

МОНІТОРИНГ СПОСОБІВ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ MONITORING OF THE WAYS OF ANTI-TAX EVASION

У статті розглянуто сутність та роль податкових ризиків у системі податкового контролю. Висвітлено фактори впливу на рішення суб'єктів господарювання щодо ухилення від сплати податкових платежів. Проаналізовано рівень податкового навантаження в Україні та визначено чинники його варіації за останні шість років. Систематизовано переваги та недоліки способів протидії ухиленню від оподаткування. На базі зарубіжного досвіду запропоновано напрями мінімізації явищ ухилення від оподаткування в Україні.

Ключові слова: фіскальна політика, податкова система, податкове навантаження, податковий контроль, ухилення від оподаткування, горизонтальний моніторинг.

В статье рассмотрено сущность и роль налоговых рисков в системе налогового контроля. Показаны факторы влияния на решения субъектов предпринимательской деятельности касательно уклонения от уплаты налоговых платежей. Проанализировано уровень налоговой нагрузки в Украине, определено факторы его изменения за

остальные шесть лет. Систематизированы преимущества и негативные стороны способов борьбы с уклонением от налогообложения. На основе зарубежного опыта предложены способы минимизации явлений уклонения от уплаты налоговых платежей в Украине.

Ключевые слова: фискальная политика, налоговая система, налоговая нагрузка, налоговый контроль, уклонение от налогообложения, горизонтальный мониторинг.

The article deals with the enrichment research concepts and categories of the tax control system and minimizing tax risks. The factors of influence on the decision of business entities concerning tax evasion are paid out. The level of tax burden in Ukraine is analyzed and the factors of its variation over the past six years have been determined. The advantages and disadvantages of methods of combating tax evasion are systematized. On the basis of foreign experience, the directions of minimization of tax evasion phenomena in Ukraine are proposed.

Key words: fiscal policy, tax system, tax, tax control, tax evasion, horizontal monitoring.

УДК 336.22

Гуцул І.А.

к.е.н.,

старший викладач кафедри податків

та фіскальної політики

Тернопільський національний

економічний університет

Постановка проблеми. Створення надійної економічної системи, як фундаменту успішного функціонування будь-якої країни та її громадян, зміни у сфері оподаткування, вчасне та в повному обсязі поповнення фінансовими ресурсами усіх рівнів бюджетної системи країни неможливе без сформованого та ефективного механізму податкового контролю.

Здійснення податкового контролю – складний процес, який регулюється не лише нормами Податкового кодексу України, а й іншими нормативно-правовими актами як у сфері регулювання податкових правовідносин, так і в інших сферах. Від ефективності організації контрольної роботи фіскальних органів залежить стан бюджету, що безпосередньо впливає на стан економіки і рівень життя суспільства. Тому створення ефективної системи контролю за сплатою податкових платежів до бюджету повинно обов'язково входити до основних завдань соціально-економічної політики держави.

Сьогодні організація та діяльність фіскальної служби зорієнтована на стандарти європейських держав. Тому на податковий контроль, крім аналізу дотримання податкового законодавства, покладено виконання таких завдань, як оцінка рівномірності розподілу податкового навантаження в економіці, правомірності надання податкових пільг, розробка та стабілізація прозорого законодавства, що сприятиме детінізації економіки та легалізації доходів фізичних та юридичних осіб.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні і практичні детермінанти проблематики протидії ухиленню від оподаткування дослі-

джували у своїх працях такі науковці та фахівці, як: А. Бойко, З. Варналій, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Нікітішин, Л. Тарангул, І. Таранов, М. Флейчук, І. Шавло та багато ін. Проте, зважаючи на дифузійну дестабілізуючих чинників у фіскальній політиці України та низький рівень конкурентоспроможності національної податкової системи, сьогодні проблематика протидії ухиленню від оподаткування є актуальною та потребує ґрунтовніших наукових досліджень.

