

УДК 351.713

Ю. В. КЛЕПІКОВА-ЧИЖОВА

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

Розглянуто та проаналізовано поняття “податковий злочин”, “ухилення від податків”, “схема уникнення оподаткування”. Запропоновано формалізувати процес відбору потенційних порушників податкового законодавства до здійснення виїздних документальних перевірок; розроблено систему критеріїв, за якими доцільно здійснювати цей відбір. Сформульовано рекомендації з підвищення ефективності функціонування податкових органів за зміни кількісних орієнтирів на якісні.

The article examined and analyses the notions “tax crime”, “tax avoidance” “tax avoidance scheme”. Author propose formalizing the process of choosing the potential tax criminals on the stage before a tax audit and sets on the criteria of choosing tax payers for an audit; summarized the recommendations re an increase of effectiveness of tax bodies activity.

Податки є одним із проявів суверенітету держави і, як цілком слушно вважає видатний французький вчений Поль Марі Годме, встановлюються в односторонньому порядку і стягуються з використанням заходів примусу. Саме тому податки завжди знаходились на вістрі протиріч приватних і суспільних інтересів, інтересів держави і платників податків. У цій суперечності криється глибинна суть проблеми ухилення від оподаткування.

Таке явище, як ухилення від сплати податків без порушення чинного законодавства, що іноді називають податковим плануванням, є досить новим для України. Як відзначається у працях українських вчених, податкове планування є абсолютно законним способом зберегти свої кошти, оптимально поєднуючи правові форми відносин та можливі варіанти їхньої інтерпретації.

Податкові органи та платники податків мають діаметрально протилежні позиції щодо тлумачення таких достатньо нових для української наукової літератури понять, як податковий менеджмент та оптимізація оподаткування.

Податківці поєднують їх із поняттям “ухилення від сплати податків”, а платники податків найчастіше розуміють їх як дії, що спрямовані на скорочення платежів до бюджету.

На думку багатьох іноземних та українських вчених, зокрема А. Будюка, А. Бризгаліна, А. Науменко, Р. Ребізанта, встановити законність чи незаконність мінімізації податкових платежів у кожному конкретному випадку можна, керуючись критерієм законності дій платників податків, однак такий прямий зв'язок не завжди існує.

Порушник ставить себе у вигідніше становище, порівняно з іншими платниками податку, що спотворює дієвість механізму ринкової конкуренції, зводить

нанівець дію принципу соціальної справедливості та перешкоджає державі у виконанні покладених на неї функцій, підриває її авторитет серед громадян та суб'єктів міжнародних відносин.

Теперішня система податкового контролю не забезпечує належної результативності й підвищення ефективності діяльності податкових органів. Попри перевиконання планів зі збирання податків до бюджетів, масштаби ухилення від сплати податків не знижуються, а тільки зростають.

Свобода вибору доцільного способу оподаткування, на яке має право кожен платник податку в ринковій економіці, автоматично не захищає державний бюджет від зловживання зазначеним правом. Ринкова модель економічних відносин вимагає від держави якісно нових підходів до адміністрування податків, здійснення повноцінного податкового менеджменту.

Ухилення від оподаткування набуло поширення насамперед через відсутність у податковому законодавстві чіткого розмежування понять податкової оптимізації та ухилення від оподаткування. Вочевидь, визначення економічного змісту поняття ухилення від сплати податків у системі податкових відносин, дослідження основ діяльності органів податкового контролю щодо виявлення та припинення ухилень від сплати податків як елемента державного податкового менеджменту є важливим та актуальним завданням економічного розвитку країни.

Ухилення від сплати податків неоднозначно трактується в науковій літературі. Серед економістів та юристів немає єдності в тлумаченні поняття “ухилення від сплати податків” та таких споріднених понять, як “схема ухилення від сплати податку”, “схема уникнення оподаткування”. Незважаючи на відсутність теоретичного обґрунтування та законодавчого закріплення цих понять, вони широко використовуються у практичній діяльності.

Необхідність створення в Україні дієвої системи контролю ухилення від сплати податків, яка б повною мірою відповідала сучасним умовам та потребам, є очевидною. Отже, проблема розроблення теоретичних і методологічних основ діяльності органів податкового контролю з виявлення та припинення ухилень від сплати податків є надзвичайно актуальною та вагомою складовою реформування податкових відносин на сучасному етапі економічного розвитку країни.

