

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ

Факультет економіки, бізнесу та міжнародних відносин
Кафедра соціального забезпечення та податкової політики

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему «Ухилення від сплати податків: передумови та економічні
наслідки»

Виконав: студент групи СЗ-22-1зм
Залевський Ігор Сергійович
Спеціальність 232«Соціальне забезпечення»
Керівник к.е.н., доцент Дулік Т.О.

Рецензент _____

_____ (місце роботи)

_____ (посада)

_____ (науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Дніпро – 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ

Факультет економіки, бізнесу та міжнародних відносин
Кафедра соціального забезпечення та податкової політики
Ступінь вищої освіти магістр
Спеціальність 232 «Соціальне забезпечення»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

_____ В.Є.Тараненко

“ 28 ” червня 2023 р.

**ЗАВДАННЯ
НА МАГІСТЕРСЬКУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ**

Залевському Ігорю Сергійовичу

1. Тема роботи «Ухилення від сплати податків: передумови та економічні наслідки».

керівник роботи к.е.н., доцент Дулік Т.О.

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом УМСФ від “27” червня 2023 р. № 442 кс

2. Строк подачі студентом закінченої роботи 17.01.2024

3. Вихідні дані до роботи: Законодавчі, нормативні та інструктивні матеріали з питань оподаткування, регулювання відносин між платниками та державою; статистичні матеріали Державної служби статистики України, Державної податкової служби, Євростату, монографії, матеріали періодичних та інтернет видань.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки: 1. Теоретична та правова інтерпретація змісту поняття «ухилення від сплати податків» 2. Аналітична оцінка впливу ухилення від сплати податків на соціально-економічний розвиток в Україні. 3. Заходи запобігання та боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні.

5. Перелік графічного матеріалу: графіки, діаграми, таблиці.

6. Дата видачі завдання “28” червня 2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ за/п	Назва етапів магістерської кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи	28.06.2023	виконано
2.	Пошук та опрацювання літературних джерел	01.07.2023 – 01.08.2023	виконано
3.	Написання вступу кваліфікаційної роботи	10.08.2023 – 30.08.2023	виконано
4.	Виконання I розділу	01.09.2023 – 20.10.2023	виконано
5.	Виконання II розділу	15.12.2023 – 31.12.2023	виконано
6.	Виконання III розділу	02.01.2024 – 10.01.2024	виконано
7.	Написання висновків	11.01.2024 – 13.01.2024	виконано
8.	Оформлення роботи і передача на перевірку науковому керівнику	14.01.2024 – 16.01.2024	виконано
9.	Захист кваліфікаційної роботи	згідно графіку	

Студент _____
(підпис)

Залевський І.С.

Керівник _____

(підпис)

Дулік Т.О.

(прізвище, ім'я, по батькові)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ

АНОТАЦІЯ

Залевський Ігор Сергійович. Тема роботи «Ухилення від сплати податків: передумови та економічні наслідки»

Магістерська кваліфікаційна робота на здобуття ступеня вищої освіти «Магістр» за спеціальністю 232 «Соціальне забезпечення». Університет митної справи та фінансів, Дніпро, 2024.

Магістерська кваліфікаційна робота складається з вступу, 3 розділів, висновків. Викладена загалом на 72 сторінках, основний текст – на 64 стор., містить 11 таблиць, 10 рисунків, 3 сторінки додатків. Список використаних джерел містить 50 найменувань.

Зміст анотації:

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню передумов та наслідків ухилення від сплати податків для подальшого визначення способів подолання цієї проблеми. У першому розділі було досліджено теоретичну та правову інтерпретацію змісту поняття «ухилення від сплати податків». У другому розділі проведено аналітичну оцінку впливу ухилення від сплати податків на соціально-економічний розвиток в Україні. На основі проведеного дослідження та з урахуванням результатів проведеної оцінки визначити заходи запобігання та боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні.

Ключові слова: ухилення від сплати податків; платник податків; податкове законодавство; порушення податкового законодавства; податковий контроль.

ABSTRACT

Igor S. Zalevsky. Theme of work «Tax evasion: preconditions and economic consequences»

Master's qualification work for the degree of higher education "Master" in speciality 232 "Social Security". University of Customs and Finance, Dnipro, 2024.

Master's qualification work consists of an introduction, 3 chapters, conclusions. It is presented on a total of 72 pages, the main text is on 64 pages, contains 11 tables, 10 figures, 3 pages of appendices. The list of references includes 50 items.

Summary of the abstract:

The qualification work is devoted to the study of the preconditions and consequences of tax evasion in order to further identify ways to overcome this problem. The first section examines the theoretical and legal interpretation of the concept of tax evasion. The second section provides an analytical assessment of the impact of tax evasion on socio-economic development in Ukraine. On the basis of the study and taking into account the results of the assessment, the author identifies measures to prevent and combat tax evasion in Ukraine.

