

УДК 336.228

Воронкова О.М.

ПОСИЛЕННЯ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

У статті проаналізовано сучасний стан протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування, представлено авторський підхід до класифікації та змісту основних причин, які спонукають платників до ухилення від сплати податків та запропоновано комплекс заходів щодо перешкодження навмисному ухиленню від оподаткування.

Ключові слова: *тіньова економіка, ухилення від оподаткування, податкове адміністрування, мінімізація та оптимізація податкових зобов'язань, непрямі методи податкового контролю.*

Постановка проблеми. Державі для виконання своїх функцій потрібні фінансові ресурси. Зважаючи на те, що основну частину грошових надходжень до державної скарбниці забезпечують податкові платежі, ще більшої актуальності набуває проблема фіскальної ефективності процесу оподаткування, вирішення якої є основною метою податкового адміністрування.

Одним із основних факторів, що негативно позначаються на результативності податкового адміністрування, а відповідно й наповненні бюджету, протягом тривалого періоду залишається тіньова економіка, яка стала невід'ємною детермінантою суспільного життя в Україні. Тіньова економіка негативно впливає на всі його сфери – економічну, політичну, соціальну, правову, міжнародну, її розвиток являє собою реальну загрозу демократизації суспільних відносин та національній безпеці, а також веде до моральної деградації суспільства, загальної правової незахищеності та правового нігілізму.

Як зауважує В. Попович, «значна тінізація економічного обороту, недостатність державних зусиль щодо її подолання призводять до викривлення принципів громадянського суспільства, формують негативний міжнародний імідж держави, стримують надходження до країни іноземних інвестицій, не сприяють налагодженню торговельно-економічних стосунків українських підприємств із зарубіжними партнерами та стримують євроінтеграційні зусилля України» [1, с.34].

Значну частину тіньової економіки становить ухилення від сплати податків, яке для України є однією з найгостріших проблем, що негайно потребують свого вирішення. Зменшити масштаби цього явища можна шляхом формування такої податкової системи, яка б не спонукала податкоплатників уникати своїх податкових зобов'язань. Визначальним чинником тут має стати продовження податкової реформи, спрямованої на рівномірне зниження податкового навантаження, спрощення системи оподаткування, посилення дієвості податкового регулювання, а також на підвищення ефективності адміністрування податків. Ухилення від сплати податків нині є не тільки одним

з основних каналів незаконного збагачення, а також певною відповіддю суспільства на обтяжливу й неефективну податкову систему. В свою чергу великий рівень тінізації економіки, постійне збільшення кількості зареєстрованих підприємств, їх реорганізація та переведення в офшори не дозволяють податковим органам належним чином здійснювати дієвий контроль за обчисленням та сплатою податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування є дуже актуальним питанням сьогодення через безперервне зростання тіньового сектору, обсяги якого за різними даними становлять від 32% до 50% ВВП України. До проблематики детінізації економіки та перешкоджанню уникнення від сплати податків неодноразово зверталися провідні представники вітчизняної економічної та юридичної науки А.М. Бандурка, В.А. Бородюк, Л.К. Воронова, В.М. Геєць, О.К. Користін, М.П. Кучерявенко, В.М. Попович, М.В. Романів і багато інших. Їх праці внесли значний вклад у розробку концептуальних засад кримінально-правової та економічної протидії тіньовим явищам, зокрема у податковій сфері. На практиці зазначена протидія, як правило, характеризувалася посиленням загального контролюючого тиску податкових органів на платників. В той же час рівень ухилення від сплати податків в Україні постійно тримається на неприпустимо високому рівні. По-перше, це вказує на низьку результативність виключно контролюючих заходів, а по-друге – на необхідність комплексного застосування елементів системи податкового адміністрування щодо перешкоджання ухиленню від оподаткування.

Мета статті. Метою статті є аналіз сучасного стану протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування та обґрунтування пропозицій щодо її посилення.

Виклад основного матеріалу. Статистика, яку наводить Державна податкова служба України, свідчить, що 90% підприємств України порушують податкове законодавство. Велика частка цих порушень припадає на ухилення від оподаткування і пов'язана з недосконалістю податкового законодавства, низькою кваліфікацією учасників податкових відносин, складністю податкових законів та постійними змінами в них. Не пройшло ще й року з початку дії Податкового кодексу, а до нього вже внесено значний перелік змін.

