

УДК 336.22(477) Укр

Крамаренко О. А.,

аспірант Національного університету державної податкової служби України

СПОСОБИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Статтю присвячено питанням виявлення і розкриття злочинів, що пов'язані з ухиленням від сплати податків. Розглянуто тінізацію як напрям ухилень від сплати податків і визначено основні напрями вирішення цієї проблеми.

Ключові слова: податкове навантаження, тіньова економіка, мінімізація податків, податкові ями, підприємства-транзитери.

Статья посвящена вопросам выявления и раскрытия преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов. Рассмотрена тенезация как направление уклонения от уплаты налогов и определены основные направления решения данной проблемы.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, теневая экономика, минимизация налогов, налоговые ямы, предприятия-транзитеры.

This article deals with the identifying and crime detecting related to tax evasion. It is considered the direction of shadowing tax evasion and main directions of solving this problem.

Keywords: tax loading, shadow economy, minimizing taxes, tax revenue holes, transit enterprise.

Постановка проблеми. Українська податкова система формується у складний для держави період, що супроводжується кризовими явищами практично в усіх сферах суспільного життя. У державах з розвиненими демократичними інститутами надійними механізмами зворотного зв'язку між органами представницької демократії, що ухвалюють податкові закони, та виборцями – платниками податків, а також надійними системами контролю за ефективним витрачанням бюджетних коштів, що сприяють досягненню еквівалентності податкових платежів і суспільних благ, необхідність сплачувати податки набуває все більше усвідомленого характеру, а відносини примусу до їх сплати трансформуються у відносини, в які більшість платників вступає з власної волі, у відносини вільного вибору. Проте у державах, які лише будують демократичні інститути і в яких обсяг податків є далеким від еквівалентного, форма прояву податків не лише маскує їх сутність, а й ототожнюється з нею. Тобто у суспільній свідомості податкові платежі прирівнюються до платежів, які запроваджують без згоди більшості платників і сплачують у примусовому порядку. Це стає підґрунтям для антифіскальної поведінки платників, породжуючи бажання зменшити податкові зобов'язання або взагалі ухилитися від їх виконання. Необхідно зазначити, що чим менш досконаліми є демократичні інститути в державі, тим більш масовою стає така поведінка. За таких умов дедалі більшого значення в українському економічному просторі набуває проблема ухилення від сплати податків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження основних способів ухилення від сплати податків в Україні представлені публікаціями таких вчених, як В. А. Дедекаєв, А. А. Кучер, О. С. Задорожний, А. С. Абрамова, К. А. Матвійчук, В. С. Альошкін.

Мета і завдання дослідження. Мета статті полягає в дослідженні способів ухилення від сплати податків. Головним завданням є визначення основних причин, що сприяють посиленню і зростанню тіньового сектора економіки країни та пошуку ефективних заходів з детінізації економіки.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні керівники багатьох комерційних структур використовують багато способів, за якими підприємства звільняються від податків. У їхніх статутах часто визначені такі види діяльності, як виробництво і переробка сільськогосподарської продукції, ремонтно-будівельні роботи, роботи з благоустрою та ін. Проте фактично вони здійснюють торговельно-закупівельну та посередницьку діяльність, ухиляючись від сплати податків.

Крім того, у статутах багатьох зареєстрованих малих підприємств, фірм відсутні дані про їх місцезнаходження, не передбачено відповідальність засновників та інших осіб по заборгованості. Використовуючи такі обставини, керівники цих підприємств займаються господарською діяльністю, щоб не сплачувати податки, або просто зникають.

Складність у розрахунках сум податкових зобов'язань викликана досить частими змінами податкового законодавства, які нерідко є суперечливими та недосконалими. Прийняття Податкового кодексу певною мірою дозволило вдосконалити податкове законодавство та заповнити прогалини в ньому. Про-

те за увесь період існування Податкового кодексу в нього було внесено стільки змін і доповнень, що в загальній сукупності породило тотальну безсистемність, неоднозначність тлумачення його норм, що створило значні перешкоди в практичній діяльності як для суб'єктів господарювання, так і для органів контролю. На нашу думку, постійні зміни та доповнення в податковому законодавстві України свідчать про відсутність належної теоретичної бази і сучасної наукової методології пізнання соціальної сутності податкових відносин і формування їх системи, суб'єктами якої повинні виступати як держава через свої органи, так і особи – фізичні та юридичні. Крім того, недостатній рівень підготовленості значної частини працівників державних податкових органів та органів внутрішніх справ не дозволяє вести активну боротьбу зі зловживанням у сфері оподаткування [1].