Результативне розв'язання цієї складної проблеми можливе лише на основі комплексного підходу до її вирішення. Особливо це стосується понятійного апарату, правового забезпечення й організації контролю ухилення від сплати податків як важливої складової державного управління податками. На нашу думку, доцільно окреслити такі важливі аспекти вирішення зазначеної проблеми:

по-перше, необхідно чітко визначити поняття “ухилення від сплати податків” та проаналізувати зв'язок з такими спорідненими поняттями, як “мінімізація податків”, “податкова оптимізація”, “податкове планування”, “схема уникнення оподаткування”;

по-друге, визначити місце контролю ухилення від податків у системі державного управління податками, податкового адміністрування та податкового контролю в цілому;

по-третє, підвищити ефективність функціонування контрольних органів,

кардинально змінивши підхід до вибору об'єктів перевірок;

по-четверте, законодавчо закріпити зазначені зміни, що дозволить логічно завершити побудову системи податкового контролю, орієнтованої на протидію ухиленню від сплати податків.

Юридична конструкція складу податкового правопорушення має велике значення для правозастосовчої діяльності й кваліфікації порушень податкового законодавства. Тільки виявлення в поведінці особи всіх ознак складу правопорушення дозволяє кваліфікувати цю поведінку як правопорушення і застосувати до особи відповідні заходи.

Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів розглядаються в розділ VII Кримінального кодексу України як злочини, вчинені у сфері господарської діяльності.

Об'єктивний бік ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів характеризується сукупністю трьох ознак: 1) діяння – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування; 2) суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1 ст. 212), великих (ч. 2 ст. 212) або особливо великих (ч. 3 ст. 212) розмірах; 3) причинний зв'язок між діянням і наслідками.

Найпоширенішими способами ухилення від сплати податків згідно з постановою Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 визнаються:

1) неподання документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою обов'язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо);

2) заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

3) приховування об'єктів оподаткування;

4) заниження об'єктів оподаткування;

5) неутримання чи неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб громадян, яким вони виплачувались;

6) приховування втрати підстав для пільги з оподаткування або неповідомлення про втрату підстав;

7) подання неправдивих відомостей, що засвідчують право платника податків на податковий кредит, та ін.

Відсутність в українському податковому законодавстві норм, що визначають поняття “ухилення від сплати податків”, суттєво ускладнюють контроль, одним із завдань якого є виявлення та притягнення до відповідальності недобросовісних платників податків. Об'єктивна необхідність розмежування понять ухилення від сплати податків та інших усіляких форм мінімізації податків існує не тільки в українській дійсності, але й у світовій практиці.

На основі зазначеного, ухилення від сплати податків розуміємо як форму зменшення податкового зобов'язання, що є об'єктом податкового контролю держави та здійснюється платником податку, в якого виникло зобов'язання зі сплати того чи іншого податку (податків), шляхом скоєння податкових злочинів, податкових

правопорушень, здебільшого з використанням різноманітних схем.

Під схемою уникнення оподаткування розуміємо детальний опис форм та методів вилучення об'єктів зі сфери оподаткування платниками податків з метою ухилення від сплати податків, викриття яких підвищить результативність заходів контролю. Тобто схема уникнення оподаткування, по суті, є окремим проявом схеми ухилення від сплати податків.

Семантичний та економічний аналіз зазначених понять дозволяє дійти висновку, що за своєю суттю всі вони мають ознаки мінімізації податкових зобов'язань, у тому числі й незаконної. Другою важливою спільною ознакою досліджуваних понять є той факт, що платники податків здійснюють цю мінімізацію, як правило, через податкові правопорушення чи навіть податкові злочини.

Під податковим правопорушенням, як зазначають багато українських та зарубіжних учених, слід розуміти протиправні винні діяння суб'єкта податкових правовідносин (суб'єкта оподаткування, контрольного органу, банку тощо) та / або його службової особи, які не виконують обов'язки, порушують норми податкового законодавства та права суб'єктів податкових відносин, за що встановлено юридичну відповідальність.

Податковий злочин можна визначити як кримінально каране винне суспільно небезпечне діяння, що посягає на соціальні цінності у сфері оподаткування та має здатність завдавати цим цінностям значної шкоди.

В юридичній літературі ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів прийнято називати податковими злочинами [1]. Суспільну небезпеку цього виду діянь... потрібно вбачати не тільки в порушенні конституційного обов'язку кожного сплачувати законно встановлені податки і збори, що тягне за собою ненадходження грошових коштів до бюджетної системи України, а й у порушенні принципу добропорядності суб'єктів економічної діяльності [2].