Постановка завдання. Мета стаття полягає в окресленні способів протидії ухиленню від оподаткування, які враховуватимуть сучасний стан імплементації податкових реформ, динаміку змін індикаторів податкового навантаження та зарубіжну специфіку боротьби з податковими порушеннями.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливим засобом підвищення ефективності контролю за порушеннями податкового законодавства, вдосконалення процесу податкового аудиту в Україні повинен стати моніторинг способів протидії ухиленню від оподаткування. З метою встановлення партнерських відносин між фіскальними органами і платниками податків (клієнтами) на принципах добросовісності, неупередженості та прозорості, необхідно провести кардинальні зміни в обслуговуванні клієнтів. При цьому повинна відбутися зміна пріоритету фіскальної функції шляхом здійснення постійного моніторингу клієнта. Важливу роль у цьому контексті відіграє моніторинг податкових ризиків, що дозволяє постійно спостерігати за діяльністю клієнта та проводити її

аналіз на підставі максимально повної інформації, яку можна отримати без додаткового втручання в діяльність підприємства.

На сучасному етапі фіскальним органам необхідно досягти попередження фактів неплатоспроможності та ухилення від сплати податків суб'єктами підприємницької діяльності, а також забезпечити добровільну сплату ними податкових зобов'язань. Податкові ризики представляють собою один із інструментів для здійснення цих завдань. Автоматизація процесу моніторингу податкових ризиків дозволить мінімізувати вплив суб'єктивного фактору на вибір підприємств для податкового аудиту, дозволить, при цьому, здійснювати контроль за можливими порушеннями клієнтами податкового та валютного законодавства без втручання в їх підприємницьку діяльність [1, с. 360].

Поряд з цим, щоб зменшити масштаби ухилення від податків та уникнення їх сплати, необхідно ретельно налаштувати податкове законодавство на потреби забезпечення його прозорості і відвернення податкової дискримінації, підвищити ймовірність виявлення фактів ухилення і насамперед шляхом аналізу діяльності посередників, чиї операції сьогодні знижують у багато разів граничні витрати ухилення для платників податку. Ще одним зі шляхів мінімізації цієї проблеми є виховання у платників патріотичних почуттів щодо обов'язку утримувати державу завдяки сплати ними податків.

Вагомими факторами, що впливають на рішення суб'єкта господарювання щодо ухилення від сплати податків є рівень податкового навантаження, відповідальність за порушення податкового законодавства, ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків та податкової культури платників податків. Однак, необхідно зазначити, що посилення міри покарання за ухилення від сплати податків не завжди є ефективним заходом [2]. У деяких випадках може виникнути ситуація, коли заборгованість суб'єктів господарювання

по податках і зборах зростає такими темпами, що повністю її сплатити неможливо, щоб вони не робили. Тоді виникає повна відмова підприємств від сплати податкових платежів.

Важливим напрямом протидії ухиленню від сплати податків є встановлення оптимального рівня податкового навантаження. Оптимальний рівень оподаткування досягається тільки у випадку збалансування інтересів платників податків та держави. У такій ситуації обсяги податкових втрат будуть мінімальними. З метою максимального забезпечення населення суспільними благами акцентується увага на фіскальній функції податків, що, відповідно зумовлює високий рівень податкового навантаження.

У макроекономічному масштабі податкове навантаження відображає ефективність податкової політики, тобто кількісно вимірює сукупний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати. У міжнародній практиці цей показник визначається як відношення фактичних податкових надходжень у зведений бюджет держави до обсягу валового внутрішнього продукту. За цим методом визначено рівень податкового навантаження в Україні (табл. 1).

Чіткої тенденції щодо рівня податкового навантаження в Україні за аналізований період немає. До 2012 р. рівень податкового навантаження зростає незначними темпами, після – спадає в загальному на 1-2%, а у 2016 році спадає майже на 7% у порівнянні з попереднім звітним періодом.

Отже, протягом останніх шести років податкове навантаження знизилося на 10,8%, за рахунок бюджетного податкового навантаження збільшилося на 0,7%, за рахунок податкового навантаження на працю – зменшилося на 6%. Динаміку рівня податкового навантаження подано на рисунку 1.

Як видно з рисунку 1, податкове навантаження на вітчизняну економіку не зменшилося з прийняттям Податкового кодексу, а навпаки – зросло

Таблиця 1

Параметри аналізу та вимірювання податкового навантаження в Україні за 2011-2016 рр.

