

УДК 336.22

Олена Коломицева

Olena Kolomytseva

ОСНОВНІ ЗАХОДИ ЩОДО НЕЙТРАЛІЗАЦІЇ І ПРИПИНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ**THE KEY MEASURES OF NEUTRALIZATION AND TERMINATION OF TAX CRIMES**

Обґрунтовано основні заходи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів. Визначено сутність податкової оптимізації, яка проявляється у виборі платником податків найвигідніших правових форм здійснення діяльності з метою обчислення оптимальної суми податків в конкретних умовах господарювання згідно з діючим законодавством. Розглянуто найпоширеніші види податкового зловживання. Визначено причини різні за своїм характером, які прямо сприяють «мінізації» джерел накопичення капіталів.

Ключові слова: податок, податкова оптимізація, правові форми, тіньова економіка, податкова яма, транзитер, вигодонабувач.

Обосновано основные мероприятия по нейтрализации и пресечению налоговых преступлений. Определено сущность налоговой оптимизации, которая проявляется в выборе налогоплательщиком выгодных правовых форм осуществления деятельности в целях исчисления оптимальной суммы налогов в конкретных условиях хозяйствования в соответствии с действующим законодательством. Рассмотрены наиболее распространенные виды налогового злоупотребления. Определены причины, которые отличаются по своему характеру, которые прямо содействуют «тенизации» источников накопления капитала.

Ключевые слова: налог, налоговая оптимизация, правовые формы, теневая экономика, налоговая яма, транзитер, выгодоприобретатель.

The main measures of neutralization and termination of tax crimes are grounded. The essence of tax optimization which is manifested in the choice of the most favourable tax payer legal forms of activities in order to calculate the optimal amount of taxes in particular economic conditions in accordance with applicable law is determined. The most common types of tax fraud are considered. The reasons that are different in the nature, which directly promote the «shadowing» of sources of capital accumulation are defined.

Keywords: tax, tax optimization, legal forms, shadow economy, the tax hole, transit beneficiary.

Постановка проблеми. Діючи, на сьогоднішній день в Україні, система оподаткування попри певні позитивні трансформації останніми роками, залишається ще далекою від зразкової, яка була б прийнятна хоча б для половини усіх платників податків. Недосконалість податкових механізмів, які формують модель оподаткування, сприяє розвитку тіньової економіки, яка проявляється у різних способах та шляхах ухилення від оподаткування. За даними податкової статистики близько 80% підприємств – платників податків порушують податкове законодавство, причому переважна більшість – в частині ухилення від оподаткування або мінімізації податкових зобов'язань.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Проблематика кримінальної відповідальності за податкові злочини належить у доктрині України до числа активно досліджуваних. Помітним внеском у розроблення вказаної проблематики є праці таких вітчизняних науковців, як: Л. Брич [3], Т. Вовк [1], О. Водяніков [1], А. Загородній [5], І. Коноваленко [1], В. Лисенко, Я. Литвиненко [2], В. Навроцький [3], М. Підлужний [4], А. Федак [7].

Незважаючи на численність, теоретичну і практичну значущість праць названих авторів, пов'язаних із системою оподаткування кримінально-правових аспектів залишаються гостро дискусійними (кваліфікація зловживань податкових агентів, незаконного проведення операцій із заставленими активами і безпідставного бюджетного відшкодування податків, вплив оподаткування злочинних доходів на застосування статті Кримінального кодексу України про ухилення від сплати податків, відповідальність за несплату податкових платежів через необережність тощо) або розглянуті у постановочному плані.

Мега статті. Обґрунтування заходів щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів та протидія тіньовій економіці України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні принципи, при дотриманні яких податкова система може нормально працювати були сформовані ще у XVIII ст. видатним економістом А. Смітом [1, с. 247], а згодом доповнені А. Вагнером. Суть принципів зводилась до того, що податок має бути визначеним, а не довільним; строки сплати податків мають бути такими, щоб максимально задовольнити платника; спосіб обкладання податком, суми сплати податків мають бути зрозумілими для платника; витрати на стягнення податків мають бути мінімальними [2, с. 105].

Ухилення від сплати податків представляє собою дії спрямовані на використання незаконних прийомів зменшення розміру податкового зобов'язання, за вчинення яких передбачається адміністративна та кримінальна відповідальність.

