

І. Я. Олендеркандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

КЛАСИФІКАЦІЯ СПОСОБІВ УХИЛЕННЯ ПЛАТНИКАМИ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА НАПРЯМІВ І СПОСОБІВ ПРИПИНЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Статтю присвячено висвітленню наслідків ухилення від оподаткування як негативних змін в економічній, соціальній та інших сферах суспільного життя. Акцентовано увагу на ухиленні від оподаткування як на причині надходження коштів до бюджету в неповному обсязі. Автор окреслює перелік ознак ухилення від сплати податків, на основі яких їх можливо виділити в окремі способи ухилення від сплати податків. У статті здійснено класифікацію способів ухилення платниками від оподаткування та напрямів і способів припинення ухилення від сплати податків. У статті автором також встановлено, що до найбільш розповсюджених способів ухилення від сплати податків належать такі: перекручування результатів господарчо-фінансової діяльності в документах і реєстрах бухгалтерського обліку з метою відходу від оподаткування; порушення порядку обліку економічних показників, котре пов'язане з обліком різних операцій на балансових рахунках і можливих рахункових помилках; необґрунтоване використання податкових пільг і преференцій; подання в податкові органи документів, на підставі яких платникові податків надаються різні пільги, фактичного права, на які він не має; залучення в систему взаєморозрахунків «фіктивних» або афілійованих контрагентів. Автор дійшов висновку про належність до напрямів, способів припинення ухилення від сплати податків, котрі охоплюють і реалізують систему цілей удосконалення як правотворчості, так і правозастосування таких напрямів: удосконалення і спрощення податкового законодавства; профілактика податкових правопорушень і формування високого рівня податкової культури; жорсткість санкцій за порушення податкового законодавства, реалізація принципу невідворотності відповідальності за порушення законодавства про податки і збори; зниження сукупного податкового тягаря. У дослідженні наголошено на необхідності зробити більш прозорою систему розподілу податкових платежів та вдосконалити систему відповідальності за порушення законодавства про податки і збори, а також на необхідності забезпечення стабільності тенденції до зниження податкового тиску.

Ключові слова: подвійне оподаткування, ухилення від оподаткування, податкові відносини, способи ухилення від оподаткування, напрями ухилення від оподаткування.

Постановка проблеми. Ухилення від оподаткування є явищем, яке призводить до негативних змін в економічній, соціальній та інших сферах суспільного життя. Такі дії платників є причиною надходження коштів до бюджету в неповному обсязі й характеризуються ознаками, на основі яких їх можна виділити в окремі способи ухилення від сплати податків. Проведення класифікації способів ухилення платниками від оподаткування може виявити найбільш загальні закономірності дій платників щодо ухилення від сплати податків. Здійснення класифікації напрямів і способів ухилення від сплати податків спрямоване на подолання негативних наслідків, котрі настають унаслідок ухилення

платниками від сплати податків, і може сприяти значному теоретичному упорядкуванню досліджуваних відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним підґрунтям для цієї статті стали праці вітчизняних та іноземних учених-юристів, зокрема таких: Л.К. Воронова, О.О. Головашевич, М.П. Кучерявенко, Н.С. Малеин, О.І. Максак, А.А. Малиновский, В.П. Панов, С.Г. Пепеляев, С.М. Погребняк, С.Н. Савсерис, Д.Г. Черник та інших. Водночас варто звертати увагу на постійне вдосконалення правового регулювання податкових відносин, яке зумовлює потребу перегляду багатьох питань під іншим кутом зору.

Мета статті – проведення класифікації способів ухилення платниками від оподаткування та напрямів і способів припинення ухилення від сплати податків.

Виклад основного матеріалу. За умови виникнення подвійного оподаткування, як справедливо зазначає М.В. Корнаухов, споконвічно є колізія між первинністю права власності й фіскальним інтересом держави. Суб'єктам підприємницької діяльності, котрі потенційно мають перед собою мету – систематичне одержання прибутку, властиве прагнення до мінімізації податкового тягаря. Останнє межує, з іншого боку, з необхідністю сплати відповідних податків і зборів для утримання держави й суспільства. У разі, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не одержує необхідного *захисту своїх прав і свобод із боку держави, незважаючи на виконаний ним обов'язок* щодо сплати податків, ця обставина стає одним із факторів, котрі провокують платника податків на приховання коштів, які підлягають оподаткуванню, що приводить до вдосконалення механізмів запобігання сплати податків [1, с. 17-19]. За оцінками фахівців, на сьогодні цих способів налічується більше 200, водночас за схожістю підстав їхнього здійснення їх можна згрупувати таким чином:

1. Перекручування результатів господарчо-фінансової діяльності в документах і реєстрах бухгалтерського обліку з метою відходу від оподаткування. Ідеться про непередставлення в податкові органи бухгалтерських балансів і податкових декларацій, різних видів висновків й оплати без відповідного документального оформлення й відображення в касовому й іншому бухгалтерському документах, необґрунтованому завищенні вартості придбаної сировини й матеріалів, заниженні вартості реалізованої продукції або відображенні в бухгалтерських документах лише частини реалізованої продукції.

2. Порушення порядку обліку економічних показників, пов'язане з обліком різних операцій на балансових рахунках і можливих рахункових помилках, які призводять до зменшення оподатковуваних сум, неправильним списанням збитків, відбиттям переоцінки результатів діяльності або курсовій різниці щодо оприбуткованої валюти, віднесення на витрати видатків, що реально не були понесені в повному обсязі, перекручування даних обліку й визначення амортизаційних відрахувань.

3. Необґрунтоване використання податкових пільг і преференцій, подання в податкові

органи документів, на підставі яких платникові податків надаються різні пільги, фактичного права на котрі він не має (наприклад, використання податкових пільг підприємствами, на яких працює не менш 50% інвалідів).

4. Залучення в систему взаєморозрахунків «фіктивних» або афілійованих контрагентів. Ця обставина становить значну загрозу економічним інтересам держави. Особливу популярність цей спосіб здобув у процесі використання у взаєморозрахунках офшорних фірм через значну складність перевірки реальності здійснення угод контролюючими й наглядовими інстанціями. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків за такої умови полягає в тім, що подібні дії спричиняють істотний збиток економічній безпеці держави, це призводить до затримок виплати заробітної плати, пенсій, допомог і в кінцевому підсумку до зниження рівня життя. Крім цього, легалізовані за допомогою вищевказаних способів доходи, отримані злочинним шляхом, є фінансовою базою організованої злочинності (тероризму й екстремізму) та підвищують загальний рівень злочинності в суспільстві.

На сучасному етапі склалось декілька напрямів, способів припинення ухилення від сплати податків, які охоплюють і реалізують систему цілей удосконалення як правотворчості, так і правозастосування [1, с. 17–19]. Серед них можна виділити: такі

1. Удосконалення і спрощення податкового законодавства. Більшість держав зіштовхуються із проблемою надмірної об'ємності і складності податкового законодавства. Своєрідним «лідером» у цій області є Великобританія, законодавство про податки якої нараховує 8,3 тис. сторінок і за останні 10 років збільшилось удвічі [2]. Водночас значно загострюється проблема зловживання правом (несумлінності платника податків, меж податкової оптимізації), котра є однією із найбільш актуальних у реформуванні сучасного податкового законодавства. Її суть полягає в порушенні загальної заборони діяти сумлінно, водночас саме собою поведження не буде протиправним, оскільки суб'єкт діє відповідно до норм матеріального права, однак його дії не переслідують досягнення жодного економічного ефекту, крім зменшення сум податкових платежів.

У деяких країнах (Франція, Німеччина) доктриною й податковим законодавством формулюється або термін, або його характеристики, або з цього питання є рекомендації податкових

адміністрацій (США, Швеція). Наприклад, доктрина зловживання правом Франції передбачає, що уникнення сплати податків припустимо доти, поки платник податків має на меті поліпшення своїх економічних показників, а не ціль одержання податкових переваг. Основним же критерієм розмежування оптимізації від відхилення є наявність або відсутність обману податкової влади в діях платника податків. Якщо особа уникає оподаткування, використовуючи вигоди й переваги, передбачені податковим законодавством, і в його діях відсутній обман, то складу правопорушення немає. Відхилення ж платника податків від сплати податків утворює склад правопорушення, що підтверджується нормами внутрішнього законодавства (ст. 7203 Кодексу внутрішніх доходів США, ст. 1741 Загального податкового кодексу Франції).

