

АЕА²Д І І ААЕ² І І ААА²І ЕЕ АЕЕІ І АІ І В І І ААОЕІ АЕО ÇІ АІ А'ВСАІ Û
АЕВ ОІ ДІ ОААІ І В І І ААОЕІ АІ - ÑОДАОАА²- І ²АІ ДЕ^а І НОАА

Обґрунтовано доцільність введення поняття «модель поведінки платників податків щодо виконання податкових зобов'язань» і визначено основні моделі такої поведінки через гармонізацію думок науковців з практикою діяльності податкових органів. Обрано найбільш відповідну для формування податкової стратегії модель поведінки підприємства відносно виконання обов'язку сплати податків, яка знаходиться в межах правового поля.

Expedience of introduction concept «Model of conduct of taxpayers in relation to implementation of tax obligations» has been grounded and the basic model of such conduct has been defined through harmonization opinions of research workers with practice of activity of tax organs. The most proper model of conduct enterprise in relation to a duty of payment taxes, which is in the limits of the legal field, has been selected for forming tax strategy.

В умовах економічної кризи, міжнародного перерозподілу ресурсів, інтеграційних процесів першочерговими завданнями підприємств є збереження власної економічної безпеки, ефективне використання можливостей світових економічних перетворень, інвестиційно-інноваційний розвиток тощо. Це підштовхує керівників підприємств до пошуку нових управлінських рішень з приводу залучення додаткових коштів. Враховуючи те, що питома вага податкових платежів рентабельних підприємств України, які не мають податкових пільг і своєчасно розраховуються з бюджетом, складає близько 60 – 80 % доданої вартості [1] і зайняте Україною в 2008 році згідно з рейтингом «Paying Taxes» [2] 180 місце серед 181 країн світу по простоті податкової системи, необхідність формування податкової стратегії підприємства є очевидною. Але при її розробці повинні бути вирішені такі питання: якої моделі поведінки слід додержуватися підприємству відносно виконання податкових зобов'язань для ефективного його розвитку і яке відношення податкових органів держави до обраної поведінки? В протилежному випадку спроба зменшити податкове навантаження може обернутися штрафними санкціями з боку податківців, судовими позовами і навіть порушенням кримінальної справи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що питанням податкового планування на підприємстві і моделям його поведінки приділено достатню увагу. Можемо відзначити роботи Т. В. Калінеску [3], В. В. Карпової [4], І. Б. Іванова [5], Є. О. Волкова [6], В. П. Вишневського [7], Т. М. Чернякової [8]. Аналіз поглядів цих та інших авторів на зазанчену проблему свідчить про відсутність єдності щодо надання загальної назви діям і вчинкам платників податків стосовно сплати й нарахування податкових платежів та визначення їх основних різновидів. До того ж існують розбіжності визначених в науковій літературі моделей поведінки платників податків з реаліями податкових відносин, що потребує їх гармонізації з практикою діяльності податкових органів.

Метою статті є визначення прийнятної для формування податкової стратегії моделі поведінки підприємства відносно виконання податкових зобов'язань, яка знаходиться в рамках правового поля.

В працях науковців складно зрозуміти, що ж таке в загальному значенні мінімізація, оптимізація, уникнення та ухилення від податків. Думки щодо назви цих дій є дуже заплутаними і суперечливими. Для підтвердження цього наведемо погляди різних науковців стосовно питання, що розглядається (див. табл. 1).

Як бачимо, у авторів відсутня єдність стосовно загального визначення дій і вчинків платників податків, направлених на зменшення податкових зобов'язань. Вони тлумачаться і як способи зменшення податкових платежів, і як шляхи реалізації податкової політики підприємства, і як поняття виконання податкових зобов'язань, і як процеси зменшення податкового тиску, і як варіанти дій щодо зменшення податків.

