
5

СУДЕБНАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

УДК 343.375

**А.П. Чередніченко, канд. екон. наук,
зав. сектором**

Київський НДІ судових експертиз

УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

У статті, з використанням практики проведення судово-економічних експертиз, розглянуті підстави зменшення податкових надходжень до бюджету двома способами: легальним, з використанням недосконалості чинного законодавства, і нелегальним — з порушенням норм законодавства, і їх вплив на формування податкової політики суб'єктами господарювання з використанням законних важелів для мінімізації податкових платежів і перерозподіл валового внутрішнього продукту. Для розмежування ухилення від оподаткування й уникнення оподаткування головним критерієм є мотиви організації діяльності платником податків (навмисні дії чи дії у межах законодавства).

У багатомісячній історії становлення та розвитку держави взаємовідносини держави і платників податків формувалися в умовах протистояння антагоністичних інтересів. Задля розбудови демократичної держави була потрібна дедалі більша мобілізація фінансових ресурсів, що досягалося, як правило, застосуванням лише фіскальних методів. Проте політика постійного підвищення рівня перерозподілу валового внутрішнього продукту, з одного боку, сприяла гармонізації розвитку суспільства, а з другого — була причиною надмірного оподаткування підприємницьких структур. Як наслідок — зниження норм прибутку не тільки не стимулювало суб'єктів господарювання до розширення фінансово-господарської діяльності, а й підштовхувало до виведення бізнесу з реального сектору економіки в тіньовий. Отже, замість очікуваного зростання надходжень бюджет згодом зазнавав лише втрат.

Учені по-різному називають законне зменшення податків: “податкова оптимізація”, “мінімізація”, “податкове планування”, “узаконені способи зменшення сум податкових платежів”, “втеча від податків” [6–8]. Однак всі вони одностайно схиляються до того, що зменшення податків у межах законодавства не можна розглядати як ухиляння від сплати податків, з чим ми також цілком згодні.

Найпоширенішим стосовно мінімізації сплати податків у сучасній економічній літературі є термін “податкове планування”, під яким мають на увазі законний спосіб уникнення оподаткування з використанням наданих законодавством пільг і заходів зменшення податкових зобов’язань. Крім цього, це поняття визначається як, наприклад, діяльність із розроблення та практичного застосування схем, які дають змогу знизити податкове навантаження; методи й заходи, спрямовані на збільшення коштів, що залишаються в розпорядженні підприємства після сплати належних податків.

Інші автори, вважаючи, що ототожнення управління податковими процесами з позицій платників податків із податковим плануванням звужує сферу його дії, позначають мінімізацію оподаткування науковою категорією “податковий менеджмент”, або “корпоративний податковий менеджмент”. Зокрема, наводиться трактування цього терміна як управління податками підприємств, яке регулює їхні фінансові взаємовідносини з державою в процесі перерозподілу доходів суб’єктів господарювання і формування доходів бюджету [9]. К. Ф. Ковальчук і Т. М. Рева схиляються до думки, що податковий менеджмент підприємства передбачає розроблення управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу та підвищення його ефективності; їх підтримують також і інші науковці [8, 10, 11].

Отже, з погляду управління оподаткуванням на мікрорівні податковий менеджмент суб’єкта господарювання необхідно розглядати як ціле-спрямовану систему ефективних заходів у межах чинного законодавства стосовно планування фінансово-господарської діяльності, які можуть впливати на розмір податків і податкових платежів з метою зростання прибутковості, забезпечення власного розширеного відтворення. Тобто, спираючись на чинне законодавство, суб’єкт господарювання може самостійно управляти податковими процесами з метою вивільнення фінансових ресурсів, впливати на кінцевий результат своєї діяльності. Реалізація корпоративного податкового менеджменту є гарантією стабільного фінансового стану та підвищення його економічного потенціалу, що обумовлює економічне зростання держави в цілому.

Як бачимо, формування своєї податкової політики суб'єктами господарювання з використанням законних важелів для мінімізації податкових платежів не дає підстав органам податкового контролю втручатися в цей процес. Вирішити цю проблему можна тільки законодавчим шляхом, де податкова служба повинна відігравати першорядну роль, використовуючи всі притаманні їй функції. Адже ДПС найбільш фахово володіє ситуацією, що склалася в оподаткуванні. Практика оперативного контролю та документальних перевірок дає змогу узагальнити та проаналізувати стан нинішнього податкового законодавства і виявити ті конфліктні моменти, за допомогою виправлення яких можна оптимально змінити ситуацію за справлянням кожного конкретного податку, враховуючи інтереси держави та платників податків.