Ще однією спільною ознакою досліджуваних понять є розроблення та застосування різноманітних схем, що становлять собою детальний опис взаємодії складових конкретного методу ухилення від сплати податку чи виведення платником відповідного об'єкта із зони оподаткування. Критичний аналіз дійових в Україні схем ухилення від / мінімізації оподаткування дозволяє відзначити деякі спільні риси, притаманні їм незалежно від галузі, в який вони діяли, а саме: створення фірм на надзвичайно короткий термін та, як правило, з афілійованими суб'єктами, фіктивний характер укладених угод з використанням цін, нетипових для відповідного ринку, економічно необгрунтовані видатки.

Крім аналізу суті поняття ухилення від сплати податків, у кожному конкретному випадку вчинення таких дій надзвичайно важливою є оцінка ступеня їхньої суспільної небезпеки. Для цього необхідно здійснити поглиблене дослідження економічної доцільності господарських операцій, правочинності визначення бази оподаткування тощо, аби відрізнити ухилення від оподаткування в межах правового поля від аналогічних дій за допомогою спеціально розроблених схем та створених для їхньої реалізації фіктивних підприємств та угод. У першому випадку має місце посягання на право держави отримати обов'язкові платежі, у другому – перешкоджання державі в досягненні фінансових цілей, посягання на податкові

відносини загалом. Безумовно, в обох випадках порушується принцип добропорядності в діяльності суб'єктів господарювання, та якщо в першому випадку економічні суб'єкти скористались прогалинами в законодавчих актах, то в другому очевидні неабиякі зусилля щодо протидії процесу сплати податків як такому. Зрозуміло, що наслідки таких різних видів ухилення від сплати податків для державного бюджету та громадян будуть різними, а відтак, оцінки важкості вчинених правопорушень повинні суттєво відрізнятись.

На думку деяких українських вчених та правників, ухилення від сплати податків процвітає через низьку моральність, яка проявляється в бажанні отримати високі доходи будь-яким шляхом. Неналежна сплата податків автоматично не викликає реакцію податкової адміністрації, тому у платника є вибір щодо ступеня правдивості повідомленої ним інформації.

Контроль ухилення від податків, як центральна ланка податкового контролю, за змістом спрямований на викриття економічних суб'єктів, дії (або бездіяльність) яких кваліфікується як ухилення від податків, що матимуть відповідні правові наслідки. Вочевидь, удосконалення інструментарію буде перманентно актуальною проблемою для підвищення ефективності пошуку відповідних економічних суб'єктів і ступеня повноти викриття порушень податкового законодавства.

Важливе значення має проблема оцінки результативності та ефективності діяльності органів контролю ухилення від сплати податків та особливо – удосконалення адміністрування великих податків. Так, В. Вишневський вважає, що кількість перевірок та обсяги накладених штрафів свідчать не про ефективність діяльності податкових адміністрацій, а, радше, про те, що в умовах “непрозорого” податкового законодавства можна оподатковувати будь-кого [3]. На думку автора, для практичного вирішення необхідно чітко розрізнити поняття результативності та ефективності контрольно ухилень від сплати податків.

Під результативністю діяльності податкових органів з контрольно ухилень від сплати податків слід розуміти, насамперед, повноту викриття порушень податкового законодавства за результатами відповідних перевірок згідно з визначеною системою показників, а не тільки суми додатково стягнутих обов'язкових платежів.

Під ефективністю контрольно ухилення від податків слід розуміти співвідношення між отриманими результатами та ресурсами, що витрачені на досягнення цих результатів.

Комплексна оцінка результативності та ефективності контролювальних дій податкових органів щодо ухилення від сплати податків могла б послугувати основою для прийняття виважених управлінських рішень на різних рівнях державного податкового менеджменту.

Істотно впливають на досягнення результативності контрольно ухилень від сплати податків рівень професійної підготовки працівників податкових органів, забезпеченість їх відповідними матеріально-технічними та довідково-правовими засобами, а також гідна оплата праці та престижний статус податкових інспекторів.