Однак, незважаючи на різні назви, всі вони підпадають під таке поняття як «поведінка підприємства відносно виконання податкових зобов'язань». А виходячи з різновидів такої поведінки, формуються різні її моделі. Отже, об'єктивно з'являється таке поняття як «модель поведінки платників податків щодо виконання податкових зобов'язань». Обґрунтування доцільності введення такого поняття замість

Таблиця 1

Погляди науковців стосовно надання загальної назви діям і вчинкам платників податків, направлених на сплату податкових платежів, та їх різновидів

№ п/п	Джерело	Загальна назва дій і вчинків платників податків щодо сплати податків	Різновиди	Відповідність до правового поля (л – легальні, нл – нелегальні)
1.	Т. М. Чернякова [8, С. 43]	Способи (шляхи) зниження податкового тиску	запобігання податків (оптимізація)	л
			ухилення від податків	нл
2.	Т. В. Калінеску [3, С. 291]	Поняття виконання податкових зобов'язань	ухилення від сплати податків	нл
			обхід податків	л/нл
			стандартний метод	л
			податкове планування (оптимізація, мінімізація)	л
		Способи зменшення податкових платежів	мінімізація (ухилення від сплати податків, некримінальне ухилення від сплати податків)	л/нл
			оптимізація	л
3.	М. І. Коновалов [5, С. 285-286], [9]	Процеси зменшення податкового тиску	податкове планування	л
			податкова оптимізація	л
			мінімізація податкових зобов'язань	л
			уникнення податків	л
			ухилення податків тощо	нл
4.	Н. В. Кузьмінчук, А. В. Ільїн А. В. [10, С. 89-92]	Шляхи реалізації податкової політики на підприємстві	ухилення від сплати податків	нл
			мінімізація податкових зобов'язань	л
			податкове планування	л
5.	Є. О. Волков [6]	Можливі варіанти дій платників податків щодо зменшення податкових платежів	законний обхід (уникнення) від податків	л
			незаконне ухилення від сплати податків	нл
			оптимізація податкових платежів у рамках податкового планування	л

представлених в табл. 1 варіантів тлумачення дій і вчинків платників податків щодо сплати податкових платежів, наведемо в табл. 2.

Таблиця 2

Обґрунтування доцільності введення поняття «модель поведінки платників податків щодо виконання податкових зобов'язань»

№ п/п	Погляди науковців щодо надання загальної назви діям і вчинкам платників податків стосовно сплати і нарахування податкових платежів	Доводи на користь застосування поняття «моделі поведінки платників податків відносно виконання податкових зобов'язань»
1.	Способи зменшення податкових платежів (податкового тиску)	Тлумачення терміну «поведінка» як сукупності дій і вчинків, спрямованих на отримання певного результату [11] поглинає тлумачення способу як певної дії, прийому або системи прийомів, яка дає можливість зробити, здійснити будь – що, досягти чогось. Можна сказати, що поведінка є способом досягнення чого – небудь, в нашому випадку, зменшення податкового навантаження підприємства.
2.	Шляхи реалізації податкової політики на підприємстві	Реалізація будь-якої політики відбувається дотриманням відповідної поведінки.
3.	Поняття виконання податкових зобов'язань	Формулювання «поняття виконання податкових зобов'язань», в буквальному значенні свідчить про розуміння підприємством свого конституційного обов'язку сплати податків. Результатом такого розуміння є вибір тієї чи іншої поведінки виконання податкових зобов'язань.
4.	Процеси зменшення податкового тиску	В основі поведінки лежить певна діяльність, що характеризується рухом дій у напрямку досягнення встановленої мети. Отже, процес є складовою частиною поведінки.
5.	Варіанти дій платників податків щодо зменшення податкових платежів	Саме варіанти дій платників податків відносно сплати і нарахування податкових платежів формують їхню поведінку.

Поняття «модель» у словосполученні «модель поведінки» вказує на те, що різні варіанти дій і вчинків у поведінці платника податків мають між собою систему залежностей і взаємозв'язків, які відображають суттєві якості або характеристики такої поведінки, що дає змогу створити її модель [12].