У результаті аналізу діяльності податкової служби можна виокремити ряд причин низької ефективності податкового адміністрування, які значною мірою обумовлюють ухилення від оподаткування:

- недосконале та непрозоре податкове законодавство, неповне правове врегулювання оподаткування окремих господарських операцій; відсутність детальної регламентації порядку проведення податкових перевірок та оформлення їх результатів;

- відсутність затвердженої методології податкового обліку, такої, яка визначена Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» стосовно бухгалтерського обліку;

- вихід за межі своєї компетенції ревізорів-інспекторів, який виявляється у невиконанні відомчих наказів стосовно відображення в акті перевірки тільки обґрунтованих даних без суб'єктивних припущень перевіряючих, які не мають підтверджених доказів та різного роду висновків щодо дій посадових осіб підприємств;

- відсутність або непрофесійність юридичного супроводу під час проведення податкових перевірок;

- неповне використання прав постійних комісій при відповідних підрозділах, що не дає можливості врегульовувати спірні питання під час здійснення перевірки до підписання акта, що дозволило б вивільнити час працівників податкової служби й суди від розгляду типових податкових справ.

Тому, як не прикро, саме недосконала нормативно-організаційна база у сфері оподаткування є основною причиною ухилення від нього. Уникнення державного контролю за результатами фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, що переростає в тіньову економіку або нелегальний бізнес, також є ухиленням від сплати податків. Як справедливо зауважує О.К. Користін, існує два напрями ухилення від сплати податків: перший пов'язаний з кримінальною діяльністю або використанням незаконних методів, другий полягає в легальному ухиленні через маневрування недосконалим податковим законодавством. У якості легальних методів скорочення податкового навантаження платники застосовують податкове планування та податкове маневрування. Тому в податковій практиці України способи ухилення від оподаткування поділяють на 2 основні групи.

По-перше, здійснюється неправомірний бухгалтерський облік при врахуванні в ньому всіх існуючих коштів та їх оборотів. По-друге, використовуються специфічні способи приховування й заниження об'єктів оподаткування, до яких належать:

1. Зниження й фальсифікація звітних і облікових документів.
2. Нелегальні валютні та зовнішньоекономічні операції.
3. Перерахування виручки на рахунки фіктивних фірм, які не сплачують податки, або неповернення виручки на рахунок підприємства шляхом відпуску товарів без попередньої оплати [2, с. 97].

Як ми зазначали вище, схеми ухилення від оподаткування характеризуються кількістю й різноманітністю. Деякі фахівці відносять до способів ухилення від оподаткування і мінімізацію податкових зобов'язань, і податкове планування. ДПС України навпаки до схем мінімізації податкових зобов'язань відносить схеми зменшення податкових зобов'язань, схеми оптимізації податкових зобов'язань, схеми ухилення від оподаткування та схеми, що мають ознаки шахрайства (див. Рис.1).

