

## СУТНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

*У статті розглянуті сучасні підходи до визначення змісту податкової оптимізації зовнішньоекономічних операцій як на рівні держави та і на рівні суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Досліджуються податкові механізми регулювання зовнішньоекономічних процесів. Розглянуто комплексний підхід до митно-тарифної та внутрінаціональної податкової політики, який спрямований на захист інтересів вітчизняних товаровиробників, веде до входження країни в світове економічне господарство конкурентноспроможним партнером для інших його суб'єктів. Запропоновано новий показник мотивації підприємницької активності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Ключові слова: оптимізація, зовнішньоекономічні операції, оподаткування, податкове регулювання, податкова система, митно-тарифне та внутрінаціональне оподаткування, зовнішньоекономічні відносини, відкрита економіка.*

Оподаткування сфери ЗЕД є складною сукупністю відносин з перерозподілу фінансових потоків всіх її учасників на різних рівнях: міждержавному, державному та корпоративному. Проте стратегічні цілі кожного з учасників відносин у сфері оподаткування ЗЕД можуть суперечити один одному. Держава прагне досягнути оптимальної величини при зборі податків, а платники намагаються платити оптимальну для них величину податків. Не рідко уява держави і платників щодо оптимальної величини тих або інших податків не співпадає, або відсутність налагодженого механізму контролю сприяє податковим правопорушенням, коли значна частина економіки взагалі виходить від оподаткування та функціонує у „тені”. Отже, пошук варіантів дій, коли різні інтереси мають бути погоджені на взаємовигідних засадах та оптимізовані в єдиному фінансово-економічному механізмі оподаткування є актуальним завданням для підвищення ефективності економіки України. Крім того, недосконалий механізм оподаткування ЗЕД негативно впливає на міжнародний імідж країни.

**Постановка завдання.** Для вдосконалення фінансового механізму оподаткування зовнішньоекономічних операцій необхідно чітко визначити сутність самого поняття „оптимізація” стосовно оподаткування на рівні держави і рівні суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності. Але щодо сутності поняття „податкової оптимізація” тривають дискусії. Метою даної статті є проведення порівняного аналізу існуючих серед науковців та практикуючих фахівців, у тому числі, податківців, підходів до визначення змісту „податкової оптимізації” та окреслення межі „оптимального оподаткування”.

**Результати.** Поняття „оптимізація” (від лат. optimum - найкраще) у загальному визначенні відображає процес вибору найкращого варіанту рішення з можливих, приведення системи в

найкращий стан [1, 2, 3]. „Оптимізувати” – це , надавати чому-небудь оптимальні, сприятливі властивості. Український діловий журнал “Податкове планування” вживає саме термін “оптимізація” для характеристики цілей фінансового планування та управлінських рішень з оподаткування. Але як визначити це найкраще, оптимальне рішення для фінансового управління?

У класичній постановки завдання оптимізація полягає в екстремізації критеріїв до „min”/ „max”. Вона звичайно складається з двох умов:

$$f(x) \rightarrow \text{opt} (\text{min}, \text{max}) \quad (1)$$

$$x \in X \quad (2)$$

де:  $x$  - змінна (інструментальна змінна, рішення, альтернатива),  
 $f(x)$  - цільова функція.

При цьому передбачається, що  $x$  варіюватиме для досягнення мети. Проте, класичний підхід має ряд недоліків. При екстремізації цільової функції відсутня точність, а сутність реальної проблеми упущено, тобто у постановку задачі класичним методом закладається невизначеність, хоча з абстрактної математичної точки зору дана постановка задачі є вірною.

Основні суперечності щодо оптимізації умов для досягнення встановленої мети виникають у прикладному аспекті, зокрема, при визначенні оптимізації оподаткування. Проблемою є те, що при класичній постановці завдання екстремальне значення ототожнюється з раціональним. Але чи дійсно в реальній економічній системі і на рівні держави, і на рівні окремого платника мета оптимізації оподаткування полягає в досягненні екстремального значення (мінімізації або максимізації) податкових платежів?

Головною суперечністю такого підходу є те, що у держави та платників податків не може бути однакової цільової функції в мінімізації або максимізації податкових платежів через те, що для держави податки – це головне джерело її доходів, а для платників податків – значна витратна складова. Тобто вони протилежні за змістом.