Keywords: tax evasion; taxpayer; tax legislation; violation of tax legislation; tax control.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНА ТА ПРАВОВА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ «УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ»	7
1.1 Наукові підходи до визначення змісту поняття «ухилення від сплати податків» та причин поширення цього явища	7
1.2 Способи ухилення від сплати податків, їх наслідки та потенційні загрози	15
1.3 Законодавче врегулювання порядку сплати податків в Україні та посилення відповідальності за його порушення	22
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2 АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ НА СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК В УКРАЇНІ	31
2.1 Оцінка типових схем ухилення від сплати податків в Україні та міри відповідальності за вчинені податкові правопорушення	31
2.2 Порівняльний аналіз впливу схем ухилення від сплати податків на формування доходів Державного бюджету України	43
2.3 Оцінка підсумків контрольно–перевірочної роботи державної податкової служби України щодо виявлення платників, що ухиляються від сплати податків	51
Висновки до розділу 2	61
РОЗДІЛ 3 ЗАХОДИ ЗАПОБІГАННЯ ТА БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ	63
3.1 Закордонний досвід боротьби з ухиленням від сплати податків	63
3.2 Пропозиції щодо заходів протидії ухиленню від сплати податків в Україні	75
Висновки до розділу 3	83
ВИСНОВКИ	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Ухилення від сплати податків є різновидом економічних злочинів. Несплачені податки звужують дохідну базу державного та муніципальних бюджетів, посилюючи дефіцит готівки в державі.

Тривалість цього явища завдала величезної шкоди суспільству та порушила нормальні стосунки між країною, бізнесом та громадянами. Різниця між ухиленням від сплати податків і ухиленням від сплати податків є тонкою у багатьох відношеннях, що ускладнює податкову політику. Через різні причини, зокрема через сильну здатність тіньової економіки до самовідтворення, проголошені заходи по боротьбі з тіньовою економікою не принесли очікуваних результатів.

Скорочення надходжень до бюджетів є прямою загрозою виконання державою соціальних зобов'язань перед громадянами. Саме тому дослідження передумов та наслідків ухилення від сплати податків набуває актуальності за часів збільшення державних зобов'язань.

Причини та форми ухилення від сплати податків досліджують як юристи, так і економісти. Серед вітчизняних учених слід відзначити праці таких дослідників, як С. О. Баранов [3], Л. К. Сало [4], Т.Л. Томнюк [5] І.А. Майбуров та А.М. Соколовська [8], М.О. Казакова й С.В. Глущенко [9] та ін. Разом з тим, зловмисники постійно удосконалюють форми і способи ухилення від сплати податків та інших зборів, а засоби державного регулювання потребують удосконалення. Залишається дискусійним питання про розмежування ухилення та уникнення сплати податків, потребує методологічного та науковоприкладного аналізу питання законного зменшення податкових зобов'язань з боку платників податків. Незважаючи на інтенсивне дослідження проблеми ухилення від сплати податків, це явище залишається дуже поширеним.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження передумов та наслідків ухилення від сплати податків для подальшого визначення способів подолання цієї проблеми.

Виходячи з мети у роботі було поставлено такі завдання:

- дослідити теоретичну та правову інтерпретацію змісту поняття «ухилення від сплати податків»;
- надати аналітичну оцінку впливу ухилення від сплати податків на соціально-економічний розвиток в Україні;
- на основі проведеного дослідження та з урахуванням результатів проведеної оцінки визначити заходи запобігання та боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні.

Об'єктом дослідження виступає система оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є організаційно-управлінський та нормативний аспекти механізмів реалізації зобов'язань платників податків щодо узгоджених платежів.

Методи дослідження. Для розв'язання поставлених завдань у дослідженні використовувались такі основні методи: загальнонаукові методи пізнання (аналіз, синтез, метод теоретичного узагальнення); системного аналізу; діалектичний метод пізнання; статистичного аналізу; експертних оцінок.

Інформаційна база дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є фундаментальні положення теорії оподаткування, законодавчі, інструктивні та нормативні матеріали державних органів та наукові праці українських і зарубіжних вчених.

Практичне значення результатів дослідження полягає у визначенні проблемних аспектів ухилення від сплати податків та пропозиції щодо обрахунків втрат бюджетів через них.

Дипломна робота виконана на 96 сторінках, містить 10 рис., 11 табл., 3 сторінки додатків. Перелік використаних джерел становить 50 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНА ТА ПРАВОВА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ «УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ»

1.1 Наукові підходи до визначення змісту поняття «ухилення від сплати податків» та причин поширення цього явища

Аналіз вітчизняного законодавства дозволяє зробити висновок про те, що визначення поняття «ухилення від сплати податків» є досить специфічним, тобто визначається спеціальними законами.