Координуючи нормотворчу діяльність із законотворцями і представниками бізнесових структур, державна податкова служба спроможна стати ініціатором розробки таких законопроектів з питань оподаткування, які б максимально унеможливили не тільки ухиляння від сплати податків, але і мінімізацію їх у межах законодавства. При цьому на законодавчому рівні можна досягти консенсусу у взаємовідносинах платників податків і держави стосовно її фіскальних інтересів на якісно новій базі й на тривалу перспективу. Додержання державою курсу оптимального оподаткування за умови визначення чітких засад фіскальної політики, що базується на підтримці економічних стимулів підприємницької діяльності, сприятиме гармонійному розвитку суспільства.

На сучасному етапі використання практики податкового менеджменту щодо пошуку власними силами способів оптимізації оподаткування є інструментом відновлення економічних пропорцій розподілу й перерозподілу валового внутрішнього продукту, порушених у результаті недосконалого законодавства, що ухвалено і чинне внаслідок лобювання певних інтересів та існування об'єктивних труднощів обґрунтування оптимальних податкових ставок і чітких механізмів справляння податків. Паралельна реалізація таких стратегій управління оподаткуванням на макро- і мікрорівнях дає змогу забезпечувати стале зростання доходів бюджету одночасно зі зростанням прибутків суб'єктів господарювання.

Ухиляння від сплати податків і легальне уникнення оподаткування — явища настільки старі, як і самі податки. З ними пов'язане зменшення суспільних доходів, які обслуговують як загальнодержавні, так і місцеві потреби.

Проблеми фіскальних взаємовідносин держави і платників податків вивчали Й. Шумпетер, Р. Масгрейв, Г. Хінрічс, Е. Даунс [13, 14]. Провісником фіскальної соціології вважають арабського мислителя XIV ст. Ібн Хальдуна. У середині XX ст. німецький учений Г. Шмольдерс розробив засади нового напрямку знань — фіскальної психології [12]. Він проголосив предметом фіскальної психології податкове мислення людей, податкову етику платників податків. Відтоді проблеми ухиляння від сплати податків і уникнення оподаткування (нелегального та легального обходу податкових зобов'язань) почали розглядатися в економічних, правових, етичних, суспільно-політичних, соціально-психологічних аспектах.

Як свідчать результати дослідження, у концептуальних перетвореннях, які були запроваджені ДПС України у зв'язку з Стратегічним планом розвитку державної податкової служби на період до 2013 року [15], вдало використовуються елементи фіскальної психології. Орієнтири на обслуговування платників податків і виховання податкової культури сприятимуть збільшенню надходжень до бюджету внаслідок підвищення рівня добровільної сплати податків та стабільного розвитку підприємництва. Додержання податкової етики як з боку платників податків, так і податківцями забезпечить позитивні результати завдяки послідовному розширенню баз оподаткування через удосконалення законодавства та процесів адміністрування податків, “клієнтоорієнтовану” податкову службу. З погляду профілактики ухилянь від сплати податків напрямок на обслуговування платників податків у поєднанні з досконалим законодавством сам по собі відіграватиме виховну роль як основний перспективний напрям розвитку системи оподаткування. Безумовно, це не досягається одномоментно.

Профілактичні заходи й копітка щоденна оперативна робота поступово приведуть до зникнення спокуси мінімізувати податки та ухилятися від їх сплати.

Між тим до споку такого характеру платників податків спонукають різні фактори: неадекватність розміру суспільних послуг (національна безпека, охорона навколишнього середовища тощо), які надає держава, внеску окремо взятого члена суспільства; невдоволення сумлінного (на той час) платника податків тим, що за його рахунок утримуються члени суспільства, які не хочуть працювати і не тільки не роблять свої внески до загальної скарбниці, а й збагачуються за її кошт незаконними способами; недосконале законодавство, яке враховує інтереси одних і нехтує під час ухвалення законів інтересами інших. Проте досягти

справедливого перерозподілу доходів на рівні держави є практично нереальним, адже невдоволені будуть завжди.

На протигагу ухилянню від сплати податків, податковий менеджмент на мікрорівні реалізується лише в межах чинного законодавства й підтримується всіма цивілізованими державами світу.