Показники	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	25,42%	25,59%	24,33%	23,46%	25,64%	26,11%
Податок на додану вартість, млрд. грн.	172,873	184,79	181,72	189,24	246,8	232,7
Податок на доходи фізичних осіб, млрд. грн.	60,225	68,092	72,151	75,203	99,9	128,9
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	55,097	55,793	54,994	40,201	39,1	53,3
Податкове навантаження з ПДВ, %	13,13	13,11	12,49	12,07	12,47	9,58
Податкове навантаження з ПДФО, %	4,57	4,83	4,96	4,8	5,05	5,3
Податкове навантаження з ППП, %	4,18	3,96	3,78	2,57	1,98	2,19
Власні надходження пенсійного фонду, млрд. грн.	139,056	157,98	166,86	165,92	174,2	110,1
Податкове навантаження на працю, %	10,56	11,21	11,47	10,59	8,8	4,53
Рівень загального податкового навантаження, %	32,4	33,1	32,7	30,1	28,3	21,6

Джерело: складено автором на основі [3, 4, 5]

на 0,82%, проте, в загальному за аналізований період – зменшилося понад 10%. Соціально-економічні умови розвитку та елементи державного управління є саме тими ключовими чинниками, що визначають оптимальний рівень податкового навантаження, а також, безумовно, ефективність використання податкових надходжень у процесі розподілу та перерозподілу ВВП і рівень задоволеності потреб населення.

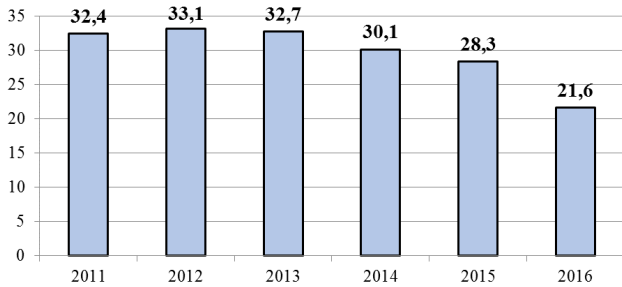


Рис. 1. Динаміка змін індикаторів податкового навантаження в Україні за 2011-2016 рр., %

Джерело: складено автором на основі даних [3, 5]

Вирішуючи питання оптимального податкового навантаження, необхідно зазначити, що у країнах ЄС важлива фіскальна роль належить оподаткуванню праці та капіталу. Тоді, як в Україні, значний податковий тиск чиниться саме на оподаткування процесів праці та споживання. У цьому контексті важливим є зниження тиску на фонд оплати праці, який в Україні є досить високим та зумовлює поширення виплати заробітної плати «в конвертах» [6, с. 482].

Важливим напрямом протидії податковим правопорушенням та відповідно податковим втратам є створення нових та вдосконалення вже існуючих методик і форм проведення та організації податкового контролю, що зумовлюють перехід платників податків у нелегальний сектор економіки. Однак, посилення тиску на суб'єктів господарювання шляхом запровадження жорстких норм валютного, податкового та кримінального законодавства не сприятиме поверненню тіньового капіталу в легальний сектор економіки. Такі заходи носять превентивний характер та попереджуватимуть подальший відтік капіталу в тіньовий сектор економіки.

Застосування тільки жорстких заходів для протидії ухиленню від оподаткування буде недостатньо ефективним. Тому підвищення рівня податкової дисципліни та грамотності платників податків є одним з пріоритетних напрямів протидії ухиленню від сплати податків. Податкова культура на знанні платниками податків своїх прав та обов'язків та усвідомленні ними необхідності сплати податків і зборів. І. Таранов зазначає, що податкова культура в державі залежить від:

- економічного розвитку держави та співвідношення усталених правових, соціальних, моральних і психологічних норм-регуляторів суспільних відносин;
- юридично-правових та практичних компонентів формування суспільної свідомості громадян [7, с. 134].