Наприкінці минулого століття значно помітними стали процеси, з одного боку, глобалізації економіки і розширення фінансових ринків, з іншого – розростання та активізації тіньового сектора. У системі ринкових відносин явище ухилення від сплати податків набуло поширення і стає дедалі більш загрозливим, оскільки впливає не лише на податкову базу окремих країн світу, а й на світову фінансову систему в цілому.

З початком економічних перетворень в Україні з'явилася гостра потреба у виявленні та розкритті злочинів, які пов'язані з ухиленням від сплати податків. Ухилення від сплати податків тісно пов'язане з процесами тінізації економіки. Такий процес починається з ухилення від сплати податків у сфері легального підприємництва, а завершується переходом у тінь. Через ухилення від сплати податків акумулюються невраховані кошти, за рахунок яких частково або повністю фінансується тіньова економіка. Тінізацію діяльності можна розглядати як напрям ухилення від сплати податків, та обидва процеси – і тінізація, і ухилення від сплати податків – мають загальну мету – відхід від оподаткування. Тому можна дійти висновку, що способом протидії тіньовій економіці є попередження ухилення від сплати податків.

За оцінками експертів, загальне податкове навантаження в Україні майже вдвічі перевищує цей показник в інших країнах і становить 70–80% від отриманого доходу без урахування навантаження на заробітну плату та собівартість продукції. Це стимулює приховування реальних обсягів економічної діяльності, виведення її у «тінь».

Обтяжливість податкової системи України визначається не величиною податкових ставок, а насамперед нерівномірністю податкового навантаження, заплутаністю й нестабільністю податкового законодавства [2].

Обсяги тіньової економіки в Україні, за деякими експертними оцінками, перевищують більшу частину внутрішнього валового продукту. Розширення сфери тіньової економіки становить реальну загрозу національній безпеці держави. Сьогодні існує нагальна необхідність у кардинальних змінах податкової та економічної політики, удосконаленні законодавства.

Основними сегментами тіньової економіки і механізмами отримання тіньових прибутків є: корупція; приховування реальних прибутків громадян, а також прибутків підприємств від оподаткування (ухилення від сплати податків); нелегальний експорт капіталів; незаконна приватизація державної власності; отримання тіньових прибутків унаслідок вилучення з обороту різниці між офіційними й реальними цінами на товари і послуги; дрібні розкрадання на державних, акціонерних і колективних підприємствах; нелегальні валютні та зовнішньоекономічні операції (контрабанда); випуск і реалізація невраховуваної продукції та надання невраховуваних послуг; кримінальні злочини; фінансове шахрайство.

До основних причин, що сприяють посиленню і зростанню тіньового сектора економіки на сучасному етапі, можна віднести такі: податковий тиск, який не витримують у теперішніх економічних умовах більшість фізичних і юридичних осіб, що діють у межах законодавчого поля України; правову незахищеність суб'єктів економічної діяльності від зловживань, утисків, протидії з боку чиновників державного апарату на всіх його рівнях; незахищеність громадян і підприємств від зазіхань злочинних формувань; відсутність стабільного і збалансованого законодавства, яке б регламентувало економічну діяльність; законодавчу неврегульованість багатьох сторін діяльності комерційних банків; відсутність інвестиційної альтернативи тіньовим капіталам; міждержавну інтеграцію тіньового сектору і суб'єктів тіньової економічної діяльності; тотальну криміналізацію підприємницьких структур тощо.

Особливо руйнівними для бюджету є так звані «податкові ями» (безактивні фірми), на які порушники законодавства штучно переносять податкові зобов'язання. Податковими ямами є підприємства, що здійснюють безтоварні угоди, і як наслідок, – оформляють документи на поставку неіснуючого товару або надання послуг. Підприємства цього типу зазвичай не подають податкової звітності для того, щоб уникнути можливості проведення податкових звірень. Такі підприємства існують протягом короткого періоду. З податковими ямами податківцям боротися дуже складно, оскільки відстежити їх можна лише за ланцюгом від вигодонабувачів і транзитерів, а до того часу ці підприємства вже припиняють свою діяльність.