Як відомо, поведінка підприємств щодо виконання свого конституційного обов'язку завжди є різновидом правової поведінки, оскільки торкається правових відносин держави і суб'єктів господарювання з приводу сплати податків. Тому, під «моделями поведінки платників податків з приводу виконання податкових зобов'язань» пропонується розуміти сукупність пов'язаних між собою дій і вчинків платників податків відносно сплати і нарахування податкових платежів, які відображають певний рівень податкової культури підприємства і формують різні моделі його поведінки.

Аналіз наукової літератури і дані, наведені в табл. 1, дають підставу стверджувати, що найчастіше в теорії виділяються такі моделі поведінки платників податків, як стандартна, оптимізація, мінімізація, податкове планування, обхід, ухилення, уникнення і запобігання. При цьому в межах правового поля знаходяться стандартна модель, модель мінімізації, модель оптимізації, модель податкового планування, модель запобігання. Інші моделі тлумачаться як протиправні діяння. Відносно кожної моделі існує безліч суперечливих питань і палких спорів. Зауважимо від себе, що «податкове планування», як таке, не може розглядатися як модель поведінки. Податкове планування – це одна з основних функцій і обов'язковий етап кожної з перелічених моделей поведінки. Однак у більшості випадків у науковій літературі податкове планування наділяють вадами цілого комплексу дій відносно зменшення податкового навантаження. Але, насамперед, – це складова ланцюжка управління податковими платежами і один з головних етапів розробки податкової стратегії. До того ж податкове планування не в змозі дати кінцевого результату щодо фактичного зменшення податкового тиску.

Для того, щоб зробити висновок відносно доцільності визначених у теорії моделей, треба звернутися до практики діяльності податкових органів. Позаяк перелік існуючих моделей поведінки на практиці є набагато вужчим і складається з трьох устояних моделей. Перша модель, яку можна визначити як «стандартна», характеризується відсутністю претензій або лояльним ставленням податкових органів до сплати і нарахування податків підприємством. Дві інші моделі є мінімізація і ухилення. На відміну від мінімізації, в законодавстві, а саме в 212 статті ККУ, надається визначення поняття «ухилення від сплати податків» і встановлені міри покарання за такі діяння. До того ж є окрема стаття відносно ухилення від сплати страхових внесків щодо загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. Але в діяльності податківців, підприємства, що мають питому вагу платежів з податку на прибуток у виручці менше нормативних показників, визначаються як «мінімізатори», а законні схеми підприємства, що призводять до зменшення податкових надходжень до бюджетів, як схеми мінімізації. Зазначені схеми піддаються постійному аналізу на їх відповідність до законодавства і становлять підґрунтя для виявлення суб'єктів «фіктивного» господарювання, «транзитних» підприємств, «конвертаційних центрів» тощо. Робітниками податкової служби ведеться постійна статистика, аналіз і систематизація використовуваних схем мінімізації з метою протидії їм шляхом внесення змін в чинне законодавство. Виходячи з того, що з 6877 злочинів, виявлених підрозділами податкової міліції, майже 28 % (1895) становлять злочини щодо ухилення від сплати податків [13], доцільно провести паралель між мінімізацією і ухиленням на практиці. Відмінність цих правових вчинків знаходиться в їх об'єктивній стороні. Так, ухилення порушує законодавчо встановлений порядок нарахування і сплати податків, а мінімізація ні.

Таким чином, аналіз існуючих моделей поведінки в теорії і практиці свідчить про те, що для їх гармонізації слід зупинитися на стандартній моделі, моделі мінімізації, моделі ухилення та уникнення (рис. 1). Легальними, як відомо, є стандартна модель і модель мінімізації, інші ж відповідно, перетинають межі закону. Модель поведінки «стандартна» в теорії і на практиці свідчить про відсутність дій підприємства, спрямованих на зменшення податкових платежів. Щодо моделі «мінімізація», то виникає доречне питання, чому саме мінімізація, а не оптимізація? Пояснимо це тим, що керівник підприємства ніколи не переконає податкового інспектора чи працівника податкової міліції у тому, що він не зменшує свої податкові платежі, а оптимізує їх. У відносинах платників податків і держави з приводу сплати податків, поняття «оптимізація» бути не може, оскільки будь-які дії платників податків щодо зменшення податкового навантаження призводять до зменшення надходжень до бюджетів.