На думку А.А. Малиновського, зловживання правом являє собою таке здійснення суб'єктивного права, котре заподіює зло, тотожне будь-якій соціальній шкоді, яке заподіюється суспільним відносинам у процесі реалізації права. Є така форма реалізації права, як зловживання правом, у суперечності з його призначенням, за допомогою якої суб'єкт заподіює шкоду іншим учасникам суспільних відносин [3, с. 24–32]. Під суб'єктивним правом варто розуміти не тільки різні права і свободи, але і владні відносини. Протиправне зловживання правом відрізняється від правопорушення тим, що суб'єкт у цьому разі робить протиправне діяння за допомогою реалізації свого суб'єктивного права (правочину) й первісна його стадія перебуває в межах закону.

Податкове законодавство варто послідовно вдосконалювати в напрямі спрощення і зручності використання. Водночас усі розроблювальні у згаданій області законодавчі акти логічно піддавати антикорупційному й антикриміногенному аналізу з метою запобігання можливого зловживання правами, що буде суперечити фіскальним інтересам держави. Податковим органам доцільно розглянути можливість запозичення розповсюдженої в закордонних країнах процедури фіскального рескрипту. Він являє собою одержання письмового висновку фіскальних органів про відсутність у планованих діях, угодах платнику податків зловживання правом (незаконної податкової оптимізації). Це дозволяє знизити для держави ризик неотримання податків, для платників податків – вирішити проблему невизначеності застосовуваних ними схем оподаткування.

2. Профілактика податкових правопорушень і формування високого рівня податкової культури. Довгий час недооцінювалися можливості засобів масової інформації, які необхідно задіяти як превентивні заходи боротьби з податковими правопорушенням. Цей спосіб може стати засобом подолання податково-правового нігілізму, підвищення рівня податкової культури. Окремим напрямом профілактики податкових правопорушень і формування високого рівня податкової культури необхідно виділити інтернет. У закордонних країнах істотна частка інформування й консультування платників податків здійснюється через телекомунікаційні канали зв'язку. Так, у Великобританії можна помітити широке використання можливостей мережі «Інтернет» для проведення рекламних і навчальних акцій, консультацій із питань оподаткування, розсилання повідомлень і попереджень, введення системи виконання податкового обов'язку в режимі on-line, що дає вражаючі результати за швидкістю обміну інформацією, економічністю і зручністю для обох сторін податкових правовідносин. Подібний досвід може бути використаний в обласних і районних центрах, які відрізняються найбільш високим рівнем інформатизації, але з урахуванням розробки й законодавчого затвердження процедури електронного документообігу.

Також необхідно зробити більш прозорою систему розподілу податкових платежів. Насамперед це стосується результатів використання податкових надходжень для забезпечення функціонування шкіл, лікарень, інших державних об'єктів соціальної сфери. Кожен платник податків повинен мати можливість відслідковувати витрату коштів школами, лікарнями тощо, що, в кінцевому підсумку приведе до усвідомлення необхідності сплати встановлених податків.

3. Жорсткість санкцій за порушення податкового законодавства, реалізація принципу невідворотності відповідальності за порушення законодавства про податки і збори. Система відповідальності за порушення законодавства про податки і збори не повинна залишати сумнівів у платника податків у неминучості платежу (або безпосередньо податку, або того ж податку, але вже із санкціями). Жорсткість санкцій має за свою метю збільшення ступеня ризиків, котрі повинен усвідомлювати платник податків, який реалізує ціль відхилення від оподаткування, а також усвідомлення неминучості покарання. Порушення законодавства про податки і збори завдає шкоди державі, що й обумовлює

логічність його жорсткості. Має сенс розглянути можливість закріплення відповідальності осіб, задіяних у функціонуванні тіньових фінансових схем, що безпосередньо не ухиляються від сплати податків (наприклад, осіб, котрі зареєстрували на себе комерційні організації з метою наступного їхнього продажу; особи, які не внесли зміни в облікові реєстри), відповідальності кредитно-фінансових установ, що обслуговують рахунки «фіктивних» фірм.

4. Зниження сукупного податкового тягаря, оскільки високі податкові ставки – одна із причин логічності відходу від оподаткування у свідомості платника податків. В окремих ситуаціях податковий тиск становить 60–65% ВВП. Це досить високий рівень податкового тиску, тоді як у Німеччині рівень податкового гніту максимально становив 38%, у США і Японії – 33–37% [1, с. 17–19].

