

КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС



*Генадій Лісовий,
здобувач Харківського національного
університету внутрішніх справ*

УДК 336.225

Система загроз податковій безпеці: постановка проблеми

Вироблення ефективної моделі оперативно-розшукового забезпечення податкової безпеки вимагає виокремлення системи загроз та ризиків останній. Безумовно, що у сучасних умовах економічного розвитку їх спектр є доволі широким і не може бути охоплений у межах одного дослідження. Саме тому, існує необхідність їх комплексної характеристики. Більше того, виокремлення конкретних загроз податковій безпеці є необхідною передумовою для вироблення певних рекомендацій та вироблення конкретних дій для ефективного управління податковою безпекою.

Проблематиці вироблення ефективних моделей управління податковими ризиками присвятили свої наукові дослідження В. А. Андрушко, Ю. В. Антонова, В. П. Вишневський, О. Ю. Лащенко, І. О. Лужна, П. В. Мельник, В. М. Опарін, В. А. Онищенко, А. М. Соколовська, І. О. Селівестрова, В. В. Томашевська та інші науковці. Водночас, значна кількість питань залишається невирішеною, зокрема систематизація загроз та ризиків податковій безпеці.

Метою статті є систематизація загроз та ризиків податковій безпеці.

У своїх працях З. Варналій визначає загрози як конкретні і безпосередні форми небезпеки та сукупність негативних чинників та умов [1]. В. Сенгачовим було запропоновано розглядати загрози як один із багатьох деструктивних чинників безпеки, який має низку негативних проявів, а саме небезпеку, кризові явища, деструктивні та деформаційні процеси тощо [2, 110].

Перш за все необхідно звернути увагу на систему джерел загроз податковій безпеці, оскільки вини є більш загальною категорією. Так, окремі науковці, провівши ґрунтовний аналіз відносять до них:

- характер економічного розвитку, який включає ступінь добробуту суспільства та рівень інфляції;
- стан державних фінансів, зокрема: розмір дефіциту бюджету, рівень державного боргу та податкового навантаження;
- інституційне середовище: тіньова економіка, мораль і культура платників податків, ефективність подат-

кових органів, якість і стабільність законодавства [3].

Продовжуючи необхідно відзначити, що податкові ризики, як правило, аналізуються вченими як складова частина економічних ризиків загалом. Одним із різновидів економічного ризику є податковий ризик, який має всі характеристики загальноекономічних ризиків: конфліктність, всеохоплюваність, імовірність, невизначеність та альтернативність. Податковий ризик, як і економічний ризик, доцільно визначати як вартісний вимір результатів діяльності людського капіталу в умовах невизначеності та недосконалості інформаційного забезпечення [4]. На відмінну від інших категорій податкового ризику є нормативно визначеною, зокрема у відповідності до чинного наказу Державної податкової адміністрації України «Про затвердження методичних рекомендацій по моніторингу податкових ризиків» податковий ризик – це вірогідна можливість порушення податкового законодавства, у результаті якого можливі втрати бюджету. Видається, що запропоноване визначення податкового ризику є занадто вузьким та не охоплює усіх елементів останнього.

Детальне опрацювання цього нормативно-правового акту, а також інших нормативних документів фіскальних органів дозволяє виокремити такі види податкових ризиків:

- зменшення податкових зобов'язань;
- збільшення податкової заборгованості;
- податкове навантаження з податку на прибуток становить менш ніж 3%;
- наявність нульового або від'ємного значення в нарахуванні податку на прибуток;
- заявлено бюджетне відшкодування щодо ПДВ;
- за чисельності працюючих до п'яти осіб відношення позитивного сальдо між сумою податкового зобов'язання й сумою податкового кредиту щодо ПДВ до обсягів операцій,

які оподатковуються за ставкою 20%, податкове навантаження з ПДВ становить менш як 5%;

- розмір податкового зобов'язання дорівнює розмірові податкового кредиту за місяць та обсяг поставок за цей місяць більший від відповідної суми окремо по кожній області;