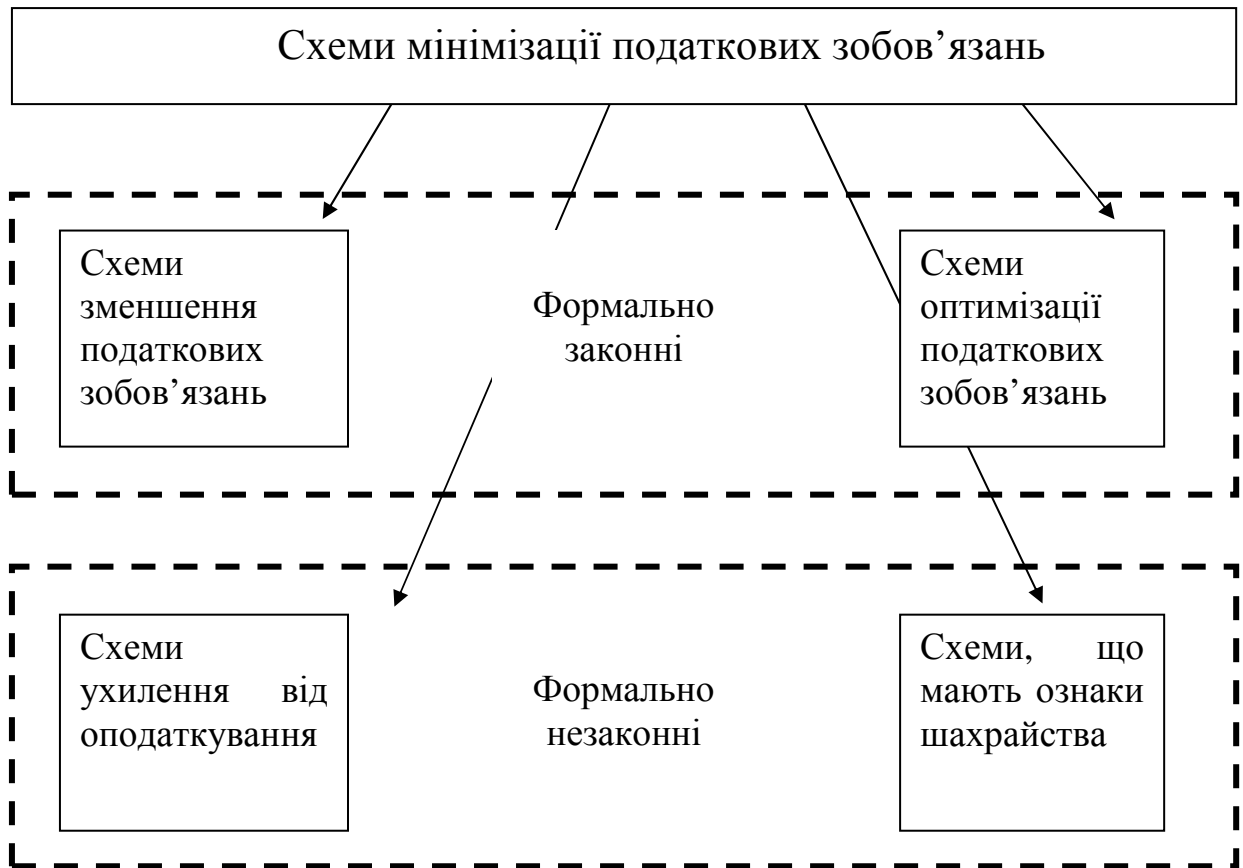


Рис. 1 Схеми мінімізації податкових зобов'язань

*складено автором за [3]

Слід зауважити, що, з точки зору ДПС України, схеми зменшення податкових зобов'язань та схеми оптимізації податкових зобов'язань «формально є законними, проте їх реалізація не є можливою без залучення інших суб'єктів господарювання і, як правило, спрямована на перенесення об'єкта оподаткування на інших осіб з меншими (пільговими) ставками оподаткування, нерезидентів, фіктивних суб'єктів господарювання. При цьому слід розрізняти законність здійснених операцій, пов'язаних з такими категоріями, і в ході здійснення документальних перевірок визнавати «зловживання» суб'єктом господарювання своїм правом, розмежовуючи діяльність на господарську й таку, що здійснюється без очевидного економічного змісту» [3]. ДПС України методами зменшення та оптимізації податкових зобов'язань визнає заниження ціни реалізації, використання транзитивних фірм, залучення позикових та кредитних коштів під відсотки, придбання сумнівних з точки зору фактичного надання й використання у господарській діяльності послуг, застосування розрахунків у вигляді цінних паперів (рис. 2).

