

*І. Ю. Семухін*

## **Специфіка в умовах трансформаційної економіки України**

*Розглядаються проблемні питання податкових правовідносин в сучасних умовах трансформаційної економіки країни. Основна увага приділена систематизації і аналізу об'єктивних і суб'єктивних чинників, які сприяють ухиленню від сплати податків, з метою визначення основних напрямів протидії порушенням податкового законодавства.*

*Ключові слова: податкові правопорушення, податкові законодавства, ухилення від оподаткування.*

Податки є основним джерелом доходів держави, а також одним з головних важелів дії держави на ринкову економіку. Тому створення ефективної системи оподаткування є одним з найважливіших завдань будь-якої держави. Податкову систему України поки що не можна вважати такою, що остаточно склалася і повністю відповідала загальноприйнятим в світовій практиці вимогам.

Актуальні питання реформування податкової системи, визначення шляхів вдосконалення і вироблення ефективних механізмів оподаткування розглядаються практично на всіх рівнях державного управління, а також є однією з пріоритетних тематик наукових досліджень [1–3, 5–7]. Поряд з тим, в багатьох дослідженнях, що проводяться, розглядаються лише окремі аспекти функціонування податкової системи України, проводиться аналіз окремих питань, актуальних проблем і шляхів вдосконалення податкових правовідносин, механізмів їх практичної реалізації.

З огляду на це зроблена спроба систематизації і аналізу основних причин і чинників, що створюють умови для податкових правопорушень з позиції їх дії на об'єктивному і суб'єктивному рівнях господарських процесів з урахуванням особливостей трансформаційної економіки України.

---

© *І. Ю. Семухін*, 2008.

Специфіка функціонування податкової системи полягає в тому, що вона зв'язує макро- і мікроекономічні процеси в економіці в складну систему господарських і фінансових відносин, які регулюються правовими нормами, і роблять вплив на всі соціально-економічні процеси в країні.

Крім того, в податках закладений ряд внутрішніх об'єктивних суперечностей, які складаються в економічних відносинах на мікро рівні між державою і всіма юридичними і фізичними особами, а також виявляються на макрорівні в міжбюджетних відносинах держави і окремих регіонів. Хоча, що частина доходів через податки трансформується в суспільні товари (охорона громадського порядку, охорона здоров'я, освіта, соціальний захист і т. п.), однак, процеси оподаткування зачіпають глибинні основи соціальної і економічної поведінки кожного індивідуума (суб'єкта) – зацікавленість в збільшенні переважно власного доходу, а не в його розподілі і перерозподілі для потреб суспільства.

Вказані суперечності формують широке поле мотивів і передумов, які сприяють і спонукають до ухилення від сплати податків. У науковій літературі виділяють ряд класифікаційних угруповань причин і обставин податкових правопорушень [1, с. 51, 5, с. 241, 6, с. 17, 8, с. 10], які доцільно звести в дві групи об'єктивних і суб'єктивних чинників по загальному критерію масштабності їх впливу на всі рівні функціонування економіки, соціально-економічні процеси, завдання збитку державі і суспільним інтересам.

До об'єктивних, перш за все, необхідно віднести чинники економічного, політичного і нормативно-правового характеру.

Як правило, кількість правопорушень, пов'язана з ухиленням від сплати податків, зростає в періоди економічних криз і суспільних трансформацій. У цих умовах змінюється орієнтація економічних інтересів суб'єктів господарювання і окремих громадян, дії яких направлені на особисте збагачення за рахунок приховання доходів від оподаткування. Платник податків порівнює економічну вигоду, яку він може отримати від застосування в обороті прихованих сум податку, з

розміром штрафних санкцій, які потенційно можуть бути застосовані до нього у разі виявлення контролюючими органами порушень податкового законодавства. Мотивація до ухилення від оподаткування в таких ситуаціях значно посилюється при збереженні в економіці високого рівня інфляції.

