

необхідно розглянути його еволюцію. Це має значення ще й тому, що в Україні відбувається формування сучасної податкової системи, а отже, екскурс в історію становлення оподаткування та ухилення від сплати податків в західноєвропейських країнах дозволяє зробити деякі узагальнення і висновки, важливі для формування ефективної системи оподаткування та попередження ухилення від сплати в Україні.

В процесі історичного розвитку оподаткування розрізняють три етапи: перший етап охоплює стародавній світ і початок середніх віків; другий – XVI–XVIII ст.; третій – XIX–XX ст. Така періодизація була запропонована відомим російським вченим І.Янжулом. Її дотримуються і відомі сучасні вчені Д.Чернік, В. Пушкарьова та ін. [6, с. 72].

На першому етапі відбувається зародження оподаткування. Податки не є основним джерелом доходів держави. Більшу частину коштів держава отримувала як будь-яка приватна особа шляхом експлуатації своїх земель, промислів, майна, а також у вигляді данини, здобичі, контрибуції, дарів. Отже, і в стародавні часи, і в ранньому середньовіччі в структурі доходів держави переважають приватноправові доходи. Публічно-правові доходи, і перш за все податки, існують в нерозвиненій, примітивній, зародковій формі.

На ранніх етапах податки ще не остаточно відокремилися від приватноправових форм державних доходів, тому існує багато перехідних форм, які поєднують в собі різні властивості, що характерно для будь-якого перехідного, зародкового явища. Серед таких перехідних форм можна назвати громадянський трибут, тобто прямиий податок на майно античних полісів, який В. Федосов характеризує як позику-податок. І. Озеров до перехідних форм відносить подарунки від приватних осіб, які спочатку були цілковито добровільними, а згодом все більше і більше набували примусового характеру, перетворюючись на замасковану форму податку. В історії податок нерідко з'являвся і у вигляді мита. При цьому останнє не завжди набуває форми податку, а лише в тому разі, коли доходи від його утримання покривають не лише видатки і забезпечують середній комерційний прибуток, який могла б отримувати й інша особа, експлуатуючи цей інститут і не маючи права примусу, а й дають надлишок, який держава отримує, користуючись виключно своїм правом примусу. Окрім мита, в епоху раннього середньовіччя, основними формами державних доходів були домени і регалії [7, с. 84].

Щодо ухилення від податків, то слід зазначити, що в стародавні часи, хто своєчасно не сплачував податки мав чекати покарання: побиття, конфіскації всього майна або врожаю, відправлення у в'язницю дружини, забирання дітей. У кращому випадку общиннику-землеробу (як вказувалось раніше, вони становили основну масу оподаткованого населення) залишали третину врожаю. Так, в одному з написів збирачеві врожаю давалась порада: "Не лінуйся під час збору податків, але й не будь занадто суворим. Якщо найдеш у списку велику заборгованість бідняка, розділи її на три частини, одну залиши". Злодій мав офіційне право бути членом своєї касты – злодійської корпорації, за умови, якщо він сплатив податок.

Взагалі, за словами грецького історика Геродота, фараон Яхмос II видав для єгиптян закон, за яким кожен єгиптянин був зобов'язаний щорічно повідомляти обласному начальнику усі свої засоби для життя; той хто цього не зробить або хто не може довести, що він живе на законні засоби, карався на "смерть" [6, с. 73].

Досить цікавим є досвід стародавніх Індії, Греції та Риму у сфері регулювання податкових правовідносин. Так, у законах Ману система понять злочину й покарання отримали детальну розробку. Злочини у сфері оподаткування відносились до державних злочинів, за які накладались тяжкі покарання (це в основному смертна кара), хоча чітких санкцій стосовно цього питання немає, все залежало від рішення судового органу.

У стародавній Греції для забезпечення правильності показань платника податків заохочувався донос, допускався насильницький обмін майна вищого класу на майно нижчого класу. Це покарання застосовувалось за заниження вартості оподатковуваного майна. В Спарті – ілоти, основні платники податків, відповідали своїм життям за несвоєчасну сплату натурального оброку чи податі.