Тобто такі умови сприяють усвідомленню суб'єктами господарювання необхідності сплати

Таблиця 2

Переваги та недоліки способів протидії ухиленню від сплати податків

№	Заходи протидії	Переваги	Недоліки
1	Застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства.	Уразі посилення жорсткості покарання можливий приріст надходжень до бюджету (за рахунок штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та підвищення рівня добровільності сплати податків).	Можлива повна відмова від сплати податків, коли фірми виявляють, що заборгованість по податках і зборах зростає настільки швидкими темпами, що погасити її не вдається, щоб вони не робили.
2	Досягнення оптимального рівня податкового навантаження.	Вирівнювання умов оподаткування для всіх платників податків, зростання податкових надходжень, високий рівень соціального захисту населення.	Важко реалізувати в період трансформації економіки.
3	Створення ефективної системи податкового контролю.	Підвищення ймовірності виявлення неплательника податків через впровадження в практику податкового контролю комплексного, системного, економічно-правового аналізу суб'єктів господарювання.	Існує ймовірність виникнення ситуації, коли кожен платник податків може бути притягнутий до відповідальності.
4	Підвищення податкової культури та досягнення партнерських відносин.	Усвідомлення суб'єктами господарювання необхідності добровільної сплати податків та зборів через підвищення їх інформованості.	Неможливо повністю вирішити проблему власницького інстинкту кожної особи.
5	Формування передумов для легалізації тіньових структур.	Підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів, підвищення дієвості законодавчої бази, поквавлення інвестиційних ресурсів.	Низька ймовірність повного використання існуючого бюрократизованого державного апарату.

Джерело: складено автором на основі [8]

податкових платежів. Прозорість інформації про напрями використання бюджетних коштів та високий рівень надання суспільних благ населенню стимулюватиме підвищенню добровільності сплати податків та зборів. Діяльність державних органів повинна бути спрямована на формування таких умов, які заохочуватимуть платників податків самостійно та у повному обсязі сплачувати належні платежі до бюджету.

Сьогодні при взаємодії фіскальних органів з платниками податків, процедури виконання обов'язків розглядаються, як сервіс, що потребує комфортності та зручності. Це зумовлює налагодження системи фіскального партнерства між фіскальними органами та платниками податків. Узагальнено запропоновані способи протидії ухиленню від сплати податків у таблиці 2.

Як бачимо з таблиці, кожен із запропонованих заходів протидії ухиленню від сплати податків та детінізації економіки України має свої переваги та недоліки. За допомогою поєднання зазначених заходів можливо буде зменшити рівень податкових зловживань та мінімізувати втрати бюджету в результаті ухилення від сплати податків. Однак, які б заходи не вживалися органами державної влади, викоринити проблему неповної сплати податків повністю майже неможливо.

Для української специфіки основна форма податкового контролю – податкова перевірка. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль та повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності. Проте, податкові перевірки є найбільш витратними серед усіх перевірок, проведених вітчизняними контролюючими органами. Зокрема, у 2016 р. кожне перевірене підприємство в Україні витратило в середньому 5420 грн на сплату штрафів і неофіційних платежів під час податкових перевірок. [9].

Кожного року в Україні неухильно зростає кількість платників податків, які за критеріями відповідають визначенню «великі платники податків». Ця категорія платників податків забезпечує 70% доходу бюджету. Але належного сервісу, що відповідає європейським стандартам обслуговування, вони не отримують. Як відомо, супроводження великих платників податків означає не лише їх краще обслуговування, максимальне надання сервісних послуг, уніфікацію процедур податкового супроводу, але насамперед більш якісний контроль за сплатою податків та якісне юри-

дичне супроводження рішень фіскальних органів. З метою попередження виникнення проблемних питань і вдосконалення обслуговування великих платників податків розроблено та впроваджено метод «горизонтального моніторингу». Цей метод базується на співпраці між податковими органами та великими платниками податків шляхом збільшення взаємної відповідальності, створення культури консультування, підвищення рівня співробітництва та довіри задля:

1. Створення партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та великими платниками податків шляхом своєчасного реагування та попередження здійснення ними ризикових операцій, що можуть призвести до порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється фіскальними органами [10, с. 194].

2. Попередження здійснення платником податків ризикових операцій і визначення факторів, причин, що їх зумовлюють. Інакше кажучи, відповідна Спеціалізована державна податкова інспекція з обслуговування великих платників, за згоди платника податків, безкоштовно опрацьовує інформацію про його фінансові операції та наперед вказує на можливі ризикові розрахунки й операції, а також на сумнівних контрагентів [11, с. 104].