Прихильник «оптимізації» М. І. Коновалов обґрунтовує свою позицію тим, що мінімізація має за найвищий результат нульове значення податкових зобов'язань, що відповідно досягається при повному зупиненні господарської діяльності підприємства. Підтверджує це перекладом з латинської мови слів «мінімізація» (Minime, minimus) – щонайменше, найменший і «оптимізація» (Optime, optimus) - найкраще, найкращий [5, с. 285-286]. Щодо цього зазначимо, що мінімізація, яка має на меті досягнення

Вибір моделі поведінки виконання ...

нульового значення, є вже ухиленням, бо в більшості випадків для досягнення цього потрібно переступити межу закону. До того ж зниження податкових платежів не є основною метою підприємства, а є одним із засобів захисту своєї економічної безпеки. Порядний керівник підприємства не зацікавлений в результаті зменшення податкового навантаження отримати зупинку підприємства, сплату штрафів і порушення проти себе кримінальної справи. Навпаки, він намагається зменшити навантаження в рамках правового поля для збереження життєдіяльності свого бізнесу і його ефективного розвитку. Отже, ключовим словом є слово «зменшення», а не «оптимізація». Що ж до вживання слів «мінімізація» і «оптимізація», то маємо впевненість у тому, що на питання керівникові: «Який для Вас найкращий варіант сплати податкових платежів?» отримаємо відповідь - найменший, але такий, за яким було менше проблем з боку податкових органів.

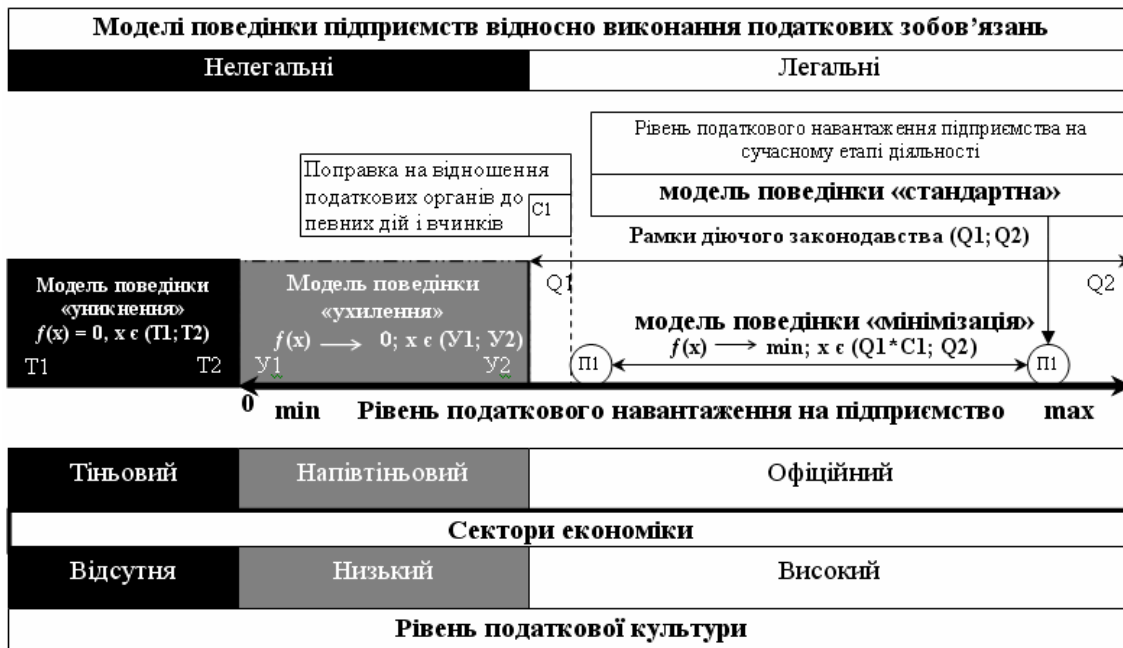


Рис. 1. Моделі поведінки підприємства та їх співвідношення з існуючим поділом економіки на сектори