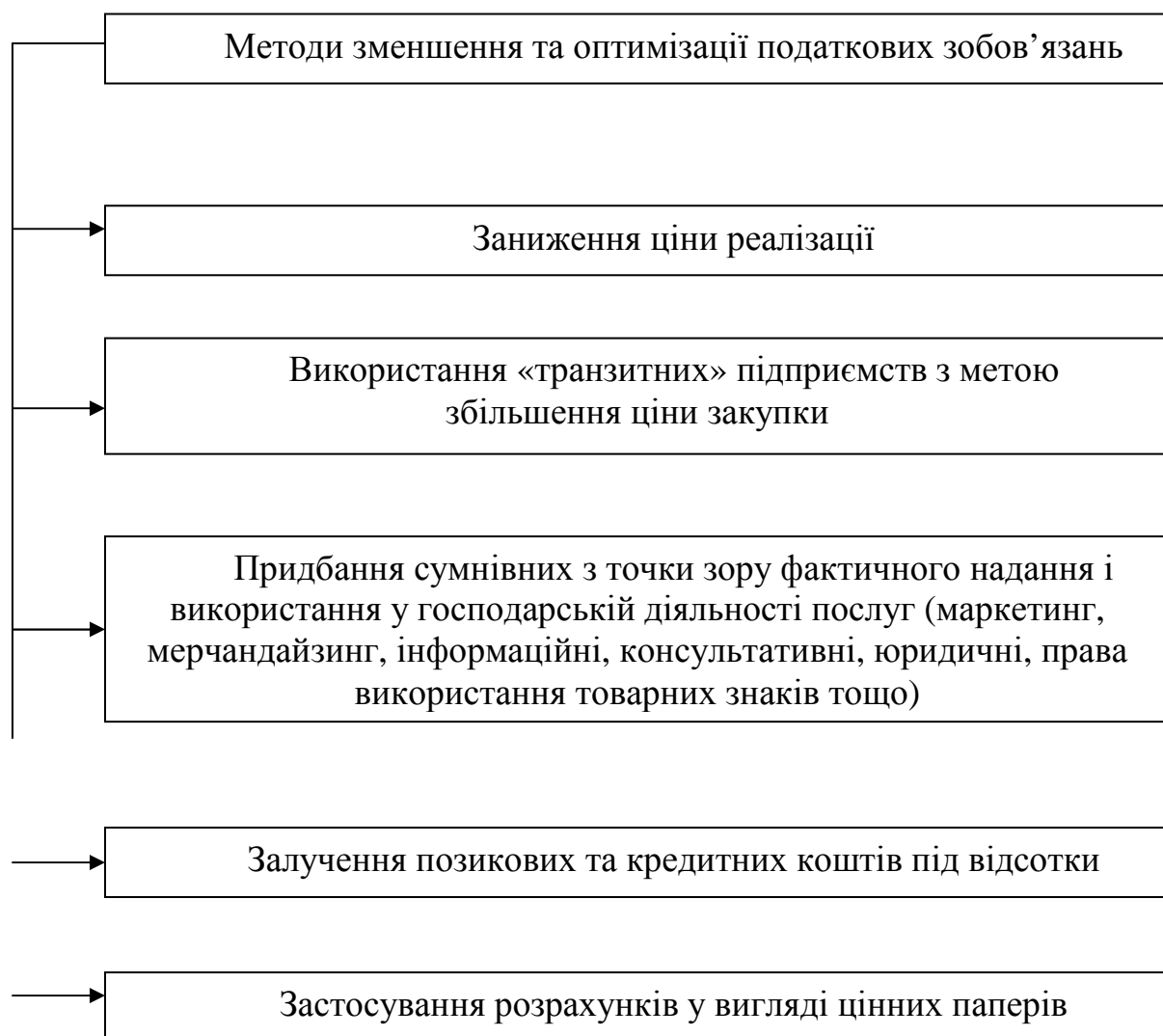


Рис. 2. Методи зменшення та оптимізації податкових зобов'язань

*складено автором за [3].

У листі ДПА України від 02.04.2007р. №6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» деталізується механізм використання методів зменшення та оптимізації податкових зобов'язань, тобто схем, які формально є законними, та шляхи його руйнування. З іншого боку, механізми реалізації формально незаконних схем не деталізуються й не конкретизуються шляхи їх руйнування. За методикою ДПС, формально незаконними вважаються схеми мінімізації податкових зобов'язань, пов'язані з ухиленням від оподаткування та з шахрайством, підробкою документів. Перші реалізуються через невідображення в податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання у розрахунках підставних («фіктивних») осіб або суб'єктів, визнаних банкрутами, другі – через укладання удаваних правочинів, зокрема використання підроблених документів, у т. ч. для отримання незаконного відшкодування з бюджету сум ПДВ. Виходячи зі змісту вищезазначеного листа, перешкодити застосуванню цих схем (як і двох перших) можна шляхом

відповідного доперевірочного аналізу та забезпечення комплексного підходу під час проведення перевірок.

На нашу думку, викрити формально незаконні схеми мінімізації податкових зобов'язань можна або в ході оперативно-розшукової діяльності або за допомогою непрямих методів податкового контролю, які являють собою комплекс заходів, спрямованих на отримання детальної та достовірної інформації щодо діяльності платника з інших, ніж його офіційна звітність, джерел (відомості третіх осіб, зокрема постачальників та споживачів, результати перевірок підприємств-контрагентів, рух коштів по банківських рахунках, порівняння результатів діяльності підприємства із середньостатистичними показниками аналогічних підприємств, результати галузевого аналізу тощо).

Економічна суть непрямого методу полягає в тому, що для визначення реального об'єкту оподаткування співставляються витрати платника податків, пов'язані із фінансово-господарською діяльністю, та задекларовані доходи або прибутки.