Наступною групою ризику, за визначенням податківців, є підприємства транзитери. Основним завданням транзитерів є «відбілювання» операцій для вигодонабувачів. Підприємства-транзитери зазвичай не мають найманих працівників, займаються багатьма видами діяльності та не отримують реального прибутку, всі доходи покривають затрати. На відміну від податкових ям, транзитери декларують свої податкові зобов'язання.

Відстежити перших двох учасників податківцям здебільшого складно. Навіть якщо вдається відстежити ці підприємства та їх посадових осіб – усе, що можна їм інкримінувати – це статтю 205 КК «Фіктивне підприємництво», що має максимальну санкцію – штраф. Оскільки самої поставки товару у цієї компанії не було, то додатково нарахувати будь-які зобов'язання податкова не може.

Вигодонабувачі – це реальний сектор економіки, діючі підприємства, що користуються послугами мінімізаторів для зниження власних податкових зобов'язань. Чим серйозніше підприємство-вигодонабувач, тим складніша схема роботи транзитерів, послугами яких він користується. Саме до них податкова виявляє найбільший інтерес.

Розслідування таких справ йде за ланцюгом контрагентів – від вигодонабувачів до податкових ям. Досить поширеною є ситуація, коли підприємства, які не задіяні в такій схемі, всеодно потрапляють на замітку до податківців у вигляді вигодонабувачів або транзитерів.

Необхідно зазначити, що описаний вище варіант розвитку подій стає більш поширеним. Перевірки, які «проводять» податкові інспектори, ґрунтуються зазвичай на «фіктивності» угод з контрагентами та відсутності реального настання наслідків за такими угодами. Такі висновки податківці роблять на підставі відомостей щодо відсутності контрагентів за місцем реєстрації (такий запис у державному реєстрі робиться саме з ініціативи податкових органів), основних засобів для здійснення тих чи інших робіт, найманих працівників.

Поширеною є практика, коли податкові органи, посилаючись на ст. 72 Податкового кодексу України, надсилають платникам податків листи з вимогою надати документи щодо підтвердження взаємовідносин з тими чи іншими контрагентами [3]. Добросовісні підприємства дають усі витребовані документи інспекторам, а на наступний день отримують акт перевірки, де операції, документи щодо яких були подані платником податків, виявляються фіктивними. Тобто перевірка здійснюється з порушенням процедури її проведення та перевищенням повноважень фіскальних органів.

Ситуацію, яка склалася, можна пояснити не лише непрофесіоналізмом податківців, а й необхідністю наповнювати державний бюджет, методи наповнення якого, на жаль, відходять на другий план.

Проблема ухилення від сплати податків в Україні набула масового характеру (за деякими оцінками 40–50% ВВП перебуває в тіні, тобто не оподатковується). Доцільно зазначити, що можливості ухилення для різних податків є різними, залежно від механізму визначення платників, ставок і об'єктів оподаткування по тих чи інших податках. Залежність тут така: 1) при визначенні суб'єкта оподаткування менша зацікавленість в ухиленні виникає в тому випадку, якщо платник податку і носій податкового тягаря цього податку не збігаються (класичний приклад – непрямі податки); 2) при визначенні ставок оподаткування – складніше ухилитися від податків, ставки по яких визначені у твердих сумах, а не в процентах до вартісного обсягу; серед процентних ставок лідером щодо ухилення є податки з диференційованими ставками по різних групах товарів чи платників або прогресивні залежно від обсягу доходу, водночас універсальні ставки зменшують можливості для ухилення; 3) щодо об'єкта оподаткування – при визначенні останнього у кількісних показниках (у фізвимірі) ухилитися досить важко від оподаткування. Якщо ж об'єкт визначається у вартісному вимірі, то чим складнішим є механізм підрахунку, тим легше ухилитися від цього податку. Так, якщо розглядати діючу систему в Україні, найважче ухилитися від сплати прямих реальних податків, об'єктом оподаткування яких виступає земля, рухоме або нерухоме майно, які приховати неможливо (наприклад, в Україні це – податок на землю, фіксований с/г податок, податок з власників транспортних засобів). Наступну групу становлять непрямі податки. І хоча серед західних економістів ці податки вважаються малоприсадибними для ухилення, винахідливі українські підприємці, розглядаючи суми непрямих податків як власні доходи, а не як надбавку держави до ціни відповідних товарів, винайшли досить багато методів зменшення відрахувань до бюджету по цих податках. У першу чергу це стосується ПДВ, оскільки його ставки визначені в % до вартісного обсягу. Це дає можливість за допомогою зниження обсягів реалізації або завищення обсягів купівлі зменшувати надходження до бюджету. Щодо таких непрямих податків, об'єкти оподаткування, за якими визначені у кількісному (фізичному) вимірі, а ставки – у твердих сумах та є диференційованими по групах товарів (наприклад, мито з підакцизних товарів та акцизний збір з більшості товарних позицій), шляхом для ухилення є або видання одного товару під виглядом іншого (якщо ставки по них суттєво відрізняються), або приховування від легального обороту цих товарів (контрабанда, готівкові розрахунки тощо), що створює додаткові труднощі для ухилення.