У стародавньому Римі за ухилення від явки на податний перепис винному загрожували: продаж у рабство, ув'язнення або навіть смертна кара. Майно такої особи піддавали примусовій оцінці. Цікаво, що за свідченнями сучасників – випадків приховування громадянами своїх прибутків не було [7, с. 87].

На другому етапі становлення оподаткування податки перетворюються з надзвичайного і тимчасового на звичайне і постійне джерело державних доходів. В основі цього перетворення лежить декілька чинників. Перш за все – розвиток товарно-грошового господарства, який вносить суттєві зміни в оподаткування: податки, що раніше стягувалися в натуральній формі, замінюються сплатою

певних грошових сум. По-друге – зростання потреб держави, зумовлене передусім створенням регулярної армії і формуванням значного адміністративного апарату, працівники якого оплачувалися з державної скарбниці. По-третє – посилення центральної державної влади внаслідок становлення абсолютних монархій.

Право запровадження податків перебирають на себе монархи. Колегіальні органи, без згоди яких в період станово-представницької монархії не можна було вводити нові податки, перестають функціонувати. Так, генеральні штати у Франції з 1614 р. не скликалися протягом 175 років. В Англії, де абсолютизм порівняно з монархіями континентальних держав мав незавершений характер, парламент продовжував функціонувати і у XVI–XVIII ст., хоч перетворився на слухняний інструмент королівської влади, а правило, згідно з яким король не міг самочинно встановлювати податки, порушувалося. Однак воно ніколи не заперечувалося принципово, порушення ж цього правила стало однією з причин Великої Англійської революції. Наприкінці XVIII ст. право запровадження податків лише зі згоди представників графств і міст, що входили до палати общин, було підтвержене в Біллі про права. У XVIII ст. за нього почали боротьбу американські колонії [6, с. 74].

Значно зростає кількість податків внаслідок зростання потреб держави у фінансових ресурсах. Такої розгалуженої податкової системи, як у XVI–XVIII ст., історія оподаткування до того не знала. За словами І. Янжула, маса нових податків, переважно непрямих, наповнює бюджети західноєвропейських держав в цей період; в Англії, наприклад, протягом якихось 20 років існування республіки при Кромвелі одних акцизів було введено до 200 видів, причому обкладанню підлягали всілякі предмети споживання, часто зовсім дивні. Прямі податки також відрізнялися в цей період своєю багаточисельністю і разом з тим випадковістю, а інколи навіть химерністю: так в Англії існував податок на покійників, на неодружених, у Вюртемберзі – спеціальний податок на солов'їв тощо [7, с. 88].

Третій етап становлення оподаткування характеризується як нова епоха в його еволюції, підготовлена розвитком виробництва і суспільного життя, передусім становленням капіталізму, що спричинив концентрацію виробництва, капіталу і праці на великих підприємствах і у містах. Останнє обумовило посилення взаємозв'язків і взаємозалежності індивідів і як наслідок – зростання суспільних потреб та інтересів. Економічні відносини, що посилюють зв'язки між людьми, їх солідарність, писав І. Озеров, ведуть до зростання завдань, що стоять перед сучасною державою та окремими громадами, а отже, до зростання їх бюджетів. Зокрема, державний бюджет Франції у 1901 р. порівняно з 1798 р. збільшився у 4–5 разів. У Великобританії видатки у 1902–1903 рр. порівняно з 1691 р. зросли в 58 разів. Швидко зростають і місцеві видатки. Так, в Англії у 1868 р. вони становили 36,5 млн. фунтів стерлінгів, а у 1898–1899 рр. – 111,7 млн. фунтів стерлінгів [6, с. 75].

За цих умов податки перетворюються не просто на постійне, а на основне джерело державних доходів. І. Янжул наприкінці XIX ст. писав, що "фінансове господарство усіх сучасних держав ґрунтується виключно на широко розвинутих системах суспільно-правових або примусових джерел доходу: різноманітних податках, акцизах і миті. В Англії – 97,5%, у Франції – 96,1, в Італії – 89,8, в Росії – 87,5% всіх доходів забезпечується в наш час цими суспільно-правовими джерелами".

