

Харчук Олександр Олександрович

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства

Київського університету права Національної академії наук України

Коритнік Сергій Анатолійович

студент

Київського університету права Національної академії наук України

Харчук Александр Александрович

кандидат юридических наук,

доцент кафедры международного права и сравнительного правоведения

Киевского университета права Национальной академии наук Украины

Корытник Сергей Анатольевич

Студент

Киевского университета права Национальной академии наук Украины

Kharchuk A.

PhD, Associate Professor of International Law and Comparative Law

Kiev University of Law NASU

Korytnik S.

student

Kyiv University of Law NASU

**ОСНОВНИ СПОСОБИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ,
ЗБОРІВ ТА ІНШИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ
ОСНОВНЫЕ СПОСОБЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ,
СБОРОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ
THE MAIN METHODS OF TAX EVASION, FEES
AND OTHER MANDATORY PAYMENTS**

Анотація. Дослідження способів ухилення від сплати податків, визначенні основних причин, що сприяють посиленню та зростанню тіньового сектора економіки країни й пошуку ефективних заходів вирішення даної проблеми.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, організована злочинність, тіньова економіка, мінімізація податків.

Аннотация. Исследования способов уклонения от уплаты налогов, определении основных причин, способствующих усилению и росту теневого сектора экономики страны и поиска эффективных мер для решения данной проблемы.

Ключевые слова: уклонения от уплаты налогов, организованная преступность, теневая экономика, минимизация налогов.

Summary. Research methods of tax evasion, identifying the main causes that contribute to the strengthening and growth of the shadow economy and to find effective measures to solve this problem.

Key words: tax evasion, organized crime, shadow economy, tax minimization.

В науковій літературі визначено, що спосіб злочину, як елемент криміналістичної характеристики, являє собою систему дій суб'єкта, об'єднану єдністю задуму та мети (конкретного бажаного результату).

Керівники та засновники комерційних структур використовують багато способів ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів. Інколи при створенні підприємства в статутних документах

зазначають такі види діяльності, як вирощування і реалізація сільськогосподарської продукції, ремонтно-будівельні й інші роботи з благоустрою та ін. Проте, фактично, вказана фінансово-господарська діяльність не здійснюється, а підприємство використовують для ухилення від сплати податків.

Складність у розрахунках сум податкових зобов'язань викликана досить частими змінами податкового законодавства, які нерідко є суперечливими та недосконалыми. Прийняття Податкового кодексу України певною мірою дозволило вдосконалити податкове законодавство та заповнити прогалини в ньому. Проте за весь період існування Податкового кодексу в нього було внесено стільки змін і доповнень, що в загальній сукупності породило тотальну безсистемність, неоднозначність тлумачення його норм і створило значні перешкоди в практичній діяльності як для суб'єктів господарювання, так і для органів контролю. Постійні зміни та доповнення в податковому законодавстві України свідчать про відсутність належної теоретичної бази й сучасної наукової методології пізнання соціальної сутності податкових відносин і формування їх системи, суб'єктами якої повинні виступати як держава через свої органи, так і особи — фізичні та юридичні. Крім того, недостатній рівень підготовленості значної частини працівників державних податкових органів та органів внутрішніх справ не дозволяє вести активну боротьбу зі зловживаннями у сфері оподаткування [2]. З початком економічних перетворень в Україні з'явилася гостра потреба у виявленні та розкритті злочинів, які пов'язані з ухиленням від сплати податків. Ухилення від сплати податків є невід'ємною складовою тінізації економіки, діяльності конвертаційних центрів і злочинних угруповань. Такий процес починається з ухилення від сплати податків у сфері легального підприємництва, а завершується переходом у тінь.

Обсяги тіньової економіки в Україні, за деякими експертними оцінками, перевищують більшу частину внутрішнього валового продукту. Розширення сфери тіньової економіки становить реальну загрозу національній безпеці держави. Сьогодні існує нагальна необхідність у кардинальних змінах податкової та економічної політики, удосконаленні законодавства. До основних сегментів тіньової економіки і механізму отримання тіньових прибутків можна віднести: корупцію; приховування реальних прибутків громадян, а також прибутків підприємств від оподаткування (ухилення від сплати податків); незаконна приватизація державної власності; нелегальний експорт капіталів; нелегалні валютні та зовнішньоекономічні операції (контрабанда); отримання тіньових прибутків унаслідок вилучення з обороту різниці між офіцій-

ними й реальними цінами на товари і послуги; дрібні розкрадання на державних, акціонерних і колективних підприємствах; випуск і реалізація невраховуваної продукції та надання невраховуваних послуг; кримінальні злочини; фінансове шахрайство.