Запровадження горизонтального моніторингу передбачає ефективне надання платникам податків таких послуг та електронних сервісів, як подання звітів в електронному вигляді, спільне опрацювання законодавства, внесення змін та формування законодавчих ініціатив, попередження проведення сумнівних операцій, автоматичне відшкодування ПДВ, зіставлення даних за рівнями галузевих навантажень тощо. Українські платники податків сьогодні потребують окреслених інноваційних підходів, націлених на співпрацю та партнерство, а також сумлінне виконання реформаторських ініціатив фіскальними органами в контексті мінімізації контрольно-перевірочних заходів на тлі підвищення рівня податкової культури в суспільстві [12].

Виходячи з цього, горизонтальний моніторинг надасть змогу розпочати формування ефективною для бюджету та необтяжливою для сумлінних платників податків системи адміністрування податків у рамках проведення фіскальної реформи та досягти мінімізації втручання у поточну діяльність платників податків, оперативного реагування фіскального органу на проблеми суб'єктів оподаткування, заміни наявного пост аудиту платника податків поточним моніторингом діяльності, удосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків і зборів, запровадження принципу довіри між фіскальними органами та бізнесом.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, у сучасних умовах повинна бути створена

така фіскальна служба, яка стимулювала б економічний розвиток в Україні, що означає зниження податкового тиску з метою дотримання податкового законодавства платниками податків та підвищення надходжень на основі добровільності; забезпечення стабільних надходжень до бюджетів усіх рівнів, встановлення прозорих, підзвітних та неупереджених зав'язків між контролюючими органами та суспільством, запровадження партнерських відносин із платниками податків.

Основним принципом роботи має стати налагодження партнерства між державою й підприємцем, щоб міцніли довіра й взаєморозуміння між податковим працівником і платником податків.

Ефективні результати в податковому контролі будуть досягнуті тільки у разі комплексного вирішення нагальних проблем у вітчизняній фіскальній політиці у напрямках:

- 1) ліквідації корупції в Державній фіскальній службі України та інших державних установах;
- 2) зменшення податкового тиску на платників податків і при цьому пошук шляхів розширення бази оподаткування;
- 3) мінімізації змін у реалізації податкової політики;
- 4) врегулювання питання своєчасного відшкодування ПДВ;
- 5) логічного завершення розпочатих реформ, змін, ініціатив;
- 6) мінімізації негативного впливу на обігові кошти бізнесу;
- 7) забезпечення зрозумілості норм податкового законодавства;
- 8) удосконалення кадрової політики;
- 9) покращення якості обслуговування та проведення консультаційної і масово-роз'яснювальної роботи з платниками податків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової сис-

теми України / О.М. Десятнюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку – 2007. – № 606. – С. 355-361.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Доходи бюджету України – Ціна держави / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/>

4. Бойко А.А. Податкове навантаження як критерій ефективності податкової політики / А.А. Бойко // Збірник студентських науково-виховних праць. – Одеса. – 2013. – № 2. – С. 334-341.

5. Основні показники економічного розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://costua.com/budget/revenue/pension/>

6. Флейчук М.І. Легалізація економіки та протидія корупції у системі економічної безпеки: теоретичні основи та стратегічні пріоритети в умовах глобалізації / М.І. Флейчук. – Львів: Ахілл, 2008. – 660 с.

7. Таранов І.М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків [Текст]: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / І.М. Таранов. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – 300 с.

8. Рівень тіньової економіки в Україні [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://www.epravda.com.ua/news/2013/05/23/376252/>.

9. Шавло І. Податковий контроль у системі податкового адміністрування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: podatkovij_kontrol_u_sistemi_podatkovogo_administruvannja/56-1-0-921

10. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: [Монографія] / за заг. ред. Л.Л. Тарангул; Нац. унів-т ДПС України. – Ірпінь, К.: Фенікс, 2012. – 532 с.

11. Іванов Ю.Б. Податкова система: підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 918 с.

12. Нікітішин А.О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання / А.О. Нікітішин // Ефективна економіка, 2016. – № 2. Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789>