Легально існує багато консалтингових структур, основним напрямом діяльності яких є допомога бізнесу в реалізації засад податкового менеджменту.

Проблеми ухилення від сплати податків існують як в економічно розвинутих країнах, так і в країнах ринкового спрямування. В Україні це явище набуло за роки незалежності масового характеру. Аналітики вважають, що 40—50% ВВП України перебуває в тіні. За розрахунками групи експертів Гарвардського інституту міжнародного розвитку, обсяги тіншової економіки в Україні наприкінці другого тисячоліття становили близько 74% від обсягів офіційного ВВП, у тому числі 14%, які враховуються офіційно, і 60% не враховано в офіційних показниках [16].

Для порівняння: питома вага неоподаткованого доходу в загальній масі національного доходу становила: в Японії — 5%; Данії — 6; Австралії і Франції — 10; Німеччині — 13; США та Бельгії — 15; Швеції — 16; Норвегії — 17; Індії — 18—20; Іспанії — 23; Італії — 25; Греції — 50% [6, с. 225].

Найбільшу загрозу з погляду забезпечення фінансових потреб держави становить розширення практики приховування доходів від оподаткування. За даними офіційної статистики (Статистичний щорічник 2012 р.), в Україні тільки трохи більше половини зареєстрованих підприємств показують прибутки.

Найпоширенішими способами ухилення від сплати податків останніми роками в Україні стали: безпідставне банкрутство; фальсифікація документів, наданих підприємствами на відшкодування негативного сальдо ПДВ; створення “фіктивних” підприємницьких структур, зареєстрованих на підставних осіб, які після проведення кількох фінансових операцій, як правило, припиняють своє існування; незаконне завищення витрат; неповернення експортної виручки; зловживання під час одержання іноземної фінансової допомоги; масова контрабанда імпортованих підакцизних товарів; багатоступінчасті схеми взаєморозрахунків через низку посередників; зростання частки готівки в грошовій масі, яка є в обігу поза банками, тощо.

Зазначені вище способи можна класифікувати за такими основними ознаками:

- приховування доходів від нелегальної діяльності з виробництва та дальшого продажу (надання) товарів (робіт, послуг) — “тіньовий бізнес”;
- хабарі і, так звані відкати, які не оподатковуються, і джерелом яких є нелегальні неоподатковувані доходи;
- використання так званих фіктивних фірм, операцій;
- викривлення обліку і через це фальсифікація звітних документів (декларацій, звітів).

Як свідчать результати перевірок податкових органів, у загальному обсязі податкових втрат бюджету частка податків, не сплачених способом простого заниження чи приховування об’єктів оподаткування, відносно незначна і виявляється простою документальною перевіркою. Здебільшого для ухиляння від оподаткування використовуються як недоліки та хиби в чинному законодавстві, так і досить заплутані схеми розрахунків.

Практика проведення судових експертиз у КНДІСЕ показує, що державною податковою службою термін “ухиляння від сплати податків” використовується за обома напрямками — і легальним, і нелегальним. Незважаючи на спільні передумови використання, ухиляння від сплати податків і уникнення податкових зобов’язань є різними по суті. Як з правового, так і з етичного погляду ухиляння від оподаткування розцінюється однозначно негативно. Адже, надаючи фіскальним органам заздалегідь неправдиву інформацію про себе, стан свого бізнесу або взагалі не звітуючи, платник податків чинить протиправно й аморально. Незважаючи на причини такої поведінки, навмисне приховування податкових зобов’язань завжди буде злочином проти держави і суспільства. А викриття порушень податкового законодавства крім правових наслідків, що передбачають притягнення суб’єктів господарювання до відповідальності згідно із законодавством, спричиняє втрату репутації у ділових колах, породжує недовіру в інвесторів.

Для розмежування ухиляння від оподаткування й уникнення оподаткування на законних підставах головним критерієм є мотиви організації діяльності платником податків (навмисні дії чи дії у межах законодавства).

У межах чинного законодавства приховування доходів тіньового бізнесу та хабарів від оподаткування можливо викрити тільки із застосуванням правових методів, зокрема засобами оперативно-розшукової діяльності, яку провадить податкова міліція в координації з відповідними підрозділами МВС, прокуратури, Служби безпеки України.

До компетенції державних податкових інспекцій проведення таких заходів (шляхом документальних перевірок) не належить, оскільки тут немає будь-якого документального підтвердження одержання таких доходів та обліку.

