприяє адаптації вітчизняного законодавства до вимог європейського оподаткування, передбачених Угодою про Асоціацію [5, 6].

Для оцінки ефективності функціонування вітчизняної системи оподаткування і пошуку напрямів її оптимізації доцільно проаналізувати також світовий досвід становлення податкових сис-

тем. Однак проведений нами аналіз сучасних оптимізованих податкових систем розвинутих країн засвідчує, що економічно розвинені країни мають досить схожий склад і структуру податків, які, як правило, містять індивідуальний прибутковий податок, універсальні податки на споживання, внески на соціальне страхування, податок на прибуток корпорацій, податки на майно та акцизи. Зазначені податки дають змогу державі впливати на економіку з метою подолання циклічних і структурних криз та забезпечувати її стабільний розвиток, а також перерозподіляти національні доходи від багатих до незаможних верств населення. Проте слід ураховувати, що податки, забезпечуючи накопичення значних сум коштів для впровадження прогресивних технологій, одночасно можуть бути й гальмом для розвитку економіки. Інакше кажучи, вітчизняній податковій системі потрібно знайти оптимальне співвідношення між частиною доходів, яка залишається у платників податків на розвиток виробництва, і частиною, яка вилучається до державного бюджету. Коштами державного бюджету розпоряджається держава, які разом із збільшенням видатків на інноваційні та соціальні програми прагне збільшити витрати на власне обслуговування.

**Висновки.** Отже, аналізуючи шляхи оптимізації податкових відносин, варто відзначити такі заходи оптимізації та реформування системи податкових відносин:

- створення інфраструктури електронного документообігу як сукупності процесів створення, оброблення, правлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів, що дозволило перейти до дистанційного аудиту;

- запровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок;

- створення електронного кабінету платника податків з метою покращення умов платника в електронному сервісі;

- надання податкових консультацій на районному рівні усно, а в містах та області – в електронному вигляді;

- формування бази податкових знань;

- створення центрів обслуговування платників податків;

- запровадження системи електронного адміністрування платників податку на додану вартість;

- утворення механізму переміщення електронних баз до підпорядкування Міністерства фінансів

України;

- створення механізму прозорого електронного керування поверненням платникам податків податку на додану вартість;

- запровадження можливості отримання платником податків в електронному вигляді довідки про відсутність податкової заборгованості;

- зближення бухгалтерського та податкового обліку в оподаткуванні прибутку підприємств із метою зниження податкової різниці;

- зменшення кількості податкових перевірок платників податків контролюючими органами.

Втілення вищезазначених заходів оптимізації податкових відносин приведе в найближчій перспективі до покращення податкового клімату в країні, розвитку партнерських відносин між платниками податків і фіскальними органами, що позитивно вплине на добробут населення.

#### Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 7–8, № 9. – Ст. 55.

2. Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 76-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 6. – Ст. 40.

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – №5. – Ст. 47.

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій : Закон України від 28 квітня 2016 р. № 1411-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – № 26. – Ст. 520.

5. Угода про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом від 27 червня 2014 р. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=248387631](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248387631).

6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.