При цьому ст. 212 Кримінального кодексу України [1] встановлено відповідальність за ухилення від сплати податків, зокрема:

– ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено «кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи чи організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах»;

– ч. 2 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено «кримінальну відповідальність за вищенаведені діяння, що вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах»;

– ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено «кримінальну відповідальність за діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, що була раніше судима за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо

великих розмірах».

Також у ч. 5–6 цієї ж статті закріплено можливість «звільнення від кримінальної відповідальності за вищезазначені діяння та випадки, що не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)». При цьому слід вказати, хоча у примітці до ст. 212 Кримінального кодексу України [1] уточнюється, що потрібно розуміти під «значним, великим та особливо великим розміром коштів», однак, жодним чином не визначено, що являє собою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), не конкретизовані способи його здійснення. Отже, чинне законодавство встановлює лише те, що ухилення від сплати податків в Україні є діянням, яке визначають кримінальнокараним.

У науковій літературі зустрічаються різні підходи до розкриття сутності ухилення від сплати податків.

У західних країнах ухилення від сплати податків розділяють на два види:

1) «tax avoidance» (т. зв. «податкова оптимізація»), коли платники використовують легальні способи оптимізації податкового навантаження. Наприклад, податкове планування, спеціальні режими оподаткування, використання податкових пільг тощо;

2) «tax evasion», а саме – незаконне ухилення від оподаткування. Наприклад, надання податковим органам недостовірної інформації про доходи, використання незадекларованої праці, приховування об'єктів оподаткування. Кваліфікуються такі дії як «податкова девіація» або «правопорушення, що пов'язане з використанням способів, які суперечать загальноприйнятим, закріплених законодавством нормам податкової поведінки». Масштаби досліджень цього явища в західних країнах спродукували появу окремої галузі науки – «economics of tax aversion» (політекономії податкової антипатії). Так, автори Оксфордського тлумачного словника під ухиленням від сплати податків пропонують розуміти «приховування податкової бази та/або подання до податкових органів завідомо неправдивої інформації» [2, с. 415].

Одновекторний підхід наводить у своїй праці С. О. Баранов, який

тлумачить ухилення від сплати податків як «незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податками» [3, с. 103].

Науковець Л. К. Сало, ухиленням від сплати податкових платежів вважає «протиправні дії з мінімізації податкових зобов'язань, що переслідуються законом» [4, с. 196].

Однак, на наш погляд, таке визначення є загальним та не дає можливості охарактеризувати досліджуване явище.

Дослідник Т.Л. Томнюк наводить таке роз'яснення терміну «ухилення від сплати податків»: «це протиправні дії щодо зменшення податкових зобов'язань, які можуть мати наслідком відповідальність різного виду за порушення податкового законодавства» [5, с. 279]. Схоже визначення запропоноване А.С. Веткіним і В.П. Вишневським, які вказують, що «ухилення від сплати податків зводиться до протиправних дій, спрямованих на зменшення податкових зобов'язань, що тягнуть за собою, у випадку їх виявлення, відповідальність за порушення податкового законодавства» [6, с. 10]. Дослідники роблять акцент на висвітленні можливих наслідках ухилення від сплати податків, що є більш доречним для характеристики цього явища.

Із огляду на вищезазначене, абсолютно логічним є надання тлумачення сутності ухилення від сплати податків як основного виду податкових правопорушень, до якого слід відносити ненадання податковим органам інформації про об'єкти оподаткування, приховування доходів шляхом внесення недостовірних даних до звітності, а також підробка податкових документів [7, с. 2].

Грунтовним є роз'яснення дослідників І.А. Майбурова та А.М. Соколовської. Ухилення від сплати податків автори розглядають як «умисні дії платника податків, спрямовані на зменшення сум податкових зобов'язань, що надходять до бюджетів і державних цільових фондів із використанням незаконних прийомів і методів податкової мінімізації, метою яких є отримання необлікованих додаткових грошових коштів для задоволення власних потреб, що завдає шкоди суспільству» [8, с. 385]. Відмінність даного

тлумачення полягає у наступному: визначення наявності умислу; застосування незаконних методів та прийомів зменшення податкових зобов'язань; отримання незадекларованих грошових коштів для власної вигоди; ненадходження до бюджетів всіх рівнів значних сум грошових коштів.

У своїх працях М.О. Казакова й С.В. Глущенко висувають дещо іншу думку щодо розкриття сутності ухилення від сплати податків. Вони визначають його як «зменшення податкових та інших платежів, коли платник податків навмисно чи ненавмисно уникає чи зменшує обсяг своїх податкових зобов'язань із порушенням (чи непорушенням) чинного законодавства й наголошуючи на тому, що з погляду права ухилення від сплати податків може бути з порушенням закону – податкове шахрайство, або без порушення закону» [9, с. 22].