Окремо заслуговує на увагу приховування доходів від оподаткування з використанням “фіктивних” фірм і операцій за ними, бо саме таким чином не оподатковується більша частина доходів і відшкодовується ПДВ. При цьому використовуються підроблені документи, втрачені (викрадені) паспорти, підставні особи та інші протиправні способи. Особливо велику кількість так званих фіктивних фірм в Україні було виявлено у 1997–2000 рр. За операціями, що проведені через “фіктивні” комерційні структури, держава не отримала мільярди надходжень (тільки від несплати податку на додану вартість — на суму близько чотирьох мільярдів гривень). Проте останніми роками спостерігається тенденція до зниження кількості таких фірм. Ми пов’язуємо цю тенденцію з появою у Кримінальному кодексі України (ст. 205) норми стосовно кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво, яке вбачається у створенні або придбанні суб’єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона [2].

Перекладаючи податкові зобов’язання на такі фірми, зловмисники ухиляються від сплати податків практично в усіх галузях і сферах економіки, здійснюють багато протиправних операцій у виробничій та зовнішньоекономічній діяльності, легалізують “тіньові” доходи, тобто відмивають “брудні гроші” в банківській системі.

Найбільше сприяє появі та функціонуванню фіктивних фірм наявність прогалин у чинному порядку реєстрації суб’єктів підприємницької діяльності, який не створює дієвих перешкод для їх відкриття, тому що не передбачає обов’язків державного органу реєстрації ідентифікувати засновників та перевіряти достовірність поданих документів.

Наприклад, поширена така схема отримання ПДВ — “пропускання” того самого товару через кілька фірм, при цьому в геометричній прогресії збільшуючи його ціну. Першим етапом такої схеми є реєстрація кількох фірм-одноденок, що в подальшому виконуватимуть роль “ланцюга”, за яким передаватиметься товар (іноді такий товар взагалі не існує, хоча його рух оформлений документами). Операції підтвержені первинними документами, у разі потреби є сертифікати відповідності, якщо операція закінчується експортом, то й митні документи оформлено правильно, тобто все оформлено за вимогами чинного

податкового законодавства. Як свідчить практика проведення експертиз, донарахування за такими операціями податківцями проводяться на підставі актів перевірок підприємств, що є кінцевими в “ланцюгу” та сплатили кошти за придбання товару і навіть отримали валютну вивірчуку за експортування товару. Виявити фірми-одноденки фактично неможливо, їх на час перевірки вже не існує. Однак у межах чинного законодавства, а точніше, через його недосконалість, подібні донарахування проводяться державними податковими інспекціями безпідставно. Податкові інспектори за наявності належним чином оформлених документів не вправі робити висновки щодо фіктивності документів та проведених операцій, оцінка дій не входить до їх повноважень [5]. Як правило, такі висновки побудовані не на документальних даних, а на поясненнях посадових осіб, визнанні самостійно недійсними документів та операцій за угодами, визначенні підприємств фіктивними. Навіть визнання судами в своїх рішеннях недійсними статуту й установчих документів контрагентів за договорами з підприємством, що перевірялось, ще не дає підстав для визнання недійсними первинних документів, у тому числі актів виконаних робіт, податкових накладних тощо. Визнання угод та операцій за угодами, документів, якими оформлені операції, дійсними чи недійсними не належить до компетенції ДПС, у тому числі й ревізорів-інспекторів, а є прерогативою суду [5].

Для того щоб у правовому полі довести порушення законодавства, у тому числі й податкового, за такого роду схемами потрібно визначитись насамперед з понятійним апаратом, який їх супроводжує і використовується для означення.

Чинне українське законодавство не містить визначення термінів: “фіктивна” фірма (підприємство), “фіктивні” операції, не визначені ознаки фіктивності. Особливо це стосується податкового законодавства. При цьому в багатьох відомчих нормативних документах, зокрема в наказах й листах ДПС України, використовуються саме ці терміни.

У Цивільному кодексі [3, ст. 234] наявне визначення поняття фіктивного правочину як правочину, що вчинений без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином. Правовим наслідком фіктивного правочину є визнання такого судом недійсним.

З огляду на викладене, приходимо до висновку, що приховування доходів від оподаткування з використанням “фіктивних” фірм і операцій за ними — це одне з тих негативних явищ, які гальмують розвиток української економіки й негативно позначаються на іміджі України. Адже й досі немає всіх необхідних важелів для викорінення цього

явища, яке криється насамперед в недосконалому законодавстві, через яке справи, порушені про ухиляння від сплати податків за допомогою схем із використанням “фіктивних” фірм і безтоварних операцій, як правило, не мають судової перспективи.