Якщо ж припустити, що на державному рівні оптимізація оподаткування означає максимізацію податкових платежів, а на рівні платників податків, відповідно їх мінімізацію, то це буде означати наявність непримиримих протиріч у всьому економічному механізмі оподаткування. У цьому сенсі максимізація податкових платежів досягається вилученням всього доходу платників податків на користь держави, що негативно вплине на підприємства, а мінімізація, у свою чергу, приведе до втрати можливості держави виконувати свої функції. В обох випадках, соціально-економічна система країни окажется у глибокій кризі достатньо швидко.

Отже, у реальній економічній системі вимірний параметр оптимізації не вірно виражати категоріями „мінімізація” або „максимізація”, це багатокритеріальне поняття. Існують певні кінцеві межі, які забезпечують відносно ефективне рішення при наявності протилежних критеріїв оптимізації. На їх перехресті формується так звана область компромісів, або область Парето.

При такій оптимізації один з критеріїв визнається найважливішим, а інші

грають роль додаткових. Впорядкування заданої множини критеріїв та послідовна оптимізація по кожному з них відбувається методом послідовних поступок та зведенням критерії до одного шляхом введення вагових коефіцієнтів. При цьому оптимізація означає покращення одних показників за умов, що інші не погіршуються. Екстремізувати можна лише один критерій, тоді як решта лишаються невизначеними. У множині Парето немає жодної точки оптимуму. У точному значенні вибір може бути оцінений тільки у подвійному вимірі, тобто він може бути тільки або задовільним, або – ні. Отже, „найкращий вибір” є неможливим у принципі. Академік М.М. Моїсєєв писав: „Перший сумнів у нас зародили самі економісти-оптимізатори: ніхто з них не зміг пояснити, що таке оптимальний план”. Виходячи з цього розроблено концепцію системної оптимізації, метою якої є пошук не „найкращого”, а „хорошого” (задовільного, обґрунтованого, раціонального, розумного) рішення за рахунок складання кінцевого списку істотних факторів оптимізації, їх вимірювання, встановлення обмежень екстремізації критеріїв та формування системи взаємозалежних відносин [4, 5, 6, 7].

Для оптимізації оподаткування така система відносин повинна враховувати одночасно інтереси держави і платників податків. При цьому податки це не просто обов'язкові примусові платежі фізичних та юридичних осіб для виконання державою її функцій. Із розвитком ринкових відносин частина вартості сукупного суспільного продукту, що розподіляється державою за допомогою податків набуває не тільки фіскального, але й економічного значення. Втручання держави в економічне життя є однією з причин зміни величини оподаткування як в абсолютних сумах, так і відносно сукупної вартості національного продукту.

Як вказує світовий досвід, частка національного доходу, яка розподіляється державою за допомогою податків у переважній більшості країн протягом останніх століть стало зростала [8], тобто її  $f(x) \rightarrow \max$ . Це відбувається як за рахунок розширення податкової бази та і завдяки збільшенню податкових ставок. Також в структурі податків країн з розвинутою ринковою економікою відбуваються зміни, обумовлені поглибленням інтеграційних зв'язків, а саме: відносна частка непрямих податків зменшується, частка прямих податків, особливо, на прибуток, збільшується [9, 10]. Наприклад, в Італії питома вага акцизів знизилася з 36,6% в 1970 році до 23,1% в 1995 році внаслідок підвищення впливу прямих податків. Це тенденції особливо яскраво відображаються в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій. Більшість розвинутих країн відмовляються від застосування мита. В США та Аргентині, наприклад, застосування експортного мита заборонено конституцією. Але разом з відмовою від вивізного мита розвинені країни все активніше вдаються до засобів нетарифного регулювання – квотування, ліцензування або державного субсидіювання експорту [11].

Оптимізація оподаткування зовнішньоекономічної діяльності передбачає суттєве врахування зовнішнього (міжнародного) середовища. Оптимізація оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на міжнародному рівні має

враховувати головні напрями регулювання підприємницької (комерційної) діяльності на міжнародному рівні, враховувати обмеження, пов'язані з крупними регіональними блоками (ЄС, АТЕК, НАФТА, інші), які мають власні податкові традиції для регулювання торговельно-економічних та інвестиційних зв'язків, угоди про вільну торгівлю і торгові преференції. Прагнення України інтегруватися до міжнародних ринків через участь у ВТО вимагає змін в податковому законодавстві, насамперед, в митно – тарифному.

При цьому держава повинна не тільки забезпечувати надходження до бюджету необхідної величини податків і зборів від здійснення зовнішньоекономічних операцій, а шляхом використання відповідних податкових інструментів з одного боку захищати інтереси внутрішнього ринку, а з іншого здійснювати підтримку конкурентоспроможності національних виробників на зовнішніх ринках.