Як правило, такі дії здійснюються платником податків шляхом скорочення доходу чи іншого предмету оподаткування, неподання чи неповного подання документів, необхідних для обчислення податку чи подання недостовірних документів, незаконного отримання податкових пільг та інших преференцій, здійснення інших дій, що суперечать закону. Незаконне зменшення суми податків може бути наслідком заниження податкової бази з того чи іншого податку (податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб). Як результат сума нарахованого податку буде нижчою ніж повинна бути насправді, відповідно платник податків подає до податкової інспекції декларацію з завідомо неправдивими даними [3, с. 177].

В свою чергу податкова оптимізація являє собою дії спрямовані на зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом ціленаправлених правомірних дій платника податку, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг.

Податкова оптимізація проявляється у виборі платником податків найвигідніших правових форм здійснення діяльності з метою обчислення оптимальної суми податків в конкретних умовах господарювання згідно з діючим законодавством. Під правовими формами розуміються передбачені законодавством варіанти поведінки: вибір організаційно-правової форми здійснення діяльності, податкового режиму, облікової політики, виду і умов цивільно-правових договорів, використання пільг. Пошук оптимальних управлінських рішень, спрямованих на мінімізацію зобов'язань щодо обов'язкових платежів у межах закону, є характерним напрямом податкової політики суб'єкта господарювання в умовах ринкових відносин.

Головною відмінністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є використання платником податків дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. У зв'язку з цим, такі дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином, і, відповідно, не тягнуть за собою несприятливих наслідків для платника податку, таких як донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій та нарахування пені.

Час від часу приймаються відповідні поправки до податкових законів, якими закриваються «прогалини» в податковому законодавстві, що дають можливість зменшувати розмір податкових відрахувань платникам податків, які ухиляються від сплати податків. Такі поправки здебільшого приймаються за результатами практичної діяльності податкових та інших контролюючих органів внаслідок виявлених ними випадків легального уникнення від сплати податків, що відбувається через нечіткість та недосконалість податкових законів.

Для законної оптимізації оподаткування серед інших інструментів використовується:

- дроблення та структурування бізнесу, що дозволяє зменшити податкове навантаження через використання єдиного податку;
- вибір виду договору, що дозволяє зменшити розмір податкового навантаження;
- індивідуальні роз'яснення державних органів, які трактують неоднозначні положення на користь платника податку;
- відмову від сплати податків, коли при їх стягненні недостатньо точно визначеним є зобов'язання по сплаті та неможливе притягнення до відповідальності [4, с. 32].

Податкові органи розрізняють чотири основні категорії схем ухилення або мінімізації податкових зобов'язань. До першої категорії відносяться схеми зменшення податкових зобов'язань, до другої – схеми оптимізації податкових зобов'язань, при чому обидві категорії схем є формально законними, проте їх реалізація не є можливою без залучення інших суб'єктів господарювання. Третя категорія схем мінімізації податкових зобов'язань пов'язані з ухиленням від оподаткування, яке може досягатись за рахунок не відображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань. Четверта категорія схем пов'язана з шахрайством, підробкою документів (використання підроблених документів) [5, с. 30].

Обов'язок сплачувати податки є конституційним обов'язком. Ст. 67 Конституції України встановлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Проте велике бажання суб'єктів господарювання не виконувати або зменшити податкові зобов'язання породжує безліч механізмів ухилення від податків в українській податковій системі [6].

Однією зі схем ухилення від сплати податку є відкладання доходу. Платнику податку надається можливість переносити терміни визнання доходу і сплати податку, використовуючи при цьому право, надане законодавством. Поряд із такою схемою застосовується перенесення терміну сплати податку на більш пізній час або визнання доходів і видатків по принципу першої із подій, тієї, що відбулася раніше. Це дає можливість платнику податків, маючи гроші на розрахунковому рахунку, не сплачувати ПДВ і податок на прибуток. Для цього необхідно в кінці звітної періоду зробити передплату тому підприємству, яке або має дебетове сальдо по ПДВ і збитки, або яке буде ліквідоване, а гроші з нього «виведені» [7; 8].