Виникають сучасні, більш зрілі і досконалі форми оподаткування. Так, у 1798 р. в Англії вперше запроваджено прибуткове оподаткування, яке у 1816 р. було скасоване і лише з 1842 р. перетворилося на постійне джерело доходів англійського бюджету. В 1891 р. прибутковий податок вводиться в Німеччині, в 1914 р. – у Франції, у 1915 р. – в США, у 1916 р. – в Росії [7, с. 90].

Чинна податкова система України зазнає нищівної критики як з боку наукових кіл, так і з боку підприємців, політичних діячів, депутатів. Однак дедалі очевиднішим стає, що ця критика ґрунтується на емоційних і поверхових оцінках економічної дійсності, вона позбавлена глибокого аналізу фінансових зв'язків в економіці, усвідомлення дійсних потреб держави у фінансових ресурсах для виконання покладених на неї функцій щодо регулювання темпів і пропорцій розвитку економіки, підтримання на належному рівні суспільного добробуту, обороноздатності, систем державного управління [4].

На сьогодні є підстави стверджувати, що податкова система виявилася неадекватною щодо умов перехідної економіки, створила значні податкові навантаження на суб'єктів господарювання, призвела до невиправданого вилучення обігових коштів підприємств, виникнення додаткової потреби у кредитних ресурсах та різним схемам ухилення від сплати податків [8].

Так, кількість виявлених злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, в Україні неухильно зростає. Якщо в 2001 р. було виявлено 3,4 тис. таких злочинів, у 2002 р. – 4,7 тис. то вже в 2003 р. їх було зареєстровано 8,8 тис. У першому кварталі 2009 р. їх стало вже майже 1,7 тис., серед яких 75% – це ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах.

За 2008 р. органами ДПС України виявлено та розглянуто 6 708 правопорушень по ст. 164-1 КУпАП (порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат), 6 702 особи відносно яких винесено постанову (рішення) в тому числі винесено постанови (рішення) про накладання адміністративного стягнення 6 440 осіб, органами ДПС України винесено постанову про закриття 262 справи по цій статті [9].

Відносно ст. 164-5 КУпАП – зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка розглянуто справ 771, притягнуто осіб 771, накладено адміністративне стягнення на 477 осіб, 294 справи закрито.

Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (ст. 166-6 КУпАП) органами ДПС України розглянуто 619 правопорушень, 512 осіб відносно яких винесено постанову, на 495 осіб накладено адміністративне стягнення [9]. За порушення Закону України "Про державну податкову службу в Україні " у 2008 р. було розглянуто 264 180 справ, 264 871 осіб, стосовно яких винесено постанови, в тому числі винесено постанову про накладання адміністративного штрафу на 258 371 особу, 6 470 справ було закрито [9].

У тому числі:

1. Відсутність податкового обліку або його ведення з порушенням встановленого порядку, неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, передбачених законом, а також платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), розглянуто 177 894 правопорушення, відносно 178 666 осіб винесено постанову, накладено адміністративний штраф на 174 124 особи;

2. Невиконання перелічених у пунктах 2–5 статті 11 Закону України "Про державну податкову службу в Україні" вимог посадових осіб органів державної податкової служби, розглянуто 18 868 правопорушень, стосовно 18 876 осіб винесено постанову, накладено адміністративне стягнення на 17 874 особи [9].

Таким чином, аналіз слідчої практики показує, що в Україні найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків є: заниження обсягів реалізованої продукції (товарів) – 34%; приховування грошових коштів, отриманих від реалізації товарів – 21%; завищення собівартості продукції – 47%; підробка фінансово-розрахункових документів – 6%; використання банківських рахунків інших суб'єктів підприємництва – 18% (рис. 1) [9].



Рис. 1. Найбільш поширені способи ухилення від сплати податків

Всього протягом 2009 р. працівниками податкової міліції, в результаті застосування комплексу заходів, за рахунок погашення податкового боргу, забезпечено додаткове надходження коштів до Державного бюджету України в результатів виявлення ухилення від сплати податків суб'єктами господарювання на загальну суму 738,5 млн. грн. (рис. 2).

