

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



№ 6, 2016

[Назад](#)

[Головна](#)

0 0 0 0 0 0 0 0

УДК 336.22

Н. М. Михальчук,

*к. е. н., викладач кафедри фінансово-економічної безпеки та інтелектуальної власності
Тернопільського національного економічного університету, м. Тернопіль*

О. І. Олійничук,

*к. е. н., доцент кафедри фінансово-економічної безпеки та інтелектуальної власності
Тернопільського національного економічного університету, м. Тернопіль*

ПРОТИДІЯ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В ІНТЕРЕСАХ ЗМІЦНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

N. M. Myhalchuk,

*PhD in Economics, Teacher of Department of Financial and Economic Security and Intellectual Property,
Ternopil National Economic University, Ternopil*

O. I. Oliynyuk,

*PhD in Economics, Associate Professor of Department of Financial and Economic Security and Intellectual Property,
Ternopil National Economic University, Ternopil*

COUNTERACTION TO TAX EVASION TO STRENGTHEN OF THE STATE FINANCIAL SECURITY

У статті аргументовано зв'язок між ухиленням від оподаткування та фінансовою безпекою держави. Проаналізовано показники, що характеризують стан ухилення від оподаткування в Україні. Обґрунтовано причини загострення негативних тенденцій у сфері сплати податкових платежів. Узагальнено санкції відповідно до вітчизняного кримінального законодавства за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування. Відображено показники динаміки ухвалення вироків за кримінальні діяння, пов'язані з ухиленням від оподаткування. Обґрунтовано висновок, що незважаючи на загрозливий тенденції, які склалися протягом останніх років, досліджуване кримінальне правопорушення не було адекватно оцінено контролюючими, правоохоронними та судовими органами. Запропоновано заходи для запобігання розвитку негативних тенденцій, пов'язаних із ухиленням від оподаткування, що ґрунтуються на використанні зарубіжного досвіду, а також удосконалення діючого кримінального законодавства, яким встановлено відповідальність за дане діяння.

The link between tax evasion and the state financial security was argued in the article. The indicators characterizing the state of tax evasion in Ukraine were analyzed. The causes of aggravation of the negative trends in tax payments were grounded. The sanctions under domestic criminal law for willful evasion of taxes and duties (mandatory payments) in the system of taxation were generalized. The indicators of dynamics of adjudgement for criminal acts related to tax evasion were demonstrated. There was made conclusion that despite the alarming trends that have developed in recent years, studied criminal offense has not been adequately evaluated by regulatory, law enforcement and judicial authorities. The measures to prevent the development of negative trends related to tax evasion based on the use of international experience, and improving existing criminal legislation, which establish responsibility for that act were offered.

Ключові слова: *фінансова безпека держави, оподаткування, ухилення від оподаткування, доходи Державного бюджету, дефіцит Державного бюджету, відповідальність за ухилення від оподаткування.*

Keywords: *state financial security, taxation, tax evasion, revenues of the government budget, deficit of the government budget, responsibility for tax evasion.*

Постановка проблеми. Фінансові реалії сучасної України зумовлюють пріоритетність вирішення проблем забезпечення фінансової безпеки. В умовах, коли заплановані обсяги надходжень до бюджетів не вдається виконати через загальний економічний спад, зростаючий рівень інфляції, сповільнення зовнішньоекономічної діяльності, альтернативою для покриття дефіциту виступають зовнішні запозичення. Такий вектор бюджетної політики є досить загрозованим для вітчизняного економічного та політичного суверенітету, тому актуальності набуває питання залучення усього можливого внутрішнього потенціалу. Ухилення від оподаткування є тим негативним явищем, яке від початку існування укорінене у фіскальну практику нашої держави та є чинником послаблення її фінансової самодостатності. Попри це, ресурси, які криються у тіньовому секторі, при ефективному механізмі їхньої легалізації, можуть стати ключовим фактором забезпечення фінансової безпеки України. Тому дослідження тенденцій ухилення від оподаткування та обґрунтування шляхів ефективної протидії даному явищу є особливо актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням сутності, причин ухилення від оподаткування та дефініції даного поняття у вітчизняній науковій думці присвячені праці В. Вишневського, А. Веткіна, Л. Омелянович, Т. Сидоренко, А. Механошина, В. Попович. Поряд із тим, що вченими широко висвітлені механізми ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), недостатньо вивченими залишаються наслідки даного негативного явища. Так, окремі дослідження, що

стосуються проблеми, здійснені Ю. Івановим, А. Крисоватим, О. Десятнюк. Наукові напрацювання О. Воронкова та О. Долгого описують шляхи попередження та способи протидії ухиленню від оподаткування. Незважаючи на високий рівень опрацювання даної наукової проблеми, варто зазначити, що залишаються поза увагою загрози ухилення для фінансової безпеки держави та відсутні пропозиції щодо подолання проблеми в інтересах її зміцнення.