Високу результативність у визначенні реальних обсягів виробництва, а відповідно й реальної бази оподаткування, показує порівняння питомих витрат діяльності підприємства із середньостатистичними показниками аналогічних підприємств або в динаміці. Зрозуміло, насамперед це стосується витрат електроенергії та матеріальних витрат, реальне споживання яких важко приховати.

Підставою для визначення ВВП або випуску продукції через спочивання електроенергії є майже одинична еластичність споживання електроенергії до зміни випуску продукції, тобто збільшення або зменшення споживання електроенергії призводить до відповідного збільшення або зменшення випуску продукції [4, с. 42]. Тому априорі розмір питомих витрат електроенергії на окремі види продукції (робіт, послуг), а відповідно і темп їх росту, мають бути в динаміці приблизно однаковими, аналіз статистичних даних показав дуже суттєві та різновекторні розбіжності. За одними видами продукції (робіт, послуг) питомі витрати електроенергії зменшилися в декілька разів (первинна переробка нафти та транспортування газу – в 3 рази, електротяга потягів залізниці – в 4 рази, виробництво тканин льняних – у 10 разів, виробництво скловиробів – майже в 100 разів), за другими зменшилися в діапазоні 10 – 30% (виробництво кислоти сірчаної – 5,7%, виробництво соди кальцинованої – 8,1%, виробництво шкіряного взуття – 13,2%, виробництво вапна – 13,1%, виробництво тканин бавовняних – 33,7%), за третіми збільшилися (виробництво чавуну переробного та прокату чорних металів – приблизно на 10%, виробництво хлібобулочних виробів та масла тваринного – приблизно на 20%, виробництво сталі мартенівської – майже на 60%). Ми вважаємо, що така неоднозначність питомих показників витрат електроенергії свідчить про наявність тіньових операцій за відповідними видами продукції, особливо в ті роки, коли відбувалося значне зростання зазначених показників. Зменшення питомих витрат електроенергії в перспективній динаміці деякою мірою можна

пояснити впровадженням нових енергозберігаючих технологій, але до певної межі.

Матеріальні витрати також є базовим чинником визначення реального об'єкта оподаткування. Матеріальні витрати апріорі є умовно постійними, тобто їх розмір прямо пропорційно залежить від обсягів виробництва. Порівнюючи розміри матеріальних витрат з обсягами виробленої та/або реалізованої продукції (як в розрізі окремих видів продукції, робіт, послуг, так і в розрізі економічних видів діяльності, а також в динаміці), можемо оцінити рівень співвідношення зазначених показників. Суттєве неспівпадіння темпів їхньої зміни свідчить про наявність тіньових операцій, а значне випередження темпів зростання матеріальних витрат, порівняно із темпами зростання обсягів виробленої та/або реалізованої продукції (робіт, послуг), однозначно вказує на проведення тіньових обороток (див. рисунки 3 та 4).