Приховування власного прибутку до оподаткування є також одним з найпоширеніших видів податкового зловживання. Суб'єкт господарювання може мінімізувати розмір податку на прибуток за рахунок певних дій, а саме:

- завищення в первинних документах даних про матеріальні затрати (внесення в затрати матеріалів замовника, складання фіктивних документів зі списування матеріалів на виробництво, внесення в авансові звіти витрат на неіснуючі відрядження, включення осіб, які не працюють в платіжні відомості на отримання заробітної плати, зміна в цих відомостях сум, завищення в накладних документах цін на прийнятий товар тощо);

- завищення в документах обліку даних про матеріальні затрати;
- завищення в звіті про фінансові результати даних про матеріальні затрати;
- заниження в первинних документах даних про виручку;
- заниження в документах обліку відомостей про виручку;
- заниження оподаткованого прибутку (створення незареєстрованого підприємства (наприклад, на базі ліквідованого), завищення витрат на оплату праці, завищення чисельності працівників, безпідставне (незаконне) отримання податкових пільг);
- приховування прибутку за змовою з керівниками інших підприємств, які користуються пільгами.

Оперативний аналіз ситуації приховування реальних прибутків від оподаткування в Україні шляхом завищення собівартості продукції, робіт та послуг, реалізації контрабандних товарів, використання фіктивних фірм та банківської системи, здійснення іншої підприємницької діяльності в «тіньовій», тобто неврахованій сфері підприємництва, що уникає оподаткування, набули масового характеру і створили загрозу для економіки держави. І саме в цій «тіньовій» сфері широко розгортаються різні методи ухилення від сплати податків, а саме:

- нелегальна діяльність з виробництва товарів та надання послуг або, іншими словами, «тіньова економіка», яка передбачає повну несплату всіх податків та зборів і може виражатись у таких формах: заняття підприємницькою діяльністю без відповідної державної реєстрації, імітація зупинення діяльності підприємства, здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню без відповідної ліцензії, нелегальне виробництво товарів і надання послуг у межах легальної діяльності та ін.;

- приховування об'єктів оподаткування в межах легальної діяльності передбачає: неподання податкових декларацій або подання їх з перекручуванням; приховування виручки; заниження сум фактично виплаченої заробітної плати; завищення валових витрат тощо;

- фальсифікація обліку передбачає ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства, наприклад, відображення підприємцем своїх особистих витрат як загальних витрат підприємства; не відображення у податковому обліку деяких операцій (продаж, бартер, оренда);

- ненавмисні правопорушення і помилки, які виникають внаслідок складності чинного законодавства, необізнаності платників, часті зміни податкових норм, з причини недостатнього інформування та роз'яснення податковими органами правил та порядку оподаткування.

Проте безумовним лідером серед схем ухилення – є схеми з використанням «податкових ям», тобто фіктивних підприємств, за рахунок яких суб'єкти господарювання неправомірно відносять суми податку на додану вартість до складу податкового кредиту. Адже у такий спосіб недобросовісні платники зменшують розмір сплати цього податку до бюджету. На багатьох підприємствах до податкового кредиту відносять суми податку, які сформовані сумнівними платниками, тобто тими, які не звітують, є банкрутами, не знаходяться за юридичною адресою тощо.

Програма інтеграції тіньового капіталу з легальним – лише одна, але обов'язкова складова нового курсу в економічній політиці, суть якого – у заохоченні вітчизняного товаровиробника. В даний час легалізація тіньових капіталів, що спрямовуються в легальну економіку – чи не єдине джерело великомасштабного інвестування в національне господарство. Уряд загнав підприємців «в тінь», і тепер зобов'язаний надати можливість з неї вийти. Каральні заходи по тіньовикам-підприємцям приведуть до безповоротної втрати для країни величезних капіталів, у створення яких тим чи іншим шляхом вкладено працю практично кожного українця. Змусити ці кошти працювати для спільної справи – завдання, гідна справжніх реформаторів.

З розвитком інструментів банківського сектору та засобів комунікацій виникають й нові схеми ухилення від оподаткування. Так, одним з новаторств є використання фінансової піраміди задля несплати доходів фізичних осіб. Суть такої схеми зводиться до того, що фінансова піраміда залучає клієнтів-інвесторів через мережу фірм-брокерів. Через деякий час підприємство-брокер перереєструється на підставних осіб, а торгові рахунки більшої частини клієнтів закриваються з втратою вкладень у результаті нібито неприбуткової торгівлі.

Різноманітність схем ухилення від сплати податків сприяє розширенню категорійного апарату щодо суб'єктів господарювання які вдаються до податкових зловживань. Так, на сьогоднішній день існують такі поняття, як: «податкова яма», «транзитер», «вигодонабувач», які хоча і не мають нормативного закріплення у податковому законодавстві, проте широко використовуються у практиці податкових органів під час проведення перевірок та виявлення податкових правопорушень.