Метою статті є розроблення пропозицій щодо попередження та боротьби з ухиленням від оподаткування з метою підвищення рівня фінансової безпеки України.

Виклад основного матеріалу. Ухилення від оподаткування є негативним чинником, що знижує фінансову безпеку держави через деструктивний вплив на її податкову, бюджетну та боргову складові. Так, недоотримання податкових надходжень, перш за все, зумовлює розбалансування бюджетів, наслідками чого є невиконання важливих соціально-економічних програм. Прагнення до виконання усіх запланованих витрат може призвести до вибору одного із загрозливих, з точки зору забезпечення фінансової безпеки, варіантів фінансування дефіциту: емісійного або боргового. Ухилення від сплати податків і зборів також порушує принцип рівності оподаткування, деформує економічне та податкове середовище. Крім того, як слушно зазначає В. Попович, «значна тінізація економічного обороту ... призводить до викривлення принципів громадянського суспільства, формує негативний міжнародний імідж держави, стримує надходження до країни іноземних інвестицій, не сприяє налагодженню торговельно-економічних стосунків українських підприємств із зарубіжними партнерами та стримує євроінтеграційні зусилля України» [8, с. 34].

Результати аналізу показників, що характеризують стан ухилення від оподаткування в Україні, свідчать про масштабність явища та його загрозові наслідки (табл. 1).

Таблиця 1.
Тенденції ухилення від оподаткування в Україні, 2010-2015 рр.

Показники	Роки					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Обсяг ухилення від оподаткування, млрд. грн.	20,44	21,01	22,28	40,402	49,32	44,86
Доходи Державного бюджету (ДБ) України, млрд. грн.	240,6	314,6	346,0	339,1	357,0	534,6
Співвідношення обсягів ухилення від оподаткування до доходів ДБ, %	8,5	6,7	6,4	11,9	13,8	8,4
Дефіцит Державного бюджету України, млрд. грн.	64,2	23,6	53,4	64,7	78,0	45,1
Співвідношення обсягів ухилення від оподаткування до дефіциту ДБ, %	31,8	89,0	41,7	62,4	63,2	99,5

Джерело: складено за [2; 5; 1]

Так, обсяги ухилення у період 2010-2015 рр. зросли більше ніж удвічі, причому значне збільшення відбулося у 2013 р., що пояснюється загостренням соціально-політичної ситуації в державі. Більше того, у цей же період різко коливається бюджетний дефіцит. На нашу думку, це обґрунтовано доводить взаємозумовленість цих негативних тенденцій. Проаналізувавши динаміку співвідношення обсягів ухилення від оподаткування та дефіциту бюджету, можемо побачити, що станом на кінець 2015 р. ухилення становить майже 100% від дефіциту. Це означає, по-перше, що невиконання обов'язку щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є однією із основних причин недостатності доходів, а по-друге, що у разі мобілізації таких несплачених сум Україна зможе суттєво наростити свої фінансові потужності.

Зауважимо, що протягом 2015 р. органами Державної фіскальної служби України було припинено діяльність 59 конвертаційних центрів, із вигодонабувачів яких було стягнуто 769,3 млн. грн. Крім того, на 1,2 млрд. грн. було вилучено із обігу піддакцизних товарів, 261,6 млн. грн. – нелегального бурштину; виявлено та зупинено на стадії реєстрації податкових накладних по фіктивних операціях загальною сумою 234 млрд. грн. [5].

Причину загострення негативних тенденцій у 2014-2015 рр. вбачаємо у наростанні політичного і суспільного напруження в Україні та розгортанні на даному фоні кризових економічних процесів. Цілком погоджуємося із позицією аналітиків [9], що тривалий вплив кризових явищ на діяльність суб'єктів господарювання негативно позначився на рівні їхньої рентабельності. Господарюючі суб'єкти, діяльність яких виявилася чутливою до зазначених явищ та стала майже неможливою у межах правового поля, частково або повністю почали працювати поза межами легального сектору. При цьому, на наш погляд, однією із найоперативніших реакцій суб'єктів щодо тінізації господарської діяльності є ухилення від сплати податкових платежів.

Варто зауважити, що масштабність тенденцій виявлених випадків ухилення від оподаткування зумовлена не лише зростанням нелегальної діяльності суб'єктів господарювання, а й змінами макроекономічного середовища в державі. Так, обсяг господарських операцій в грошовому значенні зростає з огляду на зміну цінових і валютних параметрів навіть без зростання операцій в натуральному значенні. При існуючих незмінних порогах кримінальної відповідальності кількість кримінальних проваджень за даною статтею, відкритих в автоматичному режимі, продовжуватиме значно зростати.

Відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу (КК) України умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вининене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах є кримінально караним діянням, яке карається штрафом у відповідному розмірі або (з) позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, а у певних випадках – з конфіскацією майна. При цьому під значним розміром коштів розуміються суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [4].

У табл. 2 узагальнено показники, які відображають динаміку ухвалення судових рішень щодо винуватості обвинувачених у вининенні діянь, пов'язаних з ухиленням від оподаткування.

Таблиця 2.
Динаміка ухвалення вироків за кримінальні діяння, пов'язані з ухиленням від оподаткування, 2010-2015 рр.

№ п/п	Показник	Роки					
		2010	2011	2012	2013	2014	2015
1.	Вироки за кримінальні діяння щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), <i>од.</i>	22	189	233	219	144	84
2.	Вироки за злочини у сфері господарської діяльності, <i>од.</i>	472	1663	3106	2125	1695	1333
2.1.	Частка вироків за ухилення від оподаткування у структурі вироків за злочини у сфері господарської діяльності, % (п.2/п.1)*100%	4,66	11,37	7,50	10,31	8,50	6,30

Джерело: складено за [3]

Аналіз судової практики на основі даних Єдиного державного реєстру судових рішень (табл. 2) свідчить, що протягом 2010-2015 рр. відбулося значне скорочення кількості ухвалення вироків за кримінальні діяння щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Так, за підсумками 2010 року було ухвалено 22 вироків, 2011 року – 189 вироків, що на 167 вироків більше ніж у 2010 році, 2012 року – 233 вироків, що на 44 вироків більше ніж у 2011 році, у 2013 року – 219 вироків, що на 14 вироків менше ніж у 2012 році, у 2014 році – 144 вироків, що на 75 вироків менше ніж у 2013 році, а у 2015 році було ухвалено 84 вироків, що на 60 вироків менше ніж у 2014 році. Зауважимо, що з 01.01.2016 року по 01.03.2016 року зареєстровано 8 вироків [3].

Водночас результати дослідження структури злочинності у сфері господарської діяльності на основі даних Єдиного державного реєстру судових рішень (табл. 2) дозволяють стверджувати про незначний розмір частки злочинів щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у загальній кількості вироків за господарські злочини. Зокрема, у 2010 році частка вироків за ухилення від оподаткування у структурі вироків за злочини у сфері господарської діяльності становила 4,66%, у 2011 році – 11,37%, у 2012 році – 7,5%, у 2013 році – 10,31%, у 2014 році – 8,5%, а в 2015 році – 6,3%. За період з 01.01.2016 року по 01.03.2016 року даний показник становить 6,6% [3].

Вищезазначене дає можливість обґрунтувати висновок, що незважаючи на загрозливі тенденції ухилення від оподаткування, які склалися протягом останніх років (особливо 2013-2015 рр.), дане кримінальне правопорушення не було адекватно оціненом контролюючими, правоохоронними та судовими органами.

Підсумки динаміки ухилення від оподаткування свідчать про переростання даного негативного явища у пряму загрозу фінансовій зокрема та національній безпеці держави загалом. Невиконання платниками податкового обов'язку призводить до прямих негативних наслідків у формі дефіциту ресурсів: на рівні загальнодержавних податків – неможливість профінансувати життєво необхідні програми, на рівні місцевих – посилення і без того високої трансфертної залежності місцевих бюджетів, щодо сплати єдиного соціального внеску (ЄСВ) – підрив платоспроможності фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, особливо Пенсійного фонду. Таким чином, ухилення від оподаткування, знижуючи рівень мало не усіх складових фінансової безпеки, опосередковано чинить відчутний вплив і на соціальну, демографічну, виробничу й інші компоненти національної безпеки держави. Окрім зазначеного, перманентність такої економічної девіації ідентифікує внутрішні проблеми, а саме неефективність превентивних заходів, а також недієвість системи протидії даному явищу в економічній практиці.

Висновки. Ухилення від оподаткування характеризується неабиякою загрозливостю: у той час, коли до облікованих податкових боржників застосовуються заходи впливу, податкові злочинці, що ухиляються від оподаткування, посилюють тіньовий сектор економіки, збагачуючи себе за рахунок держави. Для запобігання розвитку негативних тенденцій досліджуваного явища пропонуємо:

1. Вжити заходи із підвищення ефективності вітчизняної податкової системи, зокрема, в контексті її лібералізації. Так, на наш погляд, доцільно знизити податкове навантаження на дрібний та середній бізнес і на інвестиції, максимально спростити процедури обліку, звітності й адміністрування податків, розширити критерії ризикованості суб'єктів господарювання для проведення податкового контролю. Такі дії дозволять усунути об'єктивні передумови до тінізації оподатковуваних операцій.