Саме собою зниження ставок податків може сприяти економічному росту по-різному: породжуючи інтерес до активної діяльності платників, збільшуючи заощадження й, відповідно, можливість збільшення інвестицій. До того ж низький податковий тягар, у сукупності з неухильним виконанням заходів податково-процесуального примусу, знижує мотивацію приховання податків і підсилює стимул до ведення легального бізнесу.

Важливо мати на увазі, що тенденція до зниження податкового тиску має бути стабільною, тоді як одноразові подібні заходи своєї мети не досягають. Зокрема, після зниження податкових ставок у США на початку 80-х років, незважаючи на економічний ріст із 1983 до 1989 р., різко зростав дефіцит державного бюджету, а норма заощаджень у 1986 р. становила всього 3,9% – найнижчий рівень цього показника серед усіх промислових країн того періоду. Найбільш доцільним у такій ситуації є поетапне зниження податкових ставок протягом цього тривалого

періоду (10 років) із метою недопущення виникнення дефіциту бюджету. Наступним етапом у цьому напрямі може бути перегляд баз оподаткування на користь зміни переліку об'єктів оподаткування, за якого, таким чином, приховання об'єктів оподаткування стане практично нездійсненним [4, с. 23–34].

Висновки і пропозиції. Найбільш розповсюдженими способами ухилення від сплати податків є: перекручування результатів господарчо-фінансової діяльності в документах і реєстрах бухгалтерського обліку з метою відходу від оподаткування; порушення порядку обліку економічних показників, котре пов'язане з обліком різних операцій на балансових рахунках і можливих рахункових помилках; необґрунтоване використання податкових пільг і преференцій; подання в податкові органи документів, на підставі яких платникові податків надаються різні пільги, фактичного права на які він не має; залучення в систему взаєморозрахунків «фіктивних» або афілійованих контрагентів. До напрямів, способів припинення ухилення від сплати податків належать такі: удосконалення і спрощення податкового законодавства; профілактика податкових правопорушень і формування високого рівня податкової культури; жорсткість санкцій за порушення податкового законодавства, реалізація принципу невідворотності відповідальності за порушення законодавства про податки і збори; зниження сукупного податкового тягаря.

Список використаної літератури:

1. Финансовое право. 2009. № 1. С. 17–19.
2. Бизнес за рубежом. № 43. 09.11.2006.
3. Малиновский А.А. Злоупотребление правом (основы концепции). Москва, 2000. С. 24–32.
4. Максак О.І. Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. К. 2010. 193 с. С. 23–34.

Olender I. Ya. Classification of ways of tax avoidance by taxpayers and directions and ways of stopping of tax avoidance

The scientific work establishes the consequences of tax evasion as negative changes in economic, social and other spheres of public life. Emphasis is placed on tax evasion as a reason for incomplete inflows to the budget. The author outlines a list of signs of tax evasion, on the basis of which they can be distinguished into separate ways of tax evasion. The article classifies ways of tax evasion by taxpayers and directions and ways to stop tax evasion. In the article the author finds that the most common ways of tax evasion include: distortion of the results of economic and financial activities in the documents and registers of accounting in order to avoid taxation; violation of the order of accounting for economic indicators, which is associated with the accounting of various transactions on balance sheet accounts and possible accounting errors; unjustified use of tax benefits and preferences; submission to the tax authorities of documents on the basis of which the taxpayer is provided with various benefits, the actual right to which he has no; involvement

in the system of mutual settlements of “fictitious” or affiliated counterparties. The author came to the conclusion that they belong to the areas, ways to stop tax evasion, which cover and implement a system of goals to improve both lawmaking and law enforcement, the following areas: improvement and simplification of tax legislation; prevention of tax offenses and the formation of a high level of tax culture; severity of sanctions for violation of tax legislation, implementation of the principle of inevitability of liability for violation of legislation on taxes and fees; reduction of the total tax burden. The study emphasizes the need to make the system of distribution of tax payments more transparent and to improve the system of liability for violations of the law on taxes and fees, as well as the need to ensure the stability of the tendency to reduce tax pressure.

Key words: *double taxation, tax evasion, tax relations, ways of tax evasion, directions of tax evasion.*