Політична нестабільність в країні робить безпосередній вплив на нестабільність нормативно-правового забезпечення процесів оподаткування. Діяльність у сфері оподаткування в Україні в даний час регулюється значною кількістю нормативних актів. При цьому до податкового законодавства регулярно вносяться зміни, що негативно впливає на розвиток виробництва і всі господарські процеси. Не дивлячись на численні коректування і доповнення законодавства, діюча податкова система України залишається громіздкою, такою, що має неузгодженості, як по теоретичному тлумаченню, так і практичному застосуванню окремих видів податків.

У цих умовах податкова система продовжує виконувати лише фіскальну функцію, що породжує, з одного боку, зловживання податкових органів, а з іншої – стійку тенденцію до розширення тіньового сектора економіки і недоотримання значних сум податкових надходжень до державного бюджету.

Таке положення посилюється також тим, що податкове законодавство не враховує бухгалтерські принципи обліку і розрахунку результатів господарської діяльності, а вимагає розраховувати податкові зобов'язання, застосовуючи спеціально встановлені податкові правила, тому числі у країні існують дві паралельні системи обліку – бухгалтерський і податковий [3, с. 27, 4, с. 15, 6, с. 20].

Для оформлення податкової декларації кожному підприємству необхідно заповнити 22 форми, розрахункові показники в яких, як правило, не співпадають з бухгалтерськими, у тому числі і величина прибутку. Така громіздка процедура вимагає утримувати значну кількість працівників, як податкових органів, так і бухгалтерських відділів на підприємствах, і також розширює можливості для різного роду зловживань.

Очевидно, що нестабільність податкового законодавства, його неузгодженість, а в окремих випадках і суперечність, створюють можливості для недобросовісних платників податків знаходити «легальні» способи уникнення заходів оподаткування. При цьому помилкові дії податкових служб можуть довести законослухняного суб'єкта оподаткування до критичної фінансової ситуації необґрунтовано високими штрафними санкціями.

Проблеми функціонування перехідної економіки породжують також суб'єктивні чинники, що впливають на рівень податкових правопорушень окремими суб'єктами господарювання.

До таких чинників можна віднести рівень корупції, участь окремих представників влади в організації ухилення від сплати податків, розповсюдження посередницьких структур, що спеціалізуються на сприянні і співучасті в податкових правопорушеннях [8, с. 10].

На рішення господарського суб'єкта відхилитися від сплати податків в конкретній ситуації можуть впливати наступні специфічні чинники:

- винагороди посередникам за послуги з ухилення (комісійні різним «обготівковуючим» або «оббезготівковуючим» фірмам, на які переводять податкові зобов'язання);
- зовнішні витрати на зміст «даху», хабарі перевіряючим, «добровільні» пожертвування владі різних рівнів;
- внутрішні витрати, пов'язані з необхідністю проводити операції з неврахованою готівкою і товарами, ведення подвійної бухгалтерії, реєстрацію і утримання фірм, що здійснюють окремі функції забезпечення ухилення (офшорні компанії);
- додаткові витрати, обумовлені уповільненням руху оборотного капіталу у зв'язку з тимчасовим виведенням з легального господарського обороту частини грошових коштів суб'єкта (створення тіньових фондів, неврахований готівковий оборот).

Складність і недосконалість податкового законодавства створюють високу вірогідність того, що можливо припущення випадкових помилок в розрахунку податкових зобов'язань, що дозволяє податковим

інспекторам підходити диференційовано до окремих платників податків [11, с. 44]. Таке положення породжує попит на корупцію, ускладнює контроль діяльності низової ланки податкових органів з боку вищестоящого рівня податкової адміністрації. Це знижує ефективність штрафних санкцій, оскільки у платника податків з'являється можливість домогтися про прийнятний рівень сумарних виплат у вигляді комбінації штрафів і неформальних платежів.

На практиці вказані обставини призводять до того, що вірогідність виявлення порушень податкового законодавства основною масою підприємців наближається до 100%. Протягом терміну позовної давності за податковими зобов'язаннями (3 року) кожен платник податків піддається одній або декільком плановим і зустрічним перевіркам, а також перевіркам податкової міліції в рамках проведення оперативно-розшукових заходів, іншим ревізіям, зокрема, в порушенні чинного законодавства. В результаті таких перевірок він буває оштрафований багато раз. Так, за даними ДПАУ в 2002 році порушення податкового законодавства були виявлені у 99% перевірених суб'єктів підприємницької діяльності [10, с. 106].