Отже, оптимізація оподаткування зовнішньоекономічної діяльності передбачає значне посилення стимулюючої функції податків.

Одночасно, для свого функціонування державі необхідно сконцентрувати як можливо більший обсяг фінансових коштів з метою забезпечення ресурсів для впливу на соціально-економічне зростання. Основне протиріччя між стимулюючої та фіскальної функціями оподаткування ЗЕД полягає у тому, що чим більша частина доходів вилучається державою у якості податків, тем менше стимулів у платників податків створювати податкову базу. Всілякі податки або платежі, нарахування тощо можуть бути стягнені тільки тому, що підприємства своєю діяльністю створюють нову вартість, з якої і робляться всі ці відрахування. Надто високі податкові ставки викликають зниження ділової активності та/або відхід в „тінь”, що викликає погіршення фінансового стану бізнес сфери, падіння підприємницьких доходів, зростання податкових заборгованостей та, відповідно, скорочення коштів, як надходять до бюджету у вигляді податкових платежів.

Вибір оптимальних ставок оподаткування графічно відображають у вигляді широко відомої „кривої Лафера”. Крива Лафера відображає взаємозалежності між податковою ставкою, загальною податковою базою, яка забезпечує суму податкових надходжень до бюджету. У загальному випадку ця крива математично описується рівнянням:

$$f(\chi) = \lambda \chi^{\alpha} (1 - \chi)^{\beta} \quad (3)$$

де:  $\lambda$ ,  $\alpha$ ,  $\beta$  - коефіцієнти, які задають форму кривої;

$\chi$  - сукупна податкова ставка;

$f(\chi)$  - обсяг бюджетних податкових надходжень

Після набуття податковою ставкою певної максимальної межі, яка забезпечує у заданих умовах максимальну суму податкових платежів, збільшення ставки викликає не зростання надходжень до бюджету, а, навпаки, їх скорочення. Вважається, що значення оптимальної сукупної податкової

ставки  $\chi_0$ , за якою досягається максимум кривої бюджетних надходжень визначається рівнянням:

$$\chi_0 = \alpha \div \beta \quad (4)$$

Податкова ставка є оптимальною, якщо сукупна номінальна податкова ставка  $\chi_0$ , якою характеризуються відносини податкової системи із податковим середовищем, дорівнює податковій ставці  $\chi_0$  максимуму кривої бюджетних надходжень. У протилежному разі ці відносини характеризуються слабким ( $\chi < \chi_0$ ), або надмірним ( $\chi > \chi_0$ ) податковим навантаженням на економічне середовище [12, 13].

Слід зазначити, що на практиці, визначити оптимальну ставку оподаткування достатньо складно. Так обсяг податків, обов'язкових платежів і зборів, які надходять до бюджету країни становить в Україні в останні роки 37-46 % ВВП і в середньому відповідає відповідному показнику в розвинутих країнах Європи (34-51%) [14]. Оптимізацію оподаткування ЗЕД необхідно спрямовувати не стільки в зміні загальної ставки, а в гармонізації структури податкової системи та оптимізації індивідуальних податкових ставок.

Добавимо, що крім оптимальної ставки і структури оподаткування важливо також рівномірність у розподілу податкового навантаження, тобто зведення податкових пільг до економічно обґрунтованого мінімуму. В іншому разі, нерівномірне податкове навантаження створює анти стимули для легальної ділової активності. За деякими оцінками реальне податкове навантаження на підприємства, які платять всі податки складає 60-70% [15].

Для цього необхідно оцінити альтернативні варіанти податкової політики для розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств для кожного випадку окремо, як б мотивували підприємницьку активність. У якості основного показника мотивації, що об'єктивно її характеризує, можна використовувати коефіцієнт, що представляє собою відношення чистого прибутку до цієї частини знову створеної вартості, що ділиться між підприємством і державою [16].

$$F(P,N) > K \quad (5)$$

Де: P – чистий прибуток;

N – сума всіляких податків, нарахувань, відрахувань і інших платежів, обов'язкових по податковому законодавству;

K — коефіцієнт мотивації.

Передбачається, що існує межа вказаного співвідношення, при меншому розмірі якого даний вид підприємницької діяльності стає недоцільним.

Стосовно до основних видів податків нерівність приводиться до виду:

$$F + (a_{dc}, a_{np}, b, c, m, z) > 0 \quad (6)$$