За останні роки широкого застосування у актах перевірок набув “спосіб”, визначення перевіряючими сум донарахувань на підставі самостійного визнання (без рішень суду) недійсними операцій, документів, визнання нікчемними правочинів, причому до сумлінних платників податків — покупців товарів, робіт, послуг, які мають належним чином оформлені первинні документи, що підтверджують здійснення господарських операцій, та відображені ними у бухгалтерському і податковому обліку.

Позбавлення права підприємства на податковий кредит і витрати, як правило, за операціями з постачальниками, по яких угоди визнано нікчемними, обґрунтовується у актах перевірок з посиланням на встановлені порушення ст. 203, ст. 215, ст. 216, ст. 228 ЦК України в частині недодержання вимог зазначених статей в момент вчинення правочинів, які не спрямовані на реальне настання правових наслідків, що обумовлені ними. Вказані дії обґрунтовуються тим, що покупець перераховував кошти без мети реального настання правових наслідків, з метою заниження об’єкту оподаткування, укладаючи правочини з підприємством, яке створювалось без мети здійснення господарської діяльності, а з метою мінімізації податкових зобов’язань.

За такими обґрунтуваннями в експертні установи Міністерства юстиції України для проведення судових експертиз по справах з оподаткування, які порушені або відкриті провадження (в тому числі і за позовами платників податків) на підставі податкових повідомлень-рішень за актами перевірок, надходило близько 80% відсотків справ.

Головною підставою вважати правочин нікчемним є його недійсність, встановлена законом, а не за актами податкових перевірок. Вказані ж в актах документальних перевірок обставини про певну діяльність або бездіяльність контрагентів за договорами, не є підставою для визнання правочинів нікчемними, оскільки чинне законодавство не встановлює таких підстав нікчемності правочину.

Відповідно до вимог цивільного законодавства [3, ст. 228], правочин вважається таким, що порушує публічний порядок, якщо він був спрямований на порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи. Правочин, який порушує публічний порядок, є нікчемним.

Згідно з абз. 1 ч. 2 ст. 215 Цивільного кодексу України, недійсним є правочин, якщо його недійсність встановлена законом (нікчемний правочин). І навпаки, відповідно до ч. 1 ст. 204 Цивільного кодексу України, правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним (презумпція правомірності). У ст. 204 цього ж кодексу чітко встановлено: правочин є правомірним, якщо він не визнаний судом недійсним. Тому, посилення контролюючого органу на те, що в податкових відносинах ця норма не може застосовуватися, законодавчо не обґрунтовані.

У податковому законодавстві України міститься норма, яка вказує на те, що для того щоб податковим органом були застосовані наслідки недійсності правочину, має бути відповідне рішення суду [5, частина 2 п. 140.2 ст. 140].

Структурні підрозділи ДПС України, на яких покладений обов'язок проводити перевірки, мають відповідні повноваження звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами [5, п. 20.1.30 ст. 20].

За нормами статті 19¹.1.45 [5], до функцій контролюючих органів відноситься звернення до суду у випадках, передбачених законодавством.

Однак, як слідує із актів перевірок, які слугували джерелом інформації при проведенні судово-економічних експертиз, цими повноваженнями податкові органи не користуються. Звичайно, що законний порядок визнання договорів нікчемними потребує часу і певних зусиль, проте не дає швидкого економічного ефекту, так як податкові органи звітують про значні суми донарахувань за ознакою нікчемності, а по більшості із них судові рішення виносяться на користь платників податків (висновок зроблений за Реєстром судових рішень). При цьому, задіяні юридичні відділи органів ДПС, суди першої інстанції, апеляційні суди. Платник податків, оскаржуючи рішення податкового органу, витрачає кошти на юридичне обслуговування і супровід справи в судах, оплачує витрати на проведення судових експертиз тощо. Всі ці оплати послуг відносяться до складу витрат у податковому обліку і впливають на сплату податків у періодах їх понесення (зменшують оподатковуваний прибуток і податкові зобов'язання з ПДВ).