Кількість перевірок і штрафів, що накладаються, свідчить про те, що в умовах недосконалого податкового законодавства можна оштрафувати будь-якого, при цьому реальні розміри приховання податків не виявляються. В більшості випадків штрафи накладаються тільки за дрібні порушення, і з урахуванням вказаної вище можливості досягнення компромісу, суми штрафних санкцій не є для платника податків значними витратами. За наявності високого рівня виявлення податкових порушень можливості виявлення фактичних розмірів ухилення залишаються достатньо низькими [8, с. 12].

Складність і низька якість податкового законодавства, корупція є основними чинниками, які не дозволяють виявляти в повному об'ємі розміри ухилення від сплати податків. У таких умовах достатньо складно, а деколи і неможливо, довести незаконність операцій, визнати платників податків співниками, що діють за попередньою змовою, коли мають місце неформальні зв'язки. При цьому використання

саме цих умов лежить в основі більшості схем ухилення від сплати податків – переклад податкових зобов'язань на суб'єктів, що підпадають під пільговий режим оподаткування, зокрема в офшорні компанії за рубіж, а також на посередників резидентів, які надалі ухиляються від оподаткування.

Розміри комісійних, що сплачуються посередникам при ухиленні від сплати податків, складають зазвичай 1–6% від перерахованих сум залежно від схеми ухилення, але, як правило, не перевищують 10% від приховуваних сум доходів [9, с. 123]. Відносна дешевизна послуг посередників, сприяючих ухиленню від сплати податків і відповідно привабливість, і поширеність використання їх послуг обумовлена тим, що в даний час, на думку експертів, ризик формального виявлення і покарання таких посередників вельми невеликий [8, с. 12–13]. Оскільки посередницька діяльність не має тенденції до зниження, це означає, що реальна боротьба з нею не ведеться з багатьох причин, і, перш за все через вплив на ці процеси суб'єктивних політичних чинників.

Разом з тим, не високі посередницькі доходи дозволяють визначити ефективні напрями протидії ухиленню від сплати податків. Так, посередник несе відповідальність за всю суму перерахованих йому грошових коштів при їх втраті, у разі арешту рахунку і конфіскації цих засобів на користь держави. Крім того, з суми комісійних посередник повинен сплатити послуги «обготівкувальної» організації і «даху», а також покрити власні витрати. При існуючому рівні комісійних економічно виправдана діяльність посередника може здійснюватися, якщо його ризик наблизатиметься до нуля. При підвищенні вірогідності виявлення діяльність такого посередника стає економічно не вигідною і дуже ризикованою, що посилюється можливістю кримінального покарання.

Отже, для ефективної боротьби з ухиленням від сплати податків необхідно в числі інших заходів, встановити жорсткіші покарання для посередників, що приведе до значного зростання розмірів комісійних, на рівні розвинених країн. В результаті основна частина платників податків буде вимушена відмовитися від послуг посередників, при-

пиняють дію найбільш поширені схеми ухилення від податків, на багато разів збільшиться вірогідність їх виявлення.

Специфіка нормативно-правових чинників вимагає їх аналізу з позицій об'єктивного і суб'єктивного впливу на масштаби ухилення від сплати податків і тіншового сектора економіки. До таких чинників слід віднести, перш за все, загальний рівень податків (інтегральний податковий коефіцієнт) і податок на додану вартість (ПДВ), які мають найбільш суперечливі оцінки їх впливу, як на рівень податкових правопорушень, так і на всі макро- і мікроекономічні процеси.

На думку провідних учених [4, 6, 8] ставки податків в Україні не вище за рівень європейських країн. З урахуванням тіншового сектора економіки значна частина фактичних доходів юридичних і фізичних осіб не оподатковується. Це породжує серйозні диспропорції в розподілі податкового тиску, збільшує витрати стягування податків, знижує рівень ділової активності суб'єктів господарювання, підвищує стимули до заховання доходів і ухилення від оподаткування.