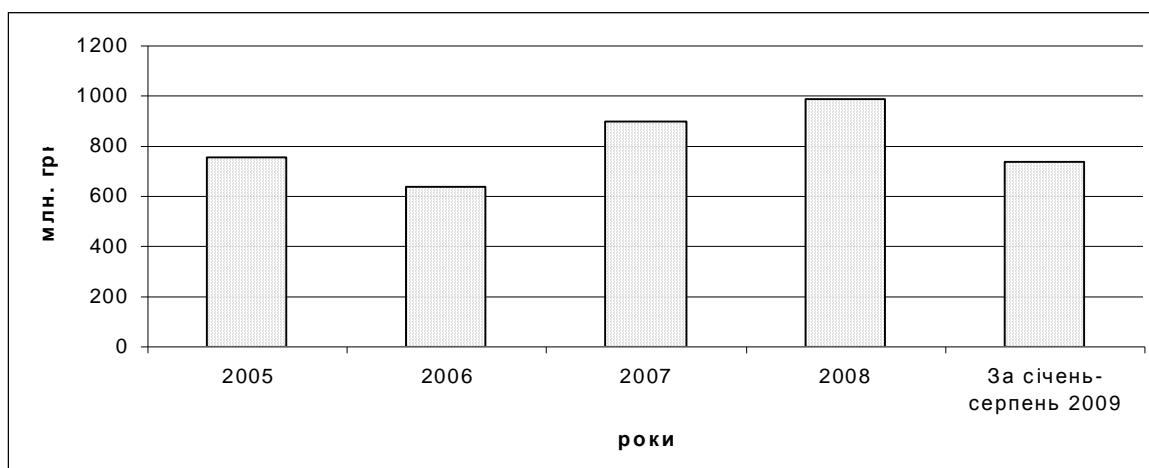


Рис. 2. Динаміка додаткових надходжень коштів до Державного бюджету України в результаті виявлення ухилення від сплати податків суб'єктами господарювання в 2005–2009 рр. (млн. грн.)

Підводячи підсумки проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Історико-правовий аналіз податкового законодавства свідчить, про необхідність ліквідації перекосів в правовому регулюванні у сфері оподаткування. З одного боку податкове законодавство України є достатньо суворим до платників податків, оскільки механізм майнової відповідальності за невиконання податкових зобов'язань в умовах перехідної економіки є досить жорстким заходом. А з іншого боку, податкове законодавство залишає поза межами державного контролю реальні показники бази оподаткування в малому бізнесі, що надає можливість занижувати обсяги виробництва та реалізації, ухилятися від сплати податків.

2. Доцільно удосконалити методи державного контролю за базою оподаткування при застосуванні спрощеної системи оподаткування. База оподаткування повинна контролюватися державою стосовно всіх категорій платників податків, у тому числі й щодо суб'єктів малого підприємництва.

В перспективі подальших наукових досліджень доцільно здійснити оцінку впливу розмірів ухилення від сплати податків на зменшення доходів Державного бюджету України та економічне зростання національної економіки.

Література

1. Вишневський В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монограф. / В. П. Вишневский, А. С. Веткин – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2003. – 228 с.
2. Вишневський В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 86–98.
3. Вишневський В., Веткин А. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта // Економіка України. – 2004. – № 1. – С. 6–17.
4. Гавриленко Н. В. Податкова система. – Л.: Новий Світ-2000, 2007. – 328 с.
5. Данілов О. Д., Гриценко В. В., Проценко Т. О., Шевчук В. П. Податкова служба та вдосконалення її діяльності. – Ірпінь: Академія ДПС, 2005. – 150 с.
6. Макарчук В. С. Загальна історія держави і права зарубіжних країн. – К.: Атіка, 2006. – 680 с.
7. Хома Н. М. Історія держави та права зарубіжних країн. – К.: Каравела, 2004. – 475 с.
8. Чернякова Т. М. Податкова система України та оподаткування підприємств. – Луганськ: Видавництво СНУ ім. В. Даля, 2006. – 584 с.
9. Офіційний веб-сайт Державної податкової адміністрації України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>