Констатація фактів порушень законодавства, що ґрунтується лише на сумнівах та припущеннях (щодо нікчемності укладених договорів), є неприпустимою при складанні офіційного документу органу державної податкової служби (акту перевірки) та є порушенням п. 6 Порядку оформлення результатів документальних перевірок [18], згідно з яким факти виявлених порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, викладаються в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та в повній мірі, із посиланням на первинні або інші документи, які зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів.

При проведенні перевірок контролюючий орган зобов'язаний перевіряти результати відображення у податковому обліку всіх операцій, на підставі яких формуються дані декларацій не тільки про витрати і податковий кредит, а й про доходи і податкові зобов'язання: аналізувати подальше використання отриманих товарів у господарській діяльності, використовуючи при цьому методи документальної перевірки і інвентаризації. Аналіз актів перевірок показав, що навіть де це було конче потрібно, інвентаризація під час перевірки не проводилась. Наприклад, коли товари та послуги отримувалися для використання у власних потребах для подальшої організації господарської діяльності.

Відповідно до частини 1 статті 55 Господарського кодексу України [4], суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Згідно з частиною 2 статті 55 Господарського кодексу України [4], суб'єктами господарювання є, зокрема, господарські організації — юридичні особи, створені відповідно до ЦК України, державні, спільні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку.

У статті 61 Конституції України [1] йдеться про індивідуальний характер відповідальності, тобто відповідати має саме той, хто припустився порушення. У разі встановлення порушень податкового законодавства контрагентом платника податків — постачальником за договором, за зобов'язаннями по сплаті податку до бюджету, негативні наслідки (відповідальність) настають лише для нього.

Кримінальний кодекс України [2, ст.212] передбачає кримінальну відповідальність тільки за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, уведених у встановленому законом порядку, тому за такими операціями необхідним є доведення умислу (навмисні дії чи дії у межах законодавства), а це вже не відноситься до компетенції ревізорів-інспекторів, а є прерогативою суду, так як умисел та спрямованість договорів поставки на порушення публічного порядку підтверджується виключно обвинувальним вироком.

Одним із розповсюджених способів ухиляння від сплати податків є викривлення обліку. Доведення того, умисно це було скоєно чи ні, належить до компетенції правоохоронних органів. Прикладом може бути відображення тільки частини доходів в обліку; невідображення доходів, одержаних готівкою; відображення витрат на особисті потреби як витрат підприємства; “безфактурний продаж”, і навпаки, тощо.

Видається, що для стимулювання масового виходу господарської діяльності з тіні, очевидним є суттєве зниження податків. Відомо, що при відмиванні грошей зазвичай втрачається не менш як 10% загальної суми угоди. Але очевидним є те, що в Україні просто нереально знизити податки хоча б до 15—20% ВВП (з метою приблизного вирівнювання легального і тіншового відсотків вилучення доходів з урахуванням чинника ризику). Якщо це зробити, то поки тіншовий капітал вийде з тіні, держава опиниться в глибокій фінансовій кризі [17, с. 93—105].

Отже, акцентуючи увагу на макроекономічних аспектах ухиляння від сплати податків, зазначимо, що наслідком цього явища в усіх його виявах є неповоротні фіскальні втрати. Постійне недоодержання бюджетом доходів стає на заваді виконанню програм економічного та соціального розвитку держави, спотворюючи цим нормальний перебіг відтворювальних процесів у економіці, а підірвані можливості зростання реального валового внутрішнього продукту послаблюють позиції країни і на світовому ринку. Саме тому проблема боротьби з податковою злочинністю завжди була й залишиться актуальною.

Для виходу економіки з тіні і, як результат, повернення значних фінансових ресурсів на інвестування потреб вітчизняного виробництва, поповнення бюджетних доходів необхідно, щоб реформи державного управління, скорочення обсягу державного втручання в економіку, удосконалення бюджетного процесу, системи оподаткування та податкового контролю, банківської системи, контролю за державними

видатками, соціального захисту громадян від декларування перейшли в практичне русло.

Як свідчать результати дослідження, першочерговими заходами впливу на поведінку суб'єктів господарських відносин у контексті розв'язання цієї проблеми можна вважати:

- ухвалення законодавства, яке б унеможливило неоднозначне тлумачення норм, чітко визначало понятійний апарат, притаманний схемам ухиляння від сплати податків;
- збільшення розмірів фінансових санкцій, а також посилення кримінальної відповідальності за навмисне приховування податкових зобов'язань та несплату податків.