Дослідник Л.А. Парфентій термін «ухилення від сплати податків» також пропонує розуміти як «свідомі та умисні дії платника податків, що спрямовані на повну чи часткову несплату податків, зборів або інших обов'язкових платежів до бюджету, і можуть бути як незаконними, так і в межах чинного законодавства» [10, с. 291].

На думку О.В. Мірошніченко поняття «ухилення від сплати податків» слід вживати для «визначення дій (як свідомих, так і несвідомих унаслідок неухважності, технічних помилок, інших факторів) із несплати податків, або їх неповної сплати без законних підстав» [11, с. 89].

Узагальнюючи думки дослідників зазначимо, що наведені визначення можна диверсифікувати за поглядом на законність та усвідомленість ухилення платником податків. Так, думку про незаконність дій платника податків для ухилення від їх сплати поділяють С.О. Баранов [3], Л.К. Сало [4], Т.Л. Томнюк [5], А.С. Веткін і В.П. Вишневський [6], Ю.В. Клепнікова-Чижова [7], протилежну думку з цього приводу мають М.О. Казакова й С.В. Глущенко [9], а також Л.А. Парфентій [10], зосереджуючись на тому, що такі дії можуть бути як в межах чинного законодавства, так і незаконними. На усвідомленні платником податків ухилення наголошують І.А. Майбуров, А.М. Соколовська

[8], Л.А. Парфентій [10], дещо інших поглядів дотримуються О.В. Мірошніченко [11], М.О. Казакова й С.В. Глущенко [9], вказуючи, що дії платника податків, спрямовані на ухилення від сплати податків, можуть бути несвідомими, зокрема, через недбалість, технічні помилки, невизначеність законодавства тощо.

Досить часто як синонім до поняття «ухилення від сплати податків» вживається термін «уникнення оподаткування» («втеча від податків»). Так, за глосарієм Організації економічного співробітництва та розвитку [12], поняття «уникнення оподаткування» зазвичай використовується для «опису способу ведення справ платником податків, що спрямований на зниження його податкових зобов'язань, і, незважаючи на те, що така діяльність може бути законною, вона суперечить наміру або меті закону» [12].

Сам термін «втеча від податків» сприймається у більшості випадків як негативне явище, тобто таке, що суперечить законодавству, проте більшість дослідників все ж наповнюють його аналогічним змістом поняттю «уникнення оподаткування», наголошуючи, що «із практичної точки зору достатньо важко провести межу між законною та незаконною втечею від податків» та наводять ряд критеріїв, якими варто послуговуватися при здійсненні такого розмежування, зокрема: «мотив діяльності платника податків (наявність/відсутність умислу); фіктивність діяльності; розміри отриманої внаслідок вчинюваних дій вигоди тощо» [13, с. 643]. Тож уникнення оподаткування за економічним змістом є правомірною поведінкою платника податків та не є підставою для притягнення до відповідальності. Так, через відсутність єдиного розуміння сутності ухилення від сплати податків у загальній практиці, у судах часто зустрічаються випадки прийняття суперечливих рішень в ході притягнення до відповідальності за вищевказаною ст. 212 Кримінального кодексу України та оскарження платниками податків претензій податкових органів відповідно до принципу «дозволено все, що не заборонено законом».

Тож, погоджуючись із іноземними дослідниками у питанні розмежування

ухилення від сплати податків у законній та незаконній формах, а також з урахуванням визначення у чинному вітчизняному законодавстві поняття «ухилення від сплати податків», вважаємо за доцільне:

– використовувати терміни «уникнення оподаткування» та «ухилення від сплати податків» за вищенаведеними принципами;

– закріпити тлумачення важливого для правозастосування поняття «ухилення від сплати податків» на законодавчому рівні, а саме у ст. 212 Кримінального кодексу України [1]. Виходячи із запропонованих науковцями підходів до розкриття сутності досліджуваного явища, ухилення від сплати податків слід визначати як свідомі незаконні дії платників податків, які спрямовані на несплату податків шляхом приховування об'єктів оподаткування та результатів господарської діяльності від державних податкових органів.

Досліджуючи причини ухилення від оподаткування як фактору протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, слід вказати, що на сьогодні в більшості країн світу (Норвегія, США, Китай, Австралія та ін.), у т. ч. і в Україні, використовуються переважно репресивні способи протидії зазначеному явищу, направлені не на усунення причин їх виникнення, а на покарання наслідків та притягнення до відповідальності. При цьому, не враховується те, що такий репресивний підхід спричиняє негативну реакцію з боку платників податків: поява нових оптимізаційних схем, виведення бізнесу «в тінь» тощо. Зменшити масштаби існуючої проблеми більшою мірою дозволяє превентивний підхід, тобто усунення причин ухилення від оподаткування об'єктивного (таких, що не залежать від лояльності платника податків до існуючої податкової системи) та суб'єктивного характеру (таких, що відображають ставлення платника податків до обов'язку сплачувати податки).