- виявлення недостовірності даних, які містяться в податковій декларації;

- у випадку, коли підприємство підлягає реорганізації або ліквідації;

- платник податку подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державної податкової служби під час проведення виїздної планової чи позапланової перевірки, в якій вимагає повного або часткового скасування результатів відповідної перевірки;

- щодо платника податків (його посадової особи) в порядку, встановленому законом, податковою міліцією заведено оперативно-розшукову справу;

- якщо стосовно посадових або службових осіб нижчого органу державної податкової служби, які здійснювали перевірку, почато службове розслідування або порушено кримінальну справу;

- при виникненні потреби в перевірці відомостей, отриманих від особи, що має правові відношення із платником податків;

- кількість найманих працівників;

- подання уточненої декларації;
- відношення розміру амортизаційних відрахувань до розміру скоригованого валового доходу;

- за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про порушення податкового законодавства;

- наявність арифметичних або методологічних помилок у податковій звітності;

- неподання або несвоєчасне подання платником податкової звітності;

– неподання або несвоєчасне подання платіжних документів на сплату податків і платежів;

– наявність збитків чи незначних прибутків протягом кількох періодів при значних розмірах майна й потенційно прибуткових видах діяльності, за одночасного здійснення благодійної діяльності;

– різкі коливання розміру податкових платежів у різних податкових періодах за приблизно однакового обсягу реалізації;

– значне збільшення споживання матеріальних ресурсів при зменшенні або незначному збільшенні обсягів продукції, що відображені у звітності;

– платники податків, щодо яких є документи й інформація, що ставлять під сумнів походження їх коштів або свідчать про наявність порушень чинного законодавства;

– підприємства, які довго не перевірялися;

– надання або отримання значних позичок, кредитів при невеликих (нульових) прибутках чи збитках;

– середньомісячна заробітна плата найманих працівників при чисельності не менше 5 осіб, нижча від прожиткового мінімуму;

– відсутність касового обороту для торговельних підприємств і підприємств сфери послуг;

– наявність кількох приватних підприємств серед найманих працівників організації;

– одночасна перевірка організації, у яких одна й та сама фізична особа є засновником, директором, приватним підприємцем, за наявності інших критеріїв ризику;

– отримання значної благодійної або безповоротної допомоги (якщо підприємство не належить до розряду громадських, неприбуткових);

– часта зміна (два й більше випадків протягом року) посадових осіб підприємства (директора й головного бухгалтера).

Можна підтримати позицію вчених, які відзначають, що податковий ризик з погляду держави в особі її

уповноважених органів – це ймовірність (загроза) недоотримати податки в бюджет через використання платниками податків методів мінімізації (оптимізації) оподаткування, можливих через ті чи інші недоліки в податковому законодавстві. Податковий ризик з погляду платника податків – це ймовірність (загроза) донарахувати йому податки (збори), пеню й штрафи в ході податкової перевірки через розбіжності, що виникли між даними платника податків і податківців, у трактуванні податкового законодавства, яка може спричинити зростання податкового тягаря для господарюючого суб'єкта [5].

Аналізуючи моделі формування податкової безпеки С. С. Голіков розмежовує категорії ризику та загрози податкової безпеки. Відповідно до ризиків податкової безпеки автор відносить:

для держави: неможливість отримати запланований обсяг податкових надходжень; неможливість виконання своїх функцій; збільшення дефіциту бюджету внаслідок недоотримання податкових платежів; збільшення податкових правопорушень та зловживань.

для платників податків: посилення податкового тиску, складність сплати податків, штрафні санкції за несвоєчасну сплату податків через заплутаність податкової системи; припинення господарської діяльності.

Продовжуючи, у якості загроз податковій безпеці автор виокремлює:

для держави: ухилення від сплати податків, неефективне використання стягнутих податків, збільшення витрат на апарат, відсутність податкової культури, постійні зміни до законодавства.