Основний принцип, яким, на нашу думку, слід керуватися у виборі напрямку вдосконалення діяльності податкових органів, полягає в суттєвому зменшенні впливу людського фактора у процесі як викриття економічних суб'єктів, що

ухиляються від сплати податків, так і встановлення ступеня їхньої відповідальності за такі дії. Одним із можливих варіантів реалізації цього принципу є формалізація процесу відбору потенційних порушників податкового законодавства перед здійсненням виїздних документальних перевірок на основі системи певних ознак та критеріїв. Такий підхід дозволить чіткіше розрізнити ухилення від оподаткування від інших законних форм мінімізації податків платником.

Важливо зазначити, що до першочергових критеріїв зазначеного відбору, на нашу думку, слід, насамперед, віднести масштаби бізнесу з урахуванням кількості його контрагентів та специфіки галузі, до якої воно належить, а також фінансовий стан підприємства та податкове навантаження. Увагу контрольних податкових органів повинні привертати і такі підприємства, які багаторазово знімаються з обліку та стають на облік у податкових органах у зв'язку зі зміною місцезнаходження.

Запорукою дієвості названих ознак є можливість їхнього об'єктивного подання, у тому числі в цифровій формі, що створює підстави для їхньої формалізації, а також можливості для автоматизації процесу відбору відповідних суб'єктів господарювання для перевірки. Крім того, доцільно застосовувати вказані критерії з урахуванням виду режиму оподаткування (загального чи спеціального). Отже, планування виїздних перевірок на основі вказаних раціональних критеріїв дозволить сконцентрувати зусилля на тих потенційних порушеннях, виявлення й усунення яких буде відчутним для бюджету країни.

Наступну групу критеріїв призначено для підвищення ефективності перевірок та збирання доказової бази податкових злочинів. До них можна віднести: відхилення величини податкового навантаження та рівня рентабельності цього платника податків від середнього рівня цих величини для конкретного виду економічної діяльності; значні суми податкових відрахувань із податку на додану вартість, збитки або дуже низькі доходи протягом декількох податкових періодів, виплата середньомісячної заробітної плати на одну особу, що працює, нижче за середній рівень, що є в конкретному виді діяльності. Оскільки всі дані за вказаними критеріями містить бухгалтерська звітність платника, то наявність таких формальних підстав дозволить підсилити об'єктивність та доказовість у встановленні факту вчинення податкових правопорушень (злочинів) чи їхньої відсутності.

Аналізування наукових та законодавчих джерел, а також дослідження схем оподаткування закордонних інвесторів в Україні у процесі власної юридичної практики щодо суті поняття ухилення від сплати податків дозволяє відзначити:

а) тісний зв'язок цього поняття з поняттями “схема ухилення від податків”, “схема уникнення оподаткування”, яким притаманні такі спільні риси, як фіктивний характер угод та створюваних на короткий термін фірм;

б) розуміти всі ці поняття як різні форми незаконної мінімізації податкових зобов'язань, що здійснюються платником податків через податкові правопорушення чи податкові злочини.

Чітке визначення та законодавче закріплення понять, що описують схеми мінімізації податків, а також типові ознаки суб'єктів, що її здійснюють, дозволить підвищити результативність контрольних заходів з боку органів податкового контролю.

Оскільки податковий контроль є важливою складовою такої специфічної форми державного управління, як державне податкове управління, а також механізму управління податковим процесом та податкового адміністрування, то в боротьбі з ухиленням від сплати податків слід використовувати всі елементи державного податкового управління.

З метою підвищення ефективності організації контролю (особливо здійснення виїзних податкових перевірок) ухилень від сплати податків доцільно зменшити кількість перевірок, ретельно відбираючи кожного платника на основі певних критеріїв, більшість яких піддається формалізації, отже, й автоматизації. В умовах масового ухилення від сплати податків та ускладнення форм приховування об'єктів оподаткування платниками податків застосування цих критеріїв сприяло б зниженню видатків на податкове адміністрування.

Удосконалення державного податкового менеджменту дозволить всебічно відстежувати процеси контролю ухилень від сплати податків, суттєво посилюючи його об'єктивність та сприяючи підвищенню ефективності функціонування податкової системи в цілому.

Література:

1. *Гуторова Н. О.* Кримінально-правова охорона державних фінансів України / Н. О. Гуторова. – Х. : Вид-во НУВС, 2001. – С. 84.
2. *Матишевський П. С.* Кримінальне право України. Загальна частина : підручник / П. С. Матишевський. – К. : [б. в.], 2001. – 304 с.
3. *Вишневецький В.* Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневецький // *Фінанси України.* – 2002. – № 1. – С. 9–15.

Надійшла до редколегії 29.01.2010 р.