Серед об'єктивних причин ухилення від оподаткування можна назвати:

– погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання та населення країни через війну, через що відбулося зниження рівня життя.

Зазначимо, що фінансове становище платника стає визначальним

фактором для прийняття рішення платника податків щодо ухилення від оподаткування. Платник керується співвідношенням отриманої користі від ухилення та розміром податкового зобов'язання;

- податкова політика та особливості податкової системи. Зростання податкового навантаження на бізнес та населення може стати підґрунтям для рішення про несплату податків;

- невиконання податками регулюючої функції. Відсутність підтримки бізнесу, що розвивається, окремих верств населення з низьким рівнем доходів, недоступність податкових пільг та преференцій призводять до навмисної несплати податків;

- недотримання принципу справедливості при побудові податкової системи держави, коли виникає суттєва різниця у податковому навантаженні різних груп платників податків;

- лобіювання інтересів окремих груп платників податків, коли надання преференцій окремим платникам призводить до суттєвої диференціації у рівні податкового навантаження.

Серед суб'єктивних причин ухилення від сплати податків О.Г. Беккер зазначає, що «можна виділити ідеологічні та матеріальні причини [14, с. 52].

Ідеологічними суб'єктивними причинами є:

- негативне ставлення до існуючої податкової системи. Платники податків не бажають сприймати податкову систему, при побудові якої не було враховано їх можливості щодо сплати податків;

- низький рівень податкової культури населення. Більшість платників податків через недостатність інформації не розуміють реальних цілей оподаткування;

- відсутність моральної відповідальності за ухилення від сплати податків;

- несприйняття платниками податків податкового законодавства» [14, с. 52].

Узагальнення причин ухилення від оподаткування в Україні представлене на рис. 1.1. Головною матеріальною суб'єктивною причиною, на наше

переконання, є наявність у платника податків корисливої мотивації отримання незаконної вигоди, що і є ознакою суб'єкта тіньової економіки.