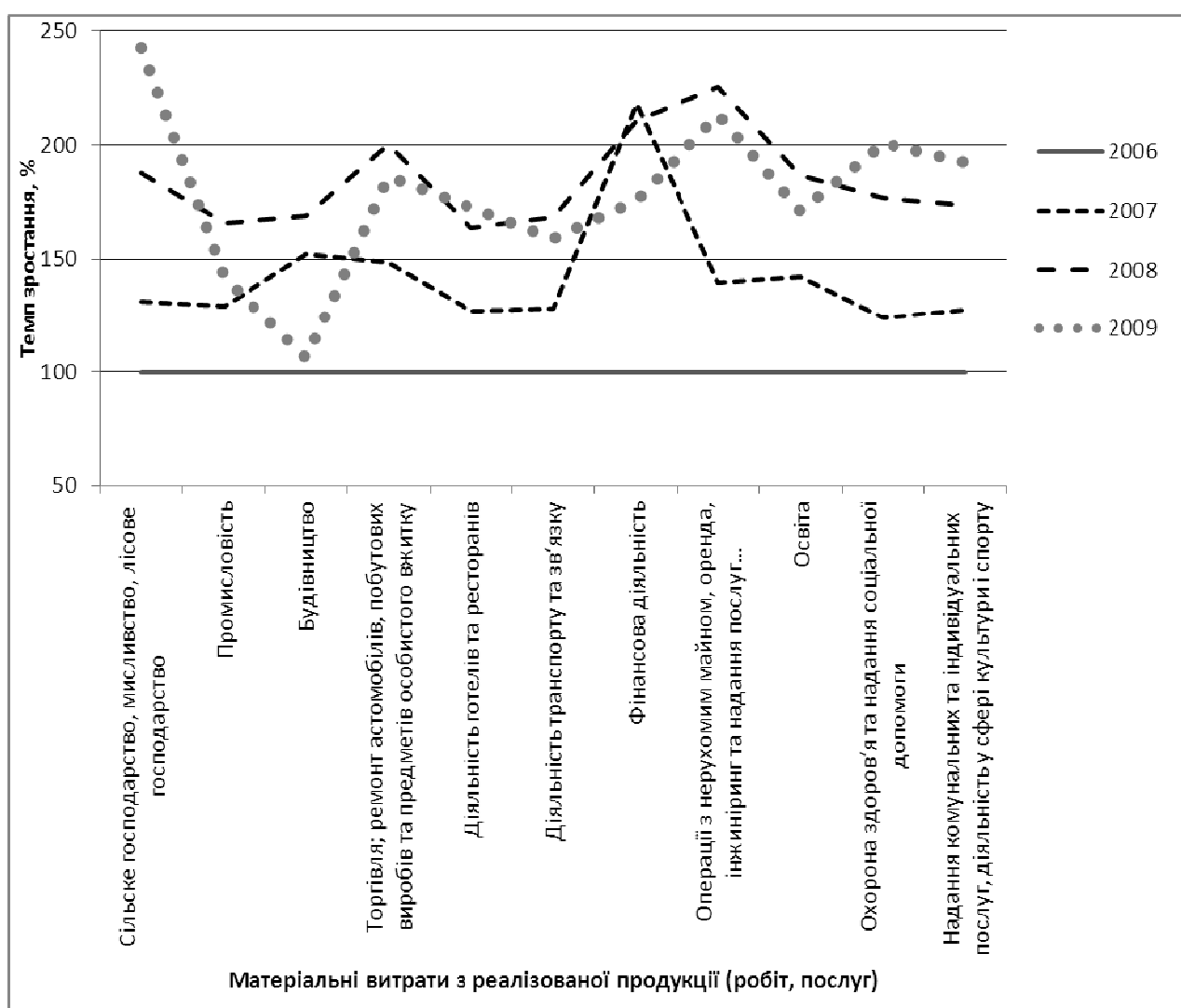


Рис. 3. Темпи зростання матеріальних витрат з реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності

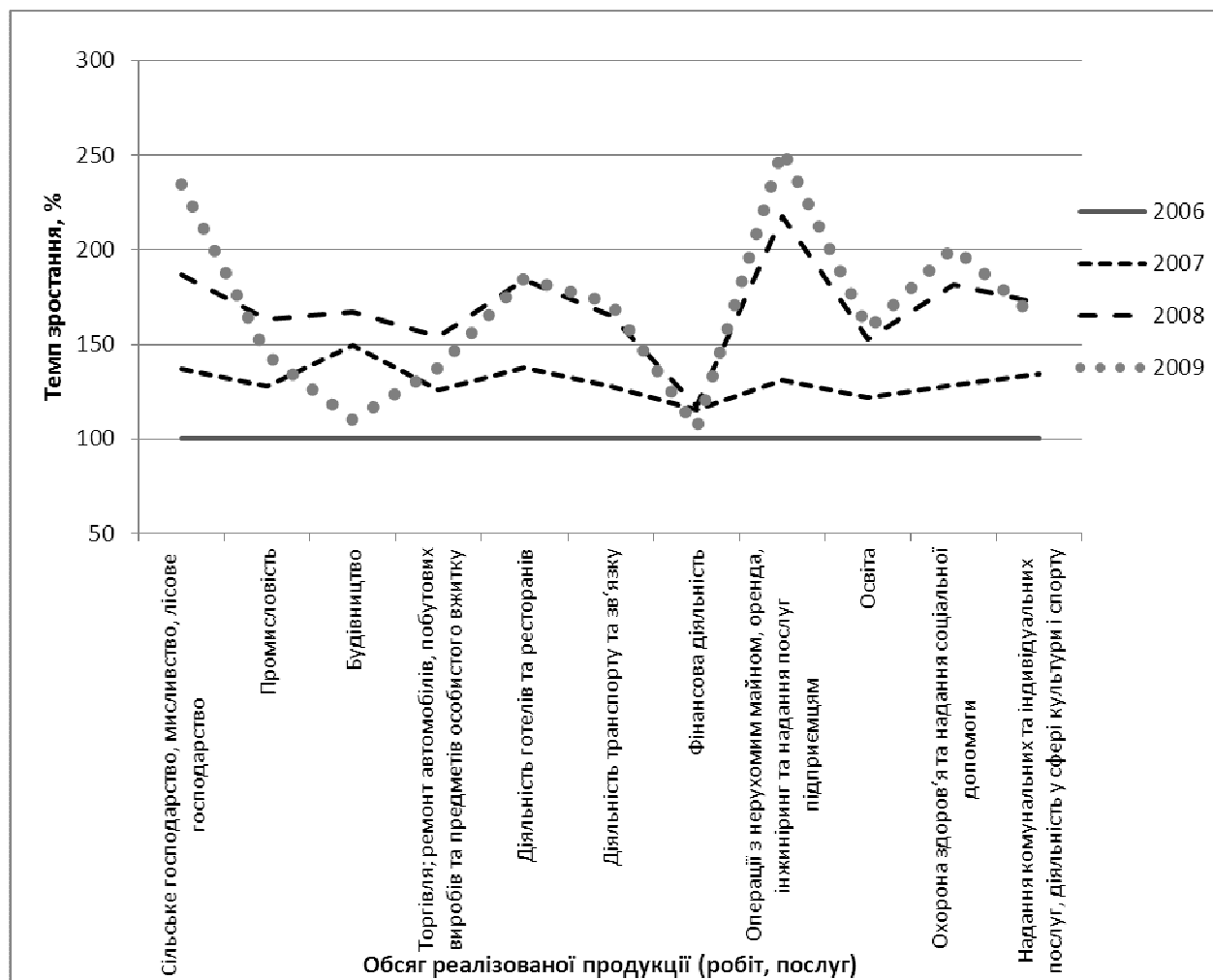


Рис. 4. Темпи зростання обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності

Таким чином, якщо зіставити матеріальні витрати з реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності й обсяги реалізації, то отримуємо висновки про існування значного тіньового, а внаслідок цього й неоподаткованого сектора в сфері торгівлі, ремонту автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку, сфері фінансової діяльності та сфері надання комунальних та індивідуальних послуг, а також діяльності у сфері культури й спорту. За даними видами економічної діяльності отримуємо значну різницю між темпами зростання матеріальних витрат та обсягів реалізації (торгівля, ремонт астомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку – в два рази, фінансова діяльність – у вісім разів в середньому за аналізований період, надання комунальних та індивідуальних послуг, діяльності у сфері культури і спорту – наполовину за 2009 рік). Тобто, значна частина виробництва залишилася в тіні й не потрапила під оподаткування. До речі, результати проведеного аналізу знову довели справедливність твердження, що переважна частина тіньових операцій відбувається не в сфері матеріального виробництва, а в сфері обігу – торговельній, посередницькій і фінансовій, тобто тій, де об'єктивно закладені можливості швидко отримувати та легалізувати так звані «брудні» гроші.

Ми вже наголошували раніше про наявність тіньової економіки в розвинених країнах на рівні 5–10% від офіційної [5, с. 29], і на тому, що необхідність застосування непрямих методів для визначення об'єкту оподаткування об'єктивно зумовлена існуванням тіньового сектору в будь-якій економічній системі. В умовах трансформації суспільства, що насамперед стосується й нашої держави, використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань в системі детінізації економіки є одним з найактуальніших питань і потребує негайного вирішення. Свої пропозиції щодо його вирішення ми вже надавали раніше [6; 7] й будемо їх підтримувати надалі.

Висновки. Підсумовуючи викладене вище, треба зауважити, що українська тіньова економіка вже давно перетнула критичну межу – коли розмір «тіньового» сектора становить 30% ВВП, а за оцінками Світового банку перевищує 50% [8, с. 39]. Насамперед це визначається вітчизняним соціально-економічним середовищем, що породжує причини, які роблять можливими ухилення від оподаткування. Пропонуємо авторське бачення класифікації та змісту основних причин, які спонукають платників до ухилення від оподаткування (таблиця 1). Ліквідація цих причин є основою упередження податкових правопорушень, зокрема ухилення від сплати податків.