Проте просте зниження загального рівня податкового тягаря в умовах трансформаційних процесів економіки країни і високого рівня корупції не однозначно може привести до зниження масштабів ухилення від оподаткування і скорочення тіншового сектора економіки [12, с. 112].

Так, у ряді скандинавських країн, де тривалий час зберігається найбільш високий рівень оподаткування в світі (більше 40% ВВП), але слабо розвинена корупція і реалізується прямий взаємозв'язок між податковими платежами і зворотним потоком суспільних товарів і послуг, розміри тіншової економіки оцінюються як найнижчі в світі. За розрахунковими показниками [8, с. 15], така тенденція спостерігається в багатьох розвинених країнах, тобто чим вище рівень податкового тиску, тим менше масштаби ухилення від сплати податків і відносні розміри тіншового сектора економіки.

Неоднозначною і суперечливою також є оцінка застосування ПДВ. У світовій податковій практиці існує велика різноманітність механізмів адміністрування ПДВ, у тому числі і в країнах Європи [13, с. 21]. Тому

введення ПДВ замість податку з обороту в нашій країні було обумовлене разом з іншими причинами, також прагненням до розширення співпраці України з ЄС. Крім того, застосування ПДВ є однією з умов вступу країни в Євросоюз.

Проте така вимога вигідна, перш за все, міжнародним корпораціям, оскільки забезпечує експортерам України, більшість з яких є СП, і представляють їх інтереси, отримання значних сум повернення ПДВ з державного бюджету.

Специфіка стягування ПДВ в нашій країні унікальна і пов'язана з тим, що виробники, що випускають продукцію на експорт, платять ПДВ до бюджету, а відшкодування з бюджету цього податку йде організаціям-посередникам. Такі умови не вигідні і руйнівні, перш за все, виробникам, особливо в галузях агропромислового і паливно-енергетичного комплексів. Очевидно, що виробники економічно не зацікавлені платити податки, які потім повертаються посередникам, що купують їх же продукцію.

У таких умовах суб'єкти господарювання, як платники і одержувачі ПДВ, постійно шукають способи зменшення його сплати і збільшення сум повернення цього податку. Для цієї мети створюється безліч підставних фірм, яких щорічно ліквідується до 20 тис. Таких фірм—«одноденок» припадає на частку близько 50% зловживань при сплаті ПДВ [6, с. 17]. Недоліки в законодавчому регулюванні ПДВ дозволяють застосовувати різноманітні схеми по ухиленню від його сплати і при цьому вимагати від держави великих сум повернення даного податку.

Таким чином, ситуація виглядає украй не логічною і суперечливою, коли держава створила такий механізм оподаткування, який економічно не вигідний ні платникові податків, ні державі, породжує при цьому найбільшу кількість податкових правопорушень. Можливі напрями виходу з ситуації, що створилася, лежать в реформуванні системи розрахунків і механізму сплати ПДВ або заміною його іншим податком, який би не мав вказаних недоліків.



Підводячи підсумок, можна зробити висновок, що в умовах трансформаційних процесів економіки України дія об'єктивних і суб'єктивних чинників податкових правопорушень має комплексний, взаємообумовлений і взаємно проникаючий характер і в даний час їх вплив посилюється. Так, по аналізу статистичних даних за поточний період [14, с. 57] спостерігається тенденція збільшення фактів ухилення від сплати податків. Очевидно, що повністю усунути негативний вплив даних чинників практично неможливо. Проте визначення і реалізація першочергових заходів дозволить істотно поліпшити функціонування податкової системи і стан економіки країни. Як пріоритетні необхідно виділити наступні напрями:

- реалізація стимулюючої функції податків шляхом оптимізації кількісних і якісних показників об'єктів оподаткування і рівня податкових ставок, що дозволить створити сприятливі умови для розвитку і модернізації вітчизняних підприємств в різних галузях економіки, а також понизити недобросовісну конкуренцію з боку іноземних фірм;
- забезпечення стабільності податкового законодавства, для чого необхідне, перш за все, ухвалення Податкового кодексу, в якому повинен бути сконцентрований весь позитивний досвід і враховані всі зауваження і недоліки функціонування податкової системи за весь попередній період. Разом з тим, Податковий кодекс як основне нормативно-правове джерело регулювання оподаткування повинне залишатися «відкритою системою», тобто мати можливість своєчасних і оперативних коректувань в динамічних умовах трансформаційної економіки країни;
- ухвалення жорстких санкцій для посередницької діяльності, «обготівкуючих» і «оббезготівкуючих» фірм, що беруть участь в схемах по ухиленню від сплати податків;
- підвищення відповідальності працівників податкових органів за порушення податкового законодавства, умисне захоплення виявлених правопорушень.

Безумовно, що вказані заходи є далеко не вичерпними в процесі реформування податкової системи України. Але навіть їх реалізація є складним, комплексним і багатоплановим загальнодержавним завданням, без успішної реалізації якої неможливий подальший динамічний соціально-економічний розвиток нашої країни.

#### Список використаних джерел

1. Гега П. Т. Правові основи податкової системи, правопорушення, проблеми, рішення / П. Т. Гега. – К. : Юрінком, 1996.
2. Бабич Л. Налоговое реформирование в Украине: направления совершенствования / Л. Бабич, Р. Барсук, С. Давиденко, Л. Остапенко // Экономика Украины. – 1998. – №8.
3. Найдёнов В. О реформировании налоговой системы / В. Найдёнов, А. Махмудов // Экономика Украины. – 2001. – №12.
4. Амоша А., Вишнеvский В. К вопросу об оценке уровня налогов в Украине / А. Амоша, В. Вишнеvский // Экономика Украины. – 2002. – №8.
5. Основы налогового права : учебн. пособие / под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003.
6. Панасюк Б. Налоговый кодекс – барометр положения в обществе / Б. Панасюк // Экономика Украины. – 2002. – №12.
7. Мельник П. Некоторые противоречия в развитии налоговой системы и пути их преодоления / П. Мельник // Экономика Украины. – 2001. – №7.
8. Вишнеvский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов: моделирование выбора и действий экономического субъекта / В. Вишнеvский, А. Веткин // Экономика Украины. – 2004. – №1.
9. Лысенко В. Обналичивание денежных средств: криминалистическая характеристика отдельных способов преступной деятельности / В. Лысенко // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – №1.

10. Лисенко В. Організаційні і тактичні основи виявлення злочинів, які входять до підслідності податкової міліції / В. Лисенко // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – №7.
11. Ластовецький А. Колізії у законодавстві про оподаткування / А. Ластовецький // Право України. – 2003. – №7.
12. Вишне夫斯基 В., Липницький Д. Оценка возможности снижения налогового бремени в переходной экономике / В. Вишне夫斯基, Д. Липницький // Вопросы экономики. – 2000. – №2.
13. Щербак В. Мировые модели налогообложения / В. Щербак // Экономика Украины. – 2001. – №11.
14. Сторожук О. Вплив тіньової економіки на оподаткування / О. Сторожук // Вісник податкової служби України. – 2007. – №10.

**Семухин И. Ю. Специфика налоговых правонарушений в условиях трансформационной экономики Украины.**

*Рассматриваются проблемные вопросы налоговых правоотношений в современных условиях трансформационной экономики страны. Основное внимание уделено систематизации и анализу объективных и субъективных факторов, которые способствуют уклонению от уплаты налогов, с целью определения основных направлений противодействия нарушениям налогового законодательства.*

*Ключевые слова: налоговые правонарушения, налоговое законодательство, уклонения, от налогообложения.*

**Semukhin I. Ju. Specific of Offences of Taxes in the Conditions of Transformation Economy of Ukraine.**

*The problem questions of tax legal relationships are examined in the modern terms of transformation economy of country. Basic attention is spared systematization and analysis of objective and human factors which are instrumental in avoiding payment of taxes, with the purpose of determination of basic directions of counteraction violations of tax legislation.*

*Key words: tax offences, tax legislations, deviations, are from taxation.*