«Податкова яма» – це суб'єкт господарської діяльності, який використовуються іншими платниками для одержання «податкової вигоди» у вигляді ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Тобто, це підприємство з ознаками фіктивності, яке, виписуючи податкові накладні, надає можливість своїм контрагентам формувати затратну частину і податковий кредит, при цьому не декларує валового доходу і податкових зобов'язань та не сплачує їх до бюджету.

Зазвичай «податкові ями» мають статус діючих підприємств, з відсутністю основних засобів, мізерним статутним фондом. Засновником, директором та головним бухгалтером у таких підприємств є, як правило, одна і та ж особа. Реєструються такі підприємства в різних регіонах України. За юридичною адресою реєстрації знаходиться так званий «представник» підприємства, який виконує лише функцію секретаря та подає до органів державної податкової служби заповнені і підписані звітні документи, а посадові особи вказаного підприємства уникають явки до податкових органів, перемовуються від слідчих та оперативних працівників [4, с. 32].

Раніше про наявність таких «податкових ям» податкові органи дізнавалися під час планових та позапланових документальних перевірок легальних платників податку, перевірок оперативної інформації, але до вжиття відповідних заходів реагування підприємство з ознаками фіктивності встигало збанкрутувати або ліквідуватись за рішенням власників, уникаючи при цьому відповідальності. Але наразі впроваджена система автоматизованої розшифровки податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ платників податку у розрізі контрагентів дозволяє виявляти зазначену категорію підприємств майже в режимі он-лайн.

«Транзитером» вважається суб'єкт господарювання (платник ПДВ), який здійснює посередницьку функцію між вигодоформуючим суб'єктом та вигодонабувачем, у якого відповідно до податкової звітності податкові зобов'язання приблизно дорівнюють податковому кредиту за всіма чи окремими операціями, а економічна вигода від діяльності, яку він здійснює, відсутня. До основних характеристик «транзитера» належать такі: обсяг оподаткованих операцій за останній звітній місяць більше 1 млн грн, або різке збільшення податкового кредиту більше ніж на 1 млн грн; кількість найманих працівників не перевищує 10 осіб; велика кількість податкових накладних на одну товарну позицію; статутний фонд менше 200 тис. грн.

Зазвичай податковий орган зменшує податковий кредит транзитера, не визначає його суму грошового зобов'язання та не приймає щодо нього жодних податкових повідомлень-рішень. Натомість у покупця товарів такого контрагента виникають проблеми, наприклад щодо невизнання права на формування податкового кредиту у взаємовідносинах з контрагентом-транзитером. Акт податкової інспекції контрагента стає беззаперечним доказом для іншого податкового органу і автоматично застосовується під час перевірки покупця товарів.

«Вигодонабувач» – термін, який нормативно закріплено у сфері страхових правовідносин. У податковому контексті під «вигодонабувачем» розуміється особа, яка, активно користуючись послугами «транзитерів», укладає фіктивні угоди, недоплачуючи до державного бюджету значні суми по-

датків. «Вигодонабувач» має грошові зобов'язання перед бюджетом, але він вправі оскаржити відповідні податкові повідомлення-рішення податкового органу в адміністративному чи судовому порядку.

Також податкові органи виділяють категорію «сплячих» підприємств, тобто таких, які протягом досить тривалого часу показували повну відсутність господарської діяльності, а потім «раптом прокинулися», декларуючи фантастичну господарську активність з мільйонними оборотами.

До ухилення від оподаткування фізичні та юридичні особи вдаються не лише з мотивів збагачення. Серед цілком законних передумов такої діяльності можна виокремити причини різні за своїм характером, які прямо сприяють «тінізації» джерел накопичення капіталів а саме:

- економічні: значна кількість видів податків; високі ставки оподаткування, які в умовах розвитку малого та середнього бізнесу в молодій державі не витримують такого тиску і тому змушені або приховати прибуток, або ж збанкрутувати; нерівномірне податкове навантаження; загальна нестабільна економічна атмосфера в країні;

- правові: недосконалість податкового законодавства; правовий нігілізм; правова незахищеність платників податків;

- адміністративні: недоліки системи адміністрування податків; неналежна якість податкового контролю; розбіжності податкового та бухгалтерського обліку; неналежний рівень фахівців податкових органів; корумпованість фахівців податкових органів;

- соціальні: низька податкова культура та мораль; податкова неграмотність; недовіра платників податків до влади.