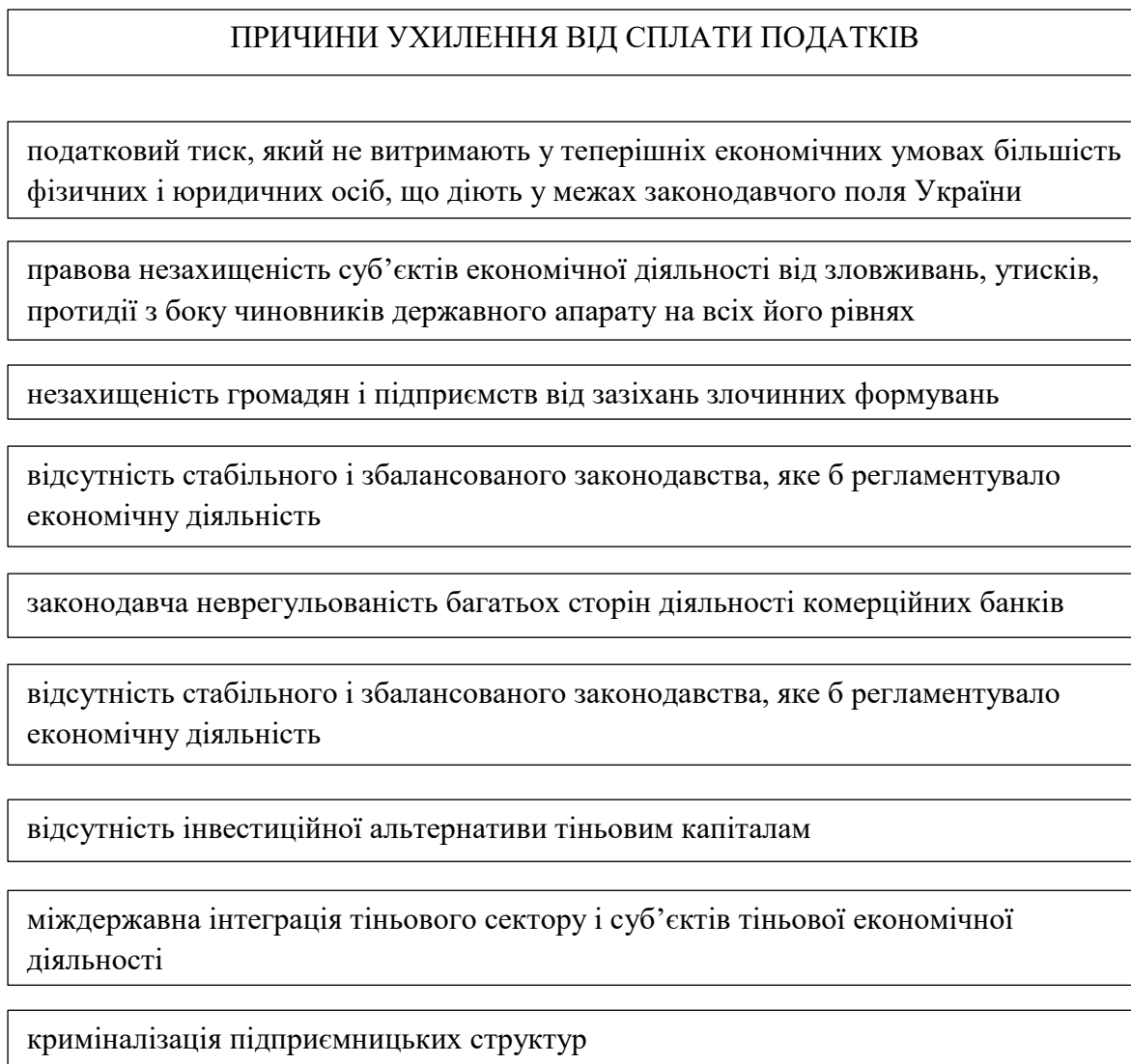


Рис. 1.1. Узагальнення причин ухилення від оподаткування в Україні

Джерело: складено автором

Зазначимо, що основними сегментами тіньової економіки і механізмами отримання тіньових прибутків виступають корупція; приховування реальних доходів, нелегальний експорт капіталів, отримання тіньових доходів, здійснення нелегальних валютних та зовнішньоекономічних операцій (контрабанда), кримінальні злочини, фінансове шахрайство тощо. Тому можна зробити висновок, що ухилення від сплати податків є і передумовою, і наслідком тіньової економіки.

1.2 Способи ухилення від сплати податків, їх наслідки та потенційні загрози

Ухилення від сплати податків відноситься до категорії податкових злочинів, які є складовою частиною криміналістичної класифікації злочинів, які вчиняються у сфері підприємницької діяльності. Можна виділити такі класифікації податкових злочинів (рис. 1.2).