За результатами проведених документальних перевірок, виявлено понад 9 тис. схем мінімізації податкових зобов'язань (у межах чинного законодавства), умовні втрати бюджету за якими оцінюються у 29,8 млрд грн [4].

На сьогодні існує багато підводних каменів щодо вирішення цієї проблеми, адже із збільшенням кількості та якості схем мінімізації податкові органи не можуть здійснювати належного контролю за діяльністю суб'єктів господарювання щодо правильності розрахунків і перерахування податків до бюджету. За умов ринкової економіки та підвищення ефективності роботи органів податкового контролю це питання розглядається як одне із пріоритетних у їх діяльності.

У законодавстві немає визначення поняття «мінімізація податків», однак на практиці його активно застосовують, коли йдеться про незаконне зменшення податкового пресу. Платники податків при його тлумаченні застосовують поняття «оптимізація».

Податкова оптимізація, мінімізація податків (легальне зменшення податків) – це зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання усіх наданих законодавством пільг, і інших законних прийомів і способів. Іншими словами, це організація діяльності підприємства, при якій податкові платежі зводяться до мінімуму на законних підставах, без порушення норм податкового та кримінального законодавства. Ці способи з юридичного погляду не допускають порушення законних інтересів бюджету [5].

До категорії законного зменшення податків можна зарахувати лише ті способи, при яких економічний ефект досягається за допомогою кваліфікованої організації роботи. При цьому йдеться не про ухилення від податків, а про таку організацію роботи, при якій знижується необґрунтована переплата податків і не нараховуються пеня, штраф. Іншими словами, мінімізація податків визначається висловами «Як податки не переплачувати» і «як не платити штрафи» – це і є легальним зменшенням податкових платежів [6]. У цьому випадку платник податків використовує дозволені або незаборонені законодавством способи зменшення податкових платежів, тобто не порушує законодавство. У зв'язку з цим такі дії платника не мають складу податкового злочину або правопорушення, а отже, не тягнуть за собою несприятливих наслідків для платника податків, таких як: донарахування податків, а також стягнення пені і податкових санкцій [7].

Висновки. Ухилення від сплати податків спричиняє негативні наслідки як для економіки держави, так і для держави в цілому. При цьому державний бюджет недоотримує кошти, що належать йому, а отже, відбувається обмеження витрат. Наслідком цього є призупинення реалізації деяких державних програм, невиплата заробітної плати працівникам бюджетної сфери тощо, аж до процедури скорочення бюджету. Крім того, ухилення від сплати податків може мати серйозні економічні наслідки у вигляді порушення законів конкуренції.

Отже, виявлення та розкриття злочинів, що пов'язані з ухиленням від сплати податків, на сьогодні є одним із напрямів реалізації державної політики у сфері оподаткування. Вирішення проблеми мінімізації сплати податкових платежів дозволить збільшити обсяг і стабілізувати надходження податкових платежів до бюджету України, і відповідно забезпечити збалансований економічний розвиток Української держави.

Література:

1. Сидоренко Т. О. Сутність та ухилення від сплати податків / Т. О. Сидоренко // Гроші, фінанси і кредит. – 2010. – № 6. – С. 48–52.
2. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації / Д. Харко // Вісник Львів. ун-ту, серія юрид. – Вип. 52. – 2011. – С. 351–357.
3. Податковий кодекс України на сайті Верховної Ради України.
4. Коротун В. І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні / В. І. Коротун // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 6. – С. 21–24.
5. Огляд основних застосовуваних схем мінімізації податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bank-ua.com/article/961/> (16.03.2010).
6. Леонов С. В. Вісник СумДУ. Серія «Економіка»,. – № 3. – 2012.
7. Микитюк А. Правові засади побудови ризикоорієнтованої системи податкового аудиту державної податкової служби / А. Микитюк // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 6. – С. 95–98.