Цільовою функцією і вектором направлення усіх визначених моделей є *зменшення* (рис. 1). Різницею між ними є межі такого зменшення, тобто внесені у функцію обмеження. Для моделі поведінки «мінімізація» обмеженнями є межі чинного законодавства, умовно збільшені на відношення податківців до різних схем, способів такої мінімізації та визначені через аналіз судових рішень податкових спорів, в залежності від того до якого статусу відносять платника, а саме «мінімізаторів», «збиткових», «бюджетоутворюючих» тощо (рис. 1). Цільова функція мінімізації у такому випадку має вигляд: $f(x) \rightarrow \min; x \in (Q1 * C1; Q2)$, де $f(x)$ – цільова функція, яка спрямована на зменшення податкових платежів (\min) за допомогою певних дій і вчинків (x), які обмежені інтервалом щодо меж законодавства ($Q1 * C1; Q2$); $C1$ – поправка на відношення податківців, визначається методом експертних оцінок.

Вислови відносно моделі поведінки «ухилення» в теорії і практиці збігаються і характеризуються як незаконні, соціально шкідливі дії і вчинки, направлені на зменшення податкових платежів. На рис. 1 також представлено цільову функцію ухилення: $f(x) \rightarrow 0; x \in (Y1; Y2)$, де $f(x)$ – цільова функція, направлена на зменшення податків до нуля (0), використовуючи дії і вчинки (x), які лежать поза межами законодавства ($Y1; Y2$).

Щодо таких моделей як «обхід», «уникнення», «запобігання», визначених в теорії, то доцільно залишити тільки модель «уникнення», тому що всі ці терміни схожі за змістом і свідчать про навмисний вихід за рамки законодавства шляхом нереєстрації своєї діяльності взагалі, що відносить таких суб'єктів до «тіньового» сектору економіки (рис. 1). В підтвердження такої думки наведемо семантичне значення слів «обхід», «избегать» (рос. мова) за В. Далем (табл. 3) і визначимо поняття «запобігати». Термін «запобігати» означає не допускати, заздалегідь відвертати що – небудь неприємне, небажане [11].

Семантичне значення слів «обход» і «избегать» за В. Далем [14]

№ п/п	Слова	Зміст
1.	«обход»	обходить, обойти, обхаживать (многокр.) что, кого, миновать, проходить мимо чего, опереживать кого на пути; околицей, окружностью, не прямо или мимо;
2.	«избегать»	избегают или избеж и избежат кого, чего, миновать, обходить, уклоняться, удаляться от чего: избывать, сбывать что, отклонять от себя.

Як бачимо, термін «обхід» та «уникнення» свідчать про бажання заздалегідь уникнути, обійти свій податковий обов'язок, а не ухилитися від нього. До того ж, значна частина науковців розуміють під уникненням використання певних положень податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, тобто відносять зазначену поведінку, як таку, яка знаходиться в правовому полі. Якщо ж в законодавстві є такі місця, що дозволяють відійти від сплати податків, то це є можливості підприємства, використання яких притаманне моделі поведінки «мінімізація», оскільки ця модель використовує можливості і недоліки законодавства, не перетинаючи його межі. А цільовою функцією уникнення є нульове значення податків, яке досягається або при зупинці роботи підприємства, або в результаті переходу його у «тінь», тобто відмови від реєстрації своєї діяльності.

Визначені моделі поведінки підприємства, а саме: стандартна, мінімізація, ухилення, уникнення, відповідають певному рівню податкової культури платників податків і сучасному розподілу економіки в державі на такі її сектори, як офіційний, «напівтіньовий» і «тіньовий» (рис. 1). Це дає змогу державі моніторити моделі поведінки підприємств відносно виконання податкових зобов'язань, досліджувати послідовність і взаємозв'язок дій і вчинків такої поведінки, зводити дії і вчинки підприємств до певних схем з метою розробки дієвих методів боротьби з незаконною їх складовою і заходів підвищення рівня податкової культури, що може сприяти зменшенню рівня відповідного тій чи іншій моделі сектору. Пропонуємо також внести у кримінальний кодекс окрему статтю відносно «уникнення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», яка б визначала більш жорсткі покарання, ніж за ухилення, тому що такі вчинки свідчать про повну відсутність податкової культури і неповагу до конституційного обов'язку.