Для зменшення масштабів ухилення від сплати податків, на думку В. Вишневського потрібне вдосконалення демократичних інститутів, здатних відновити розірваний зв'язок між сплатою податків та отриманням вигод від споживання суспільних благ. Необхідна реальна боротьба з корупцією та зловживаннями громадської владою в корисливих інтересах.

У зв'язку з вищевикладеним виявляється необхідність підвищення ефективності податкового контролю для забезпечення фінансової і економічної безпеки. Одним зі способів підвищення ефективності є подальше скорочення кількості податків, а також існуючих податкових пільг. Причому з податкового законодавства необхідно виключити пільги, які можуть застосовувати тільки обмежений круг платників податків у зв'язку з якими-небудь особовими характеристиками і які використовуються в схемах ухилення від сплати податків. Уникнути використання схем незаконного відшкодування ПДВ з бюджету, зокрема, можливо при введенні нової системи адміністрування ПДВ шляхом автоматичного відшкодування ПДВ без впливу людського фактора. Дана система, з одного боку, спростить повернення ПДВ добросовісним суб'єктам господарювання і, з іншого – зведе до мінімуму зацікавленість недобросовісних платників податків у використанні підставних фірм. При цьому буде виключена вірогідність повернення ПДВ при його фактичній відсутності в бюджеті і з'явиться гарантія стягнення податку і його надходження до бюджету.

Оскільки ухилення від сплати податків зумовлені економічними причинами, діяльність контролюючих органів з виведення господарюючих суб'єктів з тіньового сектора повинна бути заснована на економічних мотивах. Необхідне створення таких умов, щоб ризики при здійсненні діяльності в рамках тіньової економіки були високими і не покривалися прибутком від ухилення від сплати податків, а максимальна норма прибутку досягалася тільки у легальному секторі економіки.

Висновки. Отже стратегія протидії тіньовій економіці України має містити інструменти, які сприятимуть удосконаленню наявних податкових механізмів як в частині економічної, так і адміністративної складових задля недопущення використання схем ухилення від сплати податків або мінімізації податкових зобов'язань.

Список використаної літератури

1. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Вовк Т., Водяніков О., Коноваленко І. – Х. : Консум, 2004. – 960 с.
2. Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. / Я. В. Литвиненко – К. : МАУП, 2003. – 224 с.
3. Брич Л. П. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: [монографія] / Л. П. Брич, В. О. Навроцький. – К. : Атіка, 2000. – 288 с.
4. Підлужний М. Довгостроковий контракт як засіб оптимізації податків / М. Підлужний // Податкове планування. – 2010. – № 1–2. – С. 29–33.
5. Загородній А. Ризики податкового планування та управління ними / А. Загородній, Н. Федішин // Податкове планування. – 2011. – № 3. – С. 27–34.

6. Конституція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
7. Федак А. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения в 2011 году [Электронный ресурс] / А. Федак; Киевский центр поддержки и развития бизнеса. – 2011. – Режим доступа : <http://www.trn.ua/trainings/25559/>.
8. Податковий кодекс України : кн. 12(18). – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 495 с. – (Бібліотека платника податків).

References

1. Vovk, T., Vodyannikov, O., Konovalenko, I. (2004) Tax aspects of WTO law and EU acquis. Landmarks of tax reform in Ukraine. Kh.: Konsum, 960 p.
2. Lytvynenko, Ya.V. (2003) Tax policy. Kyiv: MAUP, 224 p.
3. Brych, L. P., Navrots'kyu, V. O. (2000) Criminal and legal qualification of tax evasion in Ukraine. Kyiv: Atika, 288 p.
4. Pidluzhnyy, M. (2010) Long-term contract as a mean of optimizing the tax. Podatkove planuvannya, 1–2, pp. 29–33.
5. Zahorodniy, A., Fedyshyn, N. (2011) Risks tax planning and management. Podatkove planuvannya, 3, pp. 27–34.
6. Constitution of Ukraine [Internet]. Available from: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>>.
7. Fedak, A. (2011) Tax planning and optimization of taxation in 2011 [Internet]. Kyevskyy tsentr podderzhky y razvytyya byznesa. Available from: <<http://www.trn.ua/trainings/25559/>>.
8. Tax code of Ukraine, 12(18) (2010) Kyiv: Yurinkom Inter, 495 p.

Стаття надійшла до редакції 18.04.2014.

Відомості про автора

О. В. Коломицева, доктор економічних наук, професор кафедри економічної кібернетики і маркетингу, Черкаський державний технологічний університет.