Основними причинами, що сприяють посиленню і зростанню тіньового сектора економіки на сучасному етапі, є: податковий тиск, який не витримують у сьогоднішніх економічних умовах більшість фізичних і юридичних осіб, що діють у межах законодавчого поля України; правова незахищеність суб'єктів економічної діяльності від зловживань, утисків, протидії з боку чиновників державного апарату на всіх його рівнях; незахищеність громадян і підприємств від зазіхань злочинних формувань; відсутність стабільного і збалансованого законодавства, яке б регламентувало економічну діяльність; законодавчу неврегульованість багатьох сторін діяльності комерційних банків; відсутність інвестиційної альтернативи тіньовим капіталом; міждержавну інтеграцію тіньового сектору і суб'єктів тіньової економічної діяльності; тотальну криміналізацію підприємницьких структур тощо. Загалом, відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України, якою встановлюється покарання в виді штрафу, позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю [3].

Разом з тим, до найбільш поширених способів ухилення цього злочину належать: неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування та заниження об'єкта оподаткування. Приховування об'єкта оподаткування, який визначається залежно від виду обов'язкового платежу, що стягується з юридичних та (або) фізичних осіб, характеризується тим, що прибуток або інший об'єкт оподаткування у платника податків і зборів фактично існує, проте він не декларується, не згадується у документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків або інших обов'язкових платежів, які подаються до податкових чи інших контролюючих органів, а тому ніякі податки на такі об'єкти не нараховуються і не сплачуються. Заниження об'єкта оподаткування означає часткове ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Заниження прибутку як об'єкта оподаткування може досягатись за рахунок незаконного завищення валових витрат, у т.ч. шляхом укладання псевдоугод з фіктивними підприємствами. Останнім часом, у практичній діяльності працівників Фіскальної служби України, для викриття схем і способів ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів використовуються категорії поділу підприємств на «податкові

ями», транзитери та вигодонабувачі. На нашу думку, найбільш руйнівними для бюджету є так звані «податкові ями» (безактивні фірми), на які порушники законодавства штучно переносять податкові зобов'язання. Податковими ямами є підприємства, що здійснюють безтоварні угоди, і, як наслідок, оформляють документи на поставку неіснуючого товару або надання послуг. Підприємства цього типу зазвичай не подають податкової звітності для того, щоб уникнути можливості проведення податкових звірень. Такі підприємства існують протягом короткого періоду часу.

З податковими ямами правоохоронним органам боротися дуже складно, оскільки відстежити їх можна лише за ланцюгом від вигодонабувачів і транзитерів, а до того часу ці підприємства вже припиняють свою діяльність. Наступною групою ризику є підприємства транзитери. Основним завданням транзитерів є «відбілювання» операцій для вигодонабувачів. Підприємства транзитери, як правило, не мають найманих працівників, займаються багатьма видами діяльності та не отримують реального прибутку, всі доходи покривають затрати, тобто здійснюють мінімізацію податків. На відміну від податкових ям, транзитери декларують свої податкові зобов'язання. Відстежити перших двох учасників податковим органам здебільшого складно. Навіть якщо вдається відстежити ці підприємства та їх посадових осіб усе, що можна їм інкримінувати це статтю 205 «Фіктивне підприємництво» Кримінального кодексу України, що має максимальну санкцію штраф. Оскільки самої поставки товару в цієї компанії не було, то додатково нарахувати будь-які зобов'язання податкові органи не можуть. Вигодонабувачі — це реальний сектор економіки, діючі підприємства, що користуються послугами мінімізаторів для зниження власних податкових зобов'язань.

Чим серйозніше підприємство вигодонабувач, тим складніша схема роботи транзитерів, послугами яких він користується. Саме до них податкові органи виявляють найбільший інтерес. Розслідування таких справ йде за ланцюгом контрагентів — від вигодонабувачів до податкових ям. Досить поширеною є ситуація, коли підприємства, які не задіяні в такій схемі, все одно перевіряються податковими органами у вигляді вигодонабувачів або транзитерів. Доцільно зазначити, що можливості ухилення для різних податків є різними, залежно від механізму визначення платників, ставок і об'єктів оподаткування по тих чи інших податках.

Залежність тут така: 1) при визначенні суб'єкта оподаткування менша зацікавленість в ухиленні виникає в тому випадку, якщо платник податку і носій податкового тягара цього податку не збігаються (класичний приклад — непрямі податки); 2) при визначенні ставок оподаткування — складніше ухилитися від

сплати податків, ставки по яких визначені у твердих сумах, а не у відсотках до вартісного обсягу; серед процентних ставок лідером щодо ухилення є податки з диференційованими ставками по різних групах товарів чи платників або прогресивні залежно від обсягу доходу, водночас універсальні ставки зменшують можливість для ухилення; 3) щодо об'єкта оподаткування — при визначенні останнього у кількісних показниках (у фізичному вимірі) ухилитися від оподаткування досить важко. Якщо ж об'єкт визначається у вартісному вимірі, то чим складнішим є механізм підрахунку, тим легше ухилитись від цього податку.

Так, якщо розглядати діючу систему в Україні, найважче ухилитись від сплати прямих реальних податків, об'єктом оподаткування яких виступає земля, рухоме або нерухоме майно, які приховати неможливо (наприклад, в Україні це — податок на землю, фіксований сільськогосподарський податок, податок з власників транспортних засобів). Наступну групу становлять непрямі податки. І хоча серед західних економістів ці податки вважаються малопритатними для ухилення, винахідливі українські підприємці, розглядаючи суми непрямих податків як власні доходи, а не як надбавку держави до ціни відповідних товарів, винайшли досить багато методів зменшення відрахувань до бюджету по цих податках. У першу чергу це стосується податку на додану вартість, оскільки його ставки визначені у відсотках до вартісного обсягу. Це дає можливість за допомогою заниження обсягів реалізації або завищення обсягів купівлі зменшувати надходження до бюджету.

Щодо таких непрямих податків, об'єкти оподаткування за якими визначені у кількісному (фізичному) вимірі, а ставки — у твердих сумах, вони є диференційованими по групах товарів (наприклад, мито з підакцизних товарів та акцизний збір з більшості товарних позицій). Шляхом для ухилення є або видання одного товару під виглядом іншого (якщо ставки по них суттєво відрізняються), або приховування від легального обороту цих товарів (контрабанда, готівкові розрахунки тощо), що створює додаткові труднощі для ухилення [4]. Слід зазначити, що існують способи, за яких досягається законне зменшення податків, зборів та інших обов'язкових платежів. У даному випадку йдеться не про ухилення від сплати податків, а про таку організацію роботи, при якій знижується необґрунтована переплата податків і не нараховується пеня чи штраф, тобто платник податків використовує дозволені або незаборонені законодавством способи зменшення податкових платежів.

Таким чином, дії платника не мають складу податкового злочину або правопорушення, а, отже, не тягнуть за собою несприятливих наслідків. Для

зменшення масштабів ухилення від сплати податків доцільно вдосконалити податкове законодавство; підвищити рівень податкової культури та податкової дисципліни; ефективно використовувати податкові надходження. На практиці потрібно не збільшувати кількість перевірок і розміри штрафів, а вдосконалювати демократичні інститути, активізувати боротьбу з корупцією і організованою злочинністю. На законодавчому рівні необхідно посилити відповідальність за

ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, шляхом внесення змін до Кримінального кодексу України, щодо обмеження волі особам, які вчинили злочин у даній сфері. Ще одним із шляхів мінімізації цієї проблеми являється виховання у платників патріотичних почуттів щодо обов'язку утримувати державу завдяки сплати ними податків у обмін на суспільні блага.

Література

1. Якимчук Ю.Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання [Електронний ресурс] / Ю.Ю. Якимчук // Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання: Сучасні тенденції державних фінансів. — 2013. — Режим доступу: <http://libfor.com/index.php?do=cat&category=stfi n2013>.
2. Сидоренко Т.О. Сутність та ухилення від сплати податків / Т.О. Сидоренко // Гроші, фінанси і кредит. — 2010. — № 6. — С. 48–52.
3. Кримінальний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та доповненнями станом на 21 черв. 2012 р. (офіц. текст). — К.: Паливода А.В., 2012. — 216 с.
4. Крамаренко О.А. Способи ухилення від сплати податків в Україні / О.А. Крамаренко // Наук. записки Нац. ун-ту «Острозька академія» — 2013. — № 23. — С. 165–168.