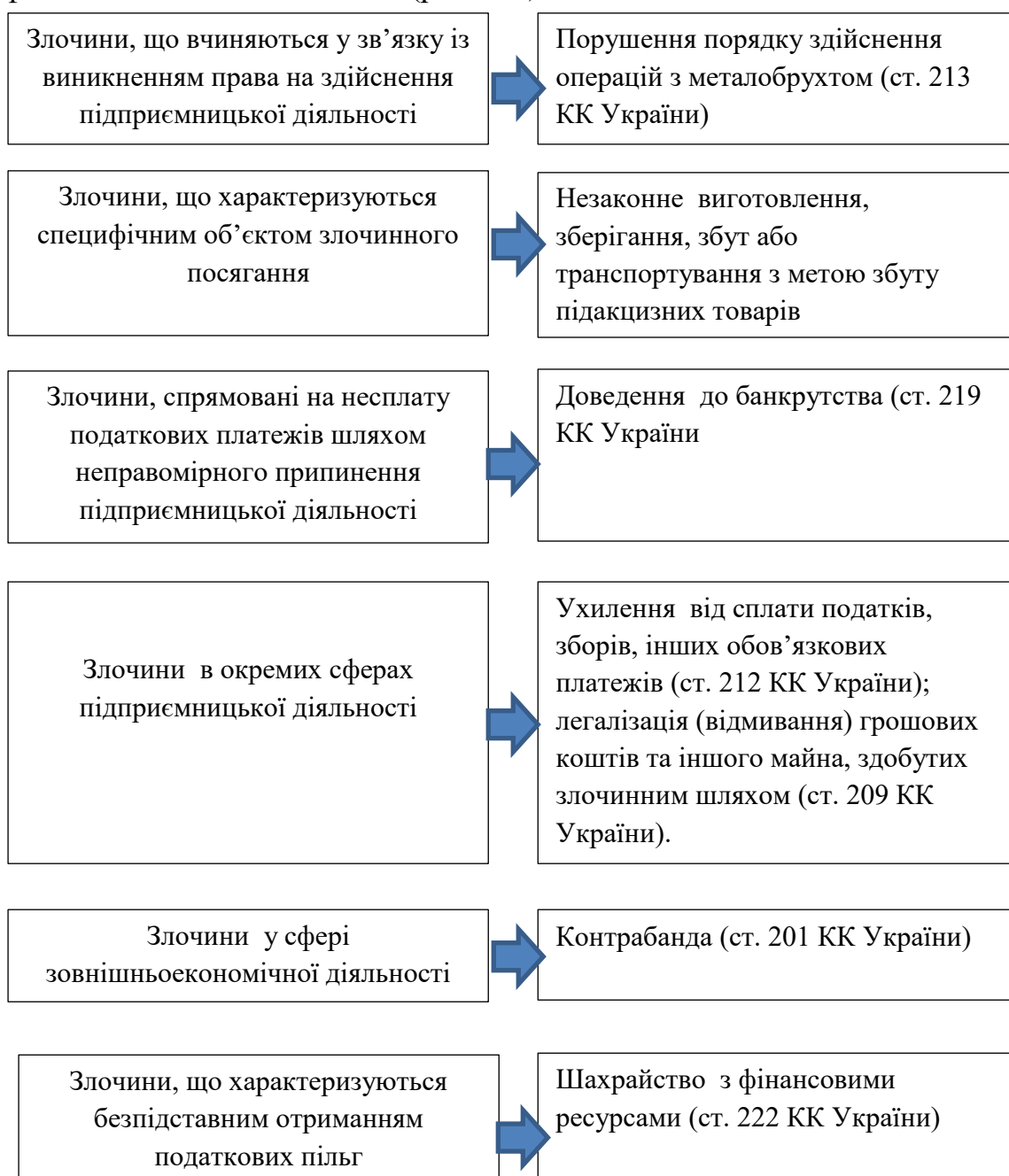


Рис. 1.2. Класифікація податкових злочинів за чинним законодавством України

Джерело: побудовано автором на основі чинного законодавства

До першої групи представленої класифікації включають суспільно-небезпечні діяння, які пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності. До такої групи відносять «порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом» (ст. 213 КК України [1]);

До другої групи включені злочини щодо порушення встановленого порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції). До такої групи включають: «незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів» (ст. 204 КК України [1]); «незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок» (ст. 216 КК України [1]).

До третьої групи злочинів включають такі, що характеризуються «неправомірним припиненням підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів, зокрема, доведення до банкрутства» (ст. 219 КК України [1]).

До четвертої групи включають податкові злочини в окремих сферах підприємницької діяльності (банківських установах, сільському господарстві, промисловості). До цієї групи відносять: «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (ст. 212 КК України [1]); «легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом» (ст. 209 КК України [1]).

До п'ятої класифікаційної групи включають зокрема контрабанду (ст. 201 КК України [1]).

До шостої класифікаційної групи включають злочини, «спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг». Як приклад можна навести «шахрайство з фінансовими ресурсами» (ст. 222 КК України [1]).

Зазначимо, що об'єктом злочину є «встановлений законом порядок оподаткування фізичних та юридичних осіб, який забезпечує за рахунок

надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів формування доходної частини державного та місцевих бюджетів чи державних цільових фондів коштів» [1]. При цьому предметом кримінального правопорушення виступають податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять до податкової системи і запровадженні Податковим кодексом України (далі – ПКУ [15]).

Найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків визначають такі (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика способів ухилення від сплати податків

Спосіб	Сутність способу	Реалізація порушення
Навмисне ігнорування податкових зобов'язань	Неподання чи несвоєчасне подання до податкових органів податкової декларації, розрахунку податків та інших документів звітності, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків	Службові особи (керівники підприємств, установ, організацій та їх структурних підрозділів, головні бухгалтери, службові особи бухгалтерії), а також фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю, з метою ухилення від сплати податків не подають у територіальні податкові органи у встановлені строки податкові декларації і розрахунки про фінансово-господарську діяльність. У ряді випадків податкові декларації надаються із порушеннями встановленого строку.
Ігнорування суб'єктом підприємницької діяльності обов'язку постановки на податковий облік	Здійснення фінансово-господарської діяльності без відповідної державної реєстрації; здійснення фінансово-господарської діяльності без постановки на облік у територіальних податкових органах	Незаконне здійснення господарської діяльності
Перекручення об'єкта оподаткування шляхом незаконної зміни економічних показників	Зменшення розміру бази оподаткування або невідображення результатів фінансово-господарської діяльності в документах бухгалтерського та податкового обліку	Завищення витрат, які відносяться на собівартість продукції; приховування (заниження, необчислення) показників від реалізації продукції (товару) та інших видів фінансово-господарської діяльності.

Джерело: узагальнено автором

Особливо руйнівними для бюджету визнають так звані «податкові ями» (безактивні фірми), на які порушники законодавства штучно переносять

податкові зобов'язання. Податковими ямами називають суб'єктів господарювання, які здійснюють безтоварні угоди, і оформлюють документи на поставку неіснуючого товару або надання послуг. Підприємства такого типу зазвичай не подають податкової звітності, щоб уникнути податкової звірки. Такі підприємства існують протягом короткого терміну. З податковими ямами боротися складно, оскільки відстежити їх можна лише за ланцюгом від вигодонабувачів і транзитерів. Поки цей ланцюг буде встановлено, такі підприємства вже припиняють свою діяльність.