Крім того, в умовах, коли через фіскальний тиск в Україні досвід податкової амністії для детінізації доходів громадян виявився негативним, як альтернативу варто застосувати регресивну шкалу для прибуткового оподаткування. Практика як прогресивного оподаткування фонду оплати праці, так і введення єдиної ставки не подолає проблему зарплати «у конвертах». Запровадження диференційованої ставки, що знижується у міру зростання об'єкта оподаткування, при введенні відповідальності не лише для роботодавця, а і для найманого працівника за ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб, дозволить посилити зацікавленість останнього у легалізації оплати його праці. В даному контексті цікавим також є досвід Російської Федерації: ставка єдиного соціального податку (аналого вітчизняного ЄСВ) для роботодавця є регресивною та залежить від розміру сумарних виплат працівникам і становить від 26% до 2% [6].

2. Для однозначного трактування норм кримінального законодавства вкрай важливою є заміна некоректно вжитого поняття «неоподатковуваний мінімум доходів громадян» на поняття «податкова соціальна пільга». Так, згідно із пунктом 5 Розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу (ПК) України: «Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року» [7]. Водночас чітке визначення поняття «податкова соціальна пільга» у ПК України відсутнє, однак зі змісту пункту 169.1 ПК України випливає, що податкова соціальна пільга – це сума, на яку платник податку на доходи фізичних осіб має право зменшити свій загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати від одного роботодавця [7]. У 2016 році розмір загальної податкової соціальної пільги, на яку має право платник податку, становить 689 грн., що майже в 40 разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Отже, доцільним вбачається узгодження кримінального та податкового законодавства в частині використання термінології, що сприятиме однозначному тлумаченню правових норм.

3. З метою попередження перманентного багатократного абсолютного приросту відкритих проваджень за ст. 212 КК України вважаємо обґрунтованим перегляд кваліфікуючих ознак злочину, а саме щодо застосування як бази розрахунку 50% податкової соціальної пільги із підвищенням її розміру до 100%, що відповідатиме реальній економічній ситуації, зокрема наявному рівню інфляції. Це автоматично призведе до оптимізації відповідальності за даний вид злочинної діяльності, відповідно, через її зростання вдвічі.

Література.

1. Выполнение государственного бюджета Украины. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://index.minfin.com.ua/budget>
2. Діяльність податкової служби України за 2008-2010 р. : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2011.
3. Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua>.
4. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
5. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://sfs.gov.ua>.
6. Офіційний сайт Фонду соціального страхування Російської Федерації. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://fss.ru/fund/social_insurance_in_russia/125/10003.shtml
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Попович В. М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології : монографія / В. М. Попович. – К. : Правові джерела, 1998. – 447 с.
9. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: аналіт. доп. / Т. А. Тишук, Ю. М. Харазішвілі, О. В. Іванов; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/TEN.indd-532d7.pdf>

References.

1. Execution of the state budget of Ukraine (2016), available at: <http://index.minfin.com.ua/budget> (Accessed 15 May 2016).
2. State Statistics Service of Ukraine (2011), "Activities of Tax Service of Ukraine for 2008-2010" [Statistical bulletin / V. I. Nikolaichenko], DPA, Kyiv, Ukraine.
3. The official site "Single State Register of Court Decisions" (2016), available at: <http://reyestr.court.gov.ua> (Accessed 20 May 2016).
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine "Criminal Code of Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>. (Accessed 24 May 2016).
5. The official site of State Fiscal Service of Ukraine (2016), available at: <http://sfs.gov.ua> (Accessed 20 May 2016).
6. The official site of Social Insurance Fund of the Russian Federation (2016), available at: http://fss.ru/fund/social_insurance_in_russia/125/10003.shtml.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 24 May 2016).
8. Popovych, V. M. (1998), *Tinova ekonomika yak predmet ekonomichnoi kryminologii* [The shadow economy as a subject of economic criminology], Pravovi dzerela, Kyiv, Ukraine.
9. Tyschuk, T.A. Kharazishvili, Yu.M. Ivanov, O. V. and Zhailo, Ya. A. (2011), *Tinova ekonomika v Ukraini: masshtaby ta napriamy podolannia* [The shadow economy in Ukraine: the scope and directions of overcoming], NISD, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 08.06.2016 р.