При цьому такі заходи треба здійснювати в комплексі з реалізацією антикорупційної державної політики, адже саме відсутність упевненості в безкарності протиправних дій змусить платника податків наперед думати про невідворотність покарання за них.

Не менш важливим способом запобігання негативним наслідкам ухиляння від оподаткування є виховання фіскальної свідомості та податкової культури членів суспільства ще з дитячого віку. Лише з усвідомленням усієї соціально-економічної значущості вкладу кожного до централізованих грошових фондів і неприйнятності порушень податкового законодавства з погляду моралі, власні податкові зобов'язання сприйматимуться суб'єктом господарювання як один з обов'язків перед державою. А найкращим стимулом правильності вибору стратегії легальної фінансово-господарської діяльності для кожного члена суспільства слугуватиме прозора економічна політика держави, де оновлена податкова система покликана виконувати провідну роль.

Список використаної літератури

1. Конституція України: 28.06.96 р. № 254к/96ВР.
2. Кримінальний кодекс України: від 04.05.01 р. № 2341-III.
3. Цивільний кодекс України: від 16.01.03 р. № 435-IV.
4. Господарський кодекс України: від 16.01.03 р. № 436-IV.
5. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
6. Міжнародне оподаткування: навч. посіб. / за ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпа. — К.: ЦНЛ, 2003. — 550 с.
7. *Іващук І.О.* Податкова система: навч. посіб. / І.О. Іващук. — Тернопіль: ТАНГ: Екон. думка, 2004.
8. *Онисько С.М.* Податкова система: підруч. / С.М. Онисько, І.М. Тофан, О.В. Грицина. — 3-є вид., випр. і доп. — Львів: Магнолія Плюс, 2005. — 336 с.
9. *Сутырин С.Ф.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: учеб. пособие / С.Ф. Сутырин, А.И. Погорлецкий. — СПб.: Полиус, 1998.

10. *Мельник Д.Ю.* Налоговый менеджмент / Д. Ю. Мельник. — М.: Финансы и статистика, 1999.
11. *Скворцов Н.Н.* Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: практ. рук. в 10 кн. / Н.Н. Скворцов; под ред. В.П. Давыдовой. — К.: Вища шк., 2002. — Кн. 1.: От стагнации к стабилизации. — 222 с.
12. *Сутирін С.* Податок та податкове планування у світовій економіці / С. Сутирін, О. Погорлицький // Податкове планування. — 2000. — № 3.
13. *Шумпетер Й.А.* Теория экономического развития / Й.А. Шумпетер. — М.: Прогресс, 1982.
14. *Масгрейв Р.А.* Государственные финансы: теория и практика: пер. с 5-го англ. изд. [1989] / Р.А. Масгрейв, П.Б. Масгрейв. — М.: Бизнес Атлас, 2009. — 716 с.
15. Проект “Модернізація державної податкової служби України — 1”. — [Електронний ресурс] Сайт Державної податкової служби України. — Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.
16. Альтернативні сценарії української економіки у 1998 та 1999 роках / Гарвардський інститут міжнародного розвитку. — К., 1998.
17. *Савченко Л.А.* Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: моногр / Л.А. Савченко, Л.М. Касьяненко. — Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2005. — 228 с.
18. Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затверджений наказом ДПА України від 21.12.2010 року № 984.

Резюме

В статье, с учётом практики проведения судебно-экономических экспертиз, рассмотрены основы уменьшения поступлений в бюджет налогов двумя способами: легальным, с использованием несовершенства законодательства, и нелегальным — когда законодательство нарушается плательщиком налогов, а также влияние этих факторов на формирование налоговой политики субъектами хозяйствования с использованием законных рычагов для минимизации налоговых платежей и перераспределение валового внутреннего продукта. Для разграничения уклонения от уплаты налогов и ухода от налогообложения главным критерием необходимо считать мотивы организации деятельности плательщика налогов (умышленные деяния или же действия в пределах законодательных норм).

Summary

In the article, taking into account the practice of economical forensic expertise, was considered two ways of decreasing of amount of contributions to the state budget: a lawful way, with using the imperfections of legislation, and a unlawful way — the violation of tax legislation by the taxpayer. The subject of this article also is a influence of this two ways on taxpayer's policy of using the methods of tax optimization and allocation of gross domestic product. The main criteria for distinction the tax evasion and the tax optimization is the motives in organization of the economic activity of a taxpayer (intended unlawful actions or actions, according to the provisions of legislation).