Наступною групою ризику, за класифікацією податківців, є підприємства-транзитери. Їх основним завданням є «відбілювання» операцій для вигодонабувачів. Підприємства-транзитери зазвичай мають такі характерні ознаки: відсутність найманих працівників, незліченна кількість видів діяльності; нульова діяльність, всі доходи покривають витрати. На відміну від податкових ям, підприємства-транзитери декларують свої податкові зобов'язання.

Відстежити цих двох порушників податківцям здебільшого складно. Навіть якщо вдається їх відстежити, то усе, що можна їм інкримінувати, це статтю 205 КК [1] «Фіктивне підприємництво», що має максимальну санкцію – штраф. Самої поставки товару не відбувалося, тож додатково нарахувати будь-які зобов'язання немає змоги.

Наступна категорія - вигодонабувачі, до яких відносять діючі підприємства, що користуються послугами мінімізаторів для зменшення власних податкових зобов'язань. Чим складніше підприємство-вигодонабувач, тим довша схема роботи транзитерів, послугами яких воно користується. Саме вони становлять найбільшу зацікавленість для податкових органів.

Розслідування таких справ поступово відбувається за ланцюгом контрагентів, від вигодонабувача до податкової ями. Поширеною є ситуація, коли підприємства, які не задіяні в схемі, потрапляють у фокус уваги податкових органів як вигодонабувачі або транзитери.

Такий варіант розвитку подій стає все більш поширеним у податковій

практиці. Перевірки ґрунтуються на визначеності «фіктивності» угод з контрагентами та констатації відсутності реального настання наслідків за такими угодами. Тож такі висновки працівники податкових органів роблять на підставі відомостей щодо відсутності або невстановлення контрагентів за місцем реєстрації, основних засобів або найманих працівників.

Поширеною є практика, коли податкові органи, посилаючись на ст. 72 Податкового кодексу України, надсилають платникам податків листи з вимогою «надати документи щодо підтвердження взаємовідносин з тими чи іншими контрагентами» [15]. Добросовісні підприємства надають усі заявлені документи перевіряючим, а наступного дня отримують акт перевірки, де операції по наданих документах виявляються фіктивними. Тобто порушується процедура проведення перевірки та наявний факт перевищення повноважень податкових органів.

Найбільш поширеними самі податківці визначають схеми ухилення від оподаткування ПДВ шляхом проведення безтоварних операцій. Як зазначено на порталі Державної податкової служби України «учасниками зазначених схем є підприємства різних галузей економіки України. Проте найчастіше постачальниками так званого «паперового» кредиту є імпортери, підприємства торгівлі, які реалізують товар за готівку без відображення в бухгалтерському обліку та мають надлишок податкового кредиту» [16].

Механізм ухилення від сплати податків характеризується тим, що «підприємства реального сектору економіки укладають «фіктивні угоди» на поставку товарів/послуг, походження яких не відслідковується по ланцюгу постачання (так звана «скрутка»). У подальшому неіснуючі ТМЦ не реалізуються та обліковуються тільки на запасах підприємства» [16].

За висновками органів ДПСУ способи використання «паперового» кредиту відрізняються в залежності від галузей та специфіки господарської діяльності порушників.

Зокрема, «підприємства будівельної сфери здійснюють придбання у великих обсягах ТМЦ (інструменти, дверні замки, душові кабінку, унітази

тощо), які, на перший погляд, можуть використовуватись при виконанні будівельних робіт. Проте при детальному аналізі не відповідають специфіці та змісту реалізованих послуг так, автомобільні перевізники здійснюють оформлення придбання товарів у великих кількостях та специфікації, що не може бути використано в господарській діяльності. Як приклад, підприємство використовує в господарській діяльності тільки вантажні автомобілі, проте документально здійснює придбання бензину А-95, запчастин, шин, оливи тощо, які призначені для легкових автомобілів» [16].

Достатньо прикладів, коли «паперовий» кредит використовується для мінімізації податкових зобов'язань постачальників при постачанні товарно-матеріальних цінностей за завищеними цінами. Така схема зазвичай використовується розпорядниками бюджетних коштів. При цьому «штучно завищується очікувана вартість закупівлі за попередньої змови потенційного постачальника та посадових осіб замовника з метою незаконного збагачення та привласнення бюджетних коштів. Націнка під час постачання таких товарів може досягати 300 %» [16].

З метою упередження та протидії використанню зазначених схем ухилення від сплати податків фахівцями податкових органів проводяться превентивні заходи: «у разі встановлення відповідності платника податку критеріям ризиковості комісіями приймаються рішення включення