Таблиця 1

Основні причини, які спонукають платників до ухилення від оподаткування

Причини	Зміст
1. Економічні	Значне та нерівномірне податкове навантаження, зростаюча частка збиткових підприємств, несправедливі податкові пільги, інфляція, загальносвітові кризові явища у фінансовій сфері, низький рівень платіжної дисципліни
2. Соціальні	Низький рівень податкової культури в суспільстві, постійне зниження платоспроможності населення та його негативне ставлення до оподаткування взагалі, недовіра до влади
3. Організаційні	Неефективна система податкового адміністрування, неналежний фаховий рівень працівників податкових органів, неналежний рівень якості податкового контролю, слабкий зворотній зв'язок між суб'єктами податкових відносин
4. Правові	Недосконалість та нестабільність податкового законодавства, загальний правовий нігілізм, необізнаність із податковим законодавством, правова незахищеність платників податків

*складено автором на основі [1]

Також, враховуючи результати наукових досліджень та досвід вітчизняної податкової практики, можемо зробити висновок про необхідність посилення протидії навмисному ухиленню від оподаткування та тінізації економіки в

системі податкового адміністрування. Для цього пропонуємо таке:

1. Постійно проводити масово-роз'яснювальну роботу із платниками податків для підвищення податкової культури в суспільстві. На державному рівні розробити та запровадити загальнонаціональну програму формування податкової культури.

2. Створити інформаційну базу підприємств, організацій, закладів і громадян України, які ухиляються від сплати податків, для використання такої інформації реєструючими органами в разі вирішення питання про створення такими юридичними й фізичними особами нових суб'єктів підприємницької діяльності.

3. Запровадити обов'язковість державної реєстрації філій, відділів та представництв фірм як юридичних осіб з метою дотримання інтересів регіональних бюджетів і відповідальності в разі банкрутства.

4. Внести доповнення до Податкового кодексу та Закону України «Про державну податкову службу» в частині легітимізації використання податковими органами непрямих методів податкового контролю поряд з прямими із законодавчим затвердженням методики визначення суми податкових зобов'язань за непрямыми методами.

Список використаних джерел:

1. Попович В.М. Теорія детінізації економіки: Монографія / В.М. Попович. – Ірпінь: Акад. держ. податк. служби України, 2001. – 524 с.

2. Воронкова О.М. Способи ухилення від оподаткування та шляхи протидії податковим правопорушенням / О.М. Воронкова // Науковий вісник. Збірник наукових праць АДПСУ. – 2002. – № 3 (18). – С. 96–103.

3. Лист ДПА України від 02.04.2007 р. № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

4. Бородюк В. Методы расчета объемов теневой экономики / В. Бородюк, А. Турчинов, Т. Приходько // Экономика Украины. – 1997. – №5. – С. 41–53.

5. Исправников В.О. Теневой капитал: конфисковать или амнистировать? / В.О. Исправников // Экономика и жизнь. – 1996. – №24. – С. 27–31.

6. Воронкова О.М. Правові засади визначення податкових зобов'язань непрямыми методами / О.М. Воронкова // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. Збірник наукових праць Донецького інституту внутрішніх справ. – 2004. – №1.

7. Воронкова О.М. Визначення податкових зобов'язань непрямыми методами: проблеми та перспективи / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України: Електронне фахове видання. – 2009. – №1.

8. Долгий О.О., Долгий О.А. Удосконалення правового механізму протидії „тінізації” економіки України / О.О. Долгий, О.А. Долгий // Податковий кодекс України: практика реалізації та перспективи вдосконалення: матер. наук.-

прак.круглого столу / Держ. подат. служба України, Нац. унів.ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподаткування. – Ірпінь, 2011. – 156 с. – С. 39.

Подано до редакції 07 грудня 2011 року

Воронкова Е.Н.

Усиление противодействия уклонению от налогообложения в системе налогового администрирования

В статье проанализировано современное состояние противодействия уклонению от налогообложения в системе налогового администрирования, представлено авторское видение классификации и содержания основных причин, побуждающих плательщиков к уклонению от уплаты налогов и предложен комплекс мероприятий по препятствованию умышленному уклонению от налогообложения

Ключевые слова: *теневая экономика, уклонение от налогообложения, налоговое администрирование, минимизация и оптимизация налоговых обязательств, непрямые методы налогового контроля*

Voronkova O.M.

Strengthening anti-tax evasion in the system of tax administration

The current condition of anti-tax evasion in the system of tax administration is analyzed in the article. The author's approach to classification and content of the main reasons that motivate taxpayers to tax evasion is presented. System of measures to prevent deliberate tax evasion is proposed.

Key words: *shadow economy, tax evasion, tax administration, optimization and minimization of tax liabilities, indirect methods of tax control*

Воронкова Олена Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансового менеджменту Національного університету ДПС України.