Для досягнення цілей податкової стратегії, керівництво має дотримуватися моделі поведінки «мінімізація», що направлена на зменшення податкового навантаження підприємства, але межа такого зменшення – це рамки закону, а не нульове значення податків. У такий спосіб можна досягти зрівноваження інтересів держави і платника податків. Підприємство як платник податків не вдається до ухилення від виконання свого конституційного обов'язку, а зменшує їх за допомогою існуючих можливостей і недоліків в чинному законодавстві, чим захищає свою економічну безпеку, досягає конкурентних переваг у податковій конкуренції, зберігає рівень податкової культури і ефективний розвиток в цілому.

Отже, в процесі дослідження моделей поведінки підприємства, відносно виконання податкових зобов'язань, для формування податкової стратегії, що знаходиться в рамках правового поля, здобуті наступні результати: обґрунтовано доцільність визначення сукупності пов'язаних між собою дій і вчинків платника податків, направлених на зменшення податкового тиску, як моделі його поведінки щодо виконання податкових зобов'язань; визначено основні моделі поведінки платників податків через гармонізацію думок науковців і практики діяльності податкових органів; обрано найбільш доцільну модель поведінки підприємства, яка заснована на мінімізації податкового тиску, для формування податкової стратегії підприємства в межах податкового поля.

Література

1. Забаренко Ю. О. *Економічний механізм податкового планування на промисловому підприємстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук / Ю. О. Забаренко. – Донецьк, 2007.*
2. *Самые удобные налоговые системы в мире [Электронный ресурс] / <http://rating.rbc.ru/article.shtml?2008/11/21/32214643>.*

3. *Основи оподаткування: навчальний посібник* / [Калінеску Т. В., Антіпов О. М., Бурлацька Г. М., Чернякова Т. М., Соловей М. М., Харківський М. Б.]. Кер. авт. і наук. ред. проф. Т. В. Калінеску. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 416 с.
4. *Карпова В. В. Формування системи податкового планування на підприємстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами»* / В. В. Карпова. – Харків, 2005.
5. *Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія* / [Іванов Ю. Б., Тищенко О. М., Дорожкіна Г. М., Зима О. Г., Карпова В. В., Найденко О. Є., Чечетова – Терашвілі Т. М., Капустник К. В., Карпов Л. М., Коновалов М. І., Петросянц К. В., Євченко О. В., Біляєвська Л. О., Міхасьова Н. В., Філіпович Т. Г.]; за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
6. *Волков Є. О. Сутність податкової оптимізації зовнішньоекономічних операцій* [Електронний ресурс] / Волков Є. О. // http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2008-3/Volkov_308.htm.
7. *Вишневський В. Відхід від сплати податків: теорія і практика: монографія* ІНАН України, Інститут економіки промисловості / Вишневський В., Веткін А. – Донецьк, 2003.
8. *Чернякова Т. М. Формування економіко-організаційного процесу оподаткування підприємств України: монографія* / Чернякова Т. М. – Луганськ: Вид-во Східноукр. нац. ун.-ту ім. В. Даля, 2003. – 188 с.
9. *Коновалова І. М. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків та механізм їх уникнення* [Електронний ресурс] / Коновалова І. М. // <http://www.klubok.net/article1889.html>.
10. *Інтеграційні процеси та розвиток фінансової системи України: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (Харків, 29 – 30 листопада 2006 р.)* / Харківський національний економічний університет. – Х.: ФОП Лібуркіна Л. М., 2006. – 224 с.
11. *Великий тлумачний словник сучасної української мови* [Електронний ресурс] / <http://www.slovnyk.net>.