для платників податків: надмірний нагляд контролюючих органів, несправедливий розмір податкового навантаження серед суб'єктів господарювання різних рівнів, зростання тіньової економіки, перетік капіталу за кордон [6].

Вважаємо, що такий підхід є методологічно виправданим і підтверджується напрацюваннями інших дослідників, які відзначають, що під податковими ризиками варто розуміти ймовірність виникнення негативних наслідків для податкової системи через неефективність її побудови і функціонування, дії існуючих загроз та впливу на неї зовнішніх і внутрішніх чинників. Отже, загрози є передумовою виникнення ризиків. Відмінністю між ними є те, що ризики є ймовірними і їх можна виміряти кількісно за умови їх настання, тоді як загрози є фактично сформованими небезпеками, які під впливом чинників спонукають до настання зазначених ризику. Їх взаємообумовленість спричиняє до виникнення фінансових втрат як для суб'єктів господарювання, так і держави, зокрема, внаслідок неефективності їх податкової політики [7].

Аналізуючи вказану проблематику вчені виділяють фактори деформації податкової складової фінансової безпеки держави: непродумана на довгострокову перспективу та така, що не відповідає інтересам переважної більшості населення, податкова політика; високий рівень оподаткування суб'єктів господарювання, який заважає зростанню підприємницької активності (особливо у сфері інноваційного виробництва); корупційність податкової сфери держави; ухилення від сплати податків значної частини економічних агентів; розширення масштабів та видів тіньової економіки, прихованої від оподаткування; недостатньо ефективна робота правоохоронних органів щодо запобігання податковим злочинам та правопорушенням; наявність суперечностей у законодавстві щодо регулювання податкових відносин [8].

Зважаючи на наявність широкого спектру наукових підходів щодо розуміння сутності податкової безпеки, а особливо системи загроз і ризиків, які виникають під час її забезпечення, вважаємо за необхідне зробити спробу їх систематизації на відповід-

ні блоки, що дозволить чітко виокремити, які з них можуть бути безпосереднім об'єктом оперативно-розшукового впливу. Так, на нашу думку, у системі загроз та ризиків податковій безпеці можна виокремити економічний блок, до складу якого слушно віднести: негативні наслідки світової економічної кризи, нерозвиненість окремих форм економічних відносин, зокрема інститутів кредитування бізнесу, фондового ринку тощо, нестабільність національної валюти, що унеможлиблює розроблення оптимальної стратегії економічного розвитку, як на рівні держави так, і на рівні окремих суб'єктів господарської діяльності, нерозвиненість банківської системи, високі ризики реалізації інвестиційних проєктів тощо.

Поряд із системою економічних загроз, необхідно виокремити і систему правових загроз і ризиків, які мають не менш важливе значення:

- нестабільність правової системи України та транзитивний стан вітчизняного законодавства;

- складність та суперечливість законодавства, що регулює економічні відносини, особливо у сфері збирання та сплати податків;

- системні прогалини у законодавстві, які забезпечують можливість легальної оптимізації податкового навантаження та оптимізації податків з боку суб'єктів господарської діяльності;

- відсутність нормативного механізму реалізації окремих законодавчих положень та новацій у сфері податкового адміністрування.

Також, на нашу думку, можна виокремити систему організаційно-управлінських загроз податковій безпеці:

- несистемне реформування системи суб'єктів збирання і адміністрування податків, зокрема нечітка визначеність їх компетенцій та правового статусу, особливо у частині протидії господарським злочинам;

- прийняття на рівні центральних органів виконавчої влади органі-

заційно-управлінських рішень, які дезорганізують адміністрування податків, зокрема наявність різних реєстрів повернення податку на додану вартість;

– здійснення податкового адміністрування у окремих сферах економіки у «ручному режимі»;

– бюрократизація збирання та адміністрування податків.

Поряд із цим, необхідно виокремити інституційно-культурологічну систему загроз та ризиків податковій безпеці: низький рівень економічної та правової культури платників податків; недовіра суб'єктів господарської діяльності державним інституціям; незахищеність інституту права власності; здійснення на рівні свідомості протиставлення інтересів бізнесу і держави і, як наслідок, постійна конфронтація між ними.

Продовжуючи необхідно звернути особливу увагу на систему кримінальних загроз та ризиків. На нашу думку, кримінальні ризики податкової безпеці – це система суспільних явищ та процесів, які у своєму комплексі утворюють або сприяють реалізації злочинних технологій у сфері оподаткування. До таких загроз на нашу думку, можна віднести:

а) безпосередні кримінальні загрози:

– злочини у сфері оподаткування;

– злочини, які є структурними елементами кримінальних технологій у сфері оподаткування;

б) інфраструктурні кримінальні загрози:

– кримінальний лобізм;

– легальні економічні інституції, які є невід'ємною складовою податкової злочинності;

– суб'єкти забезпечення реалізації кримінальних стратегій суб'єктів господарської діяльності;

– кримінальні ринки.

Підсумовуючи викладене, необхідно зауважити, що у дослідженні проблем загроз податковій безпеці, науковці використовують різний понятійно-категоріальний апарат, зокрема «загрози» та «ризик». У контексті оперативного-розшукового забезпечення податкової безпеки, найбільшу увагу становлять кримінальні загрози податковій безпеці, серед яких необхідно виокремити два блоки: безпосередні кримінальні загрози та інфраструктурні кримінальні загрози.

Список використаних джерел

1. Варналій З. С. Економічна безпека: [навч. посіб.] / З. С. Варналій // Знання. – 2009. – 647 с.
2. Сенгачов В. К. Економічна безпека Росії: загальний курс / В. К. Сенгачов. – К.: Дело, 2005. – 896 с.
3. Голіков С. С. Загрози податковій безпеці України / С. С. Голіков // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип.16. – С. 126-130.
4. Євтушенко Н. О. Податкові ризики та система керування ними / Н. О. Євтушенко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: Менеджмент інновацій. – 2016. – Випуск. 6. – С. 68-77.
5. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление [Электронный ресурс] / М. Р. Пинская. – Режим доступа: <http://organictheory.ru/taxplanning/taxrisk/>. – Загл. с экрана.
6. Голіков С. С. Сутність податкової безпеки / С. С. Голіков // Економіка та держава. – 2015. – № 9. – С. 129-132.
7. Виклюк М. І. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик / М. І. Виклюк, В. В. Гресик // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5. – С. 242-246

8. *Ищенко В. В.* Податкова складова фінансової безпеки держави / В. В. Ищенко // Наукові праці НДФІ. – 2011. – №4. – С.149-156.

Лісовий Г. О. Система загроз податковій безпеці: постановка проблеми

У статті проаналізовано наукові підходи щодо визначення системи загроз податковій безпеці. Охарактеризовано систему загроз податковій безпеці крізь призму діяльності держави та конкретного суб'єкта господарської діяльності. Виокремлено кримінальні загрози податковій безпеці, які класифіковано на власне кримінальні загрози та інфраструктурні кримінальні загрози.

Ключові слова: податкова безпека, загрози податковій безпеці, податкові ризики, кримінальні загрози.

Лисовой Г. А. Система угроз налоговой безопасности: постановка проблемы

В статье проанализированы научные подходы к определению системы угроз налоговой безопасности. Охарактеризованы систему угроз налоговой безопасности через призму деятельности государства и конкретного субъекта хозяйственной деятельности. Выделены уголовные угрозы налоговой безопасности, которые классифицированы на собственное уголовные угрозы и инфраструктурные уголовные угрозы.

Ключевые слова: налоговая безопасность, угрозы налоговой безопасности, налоговые риски, криминальные угрозы.

Lisovyi G. Threat system of tax security: problem statement

The article analyzes the scientific approaches to the definition of threats to the security tax. It describes the system of tax security threats through the prism of the state and a particular business entity. Criminal tax threats are classified in criminal threats and environmental threats.

Key words: tax security, threats to security tax, tax risks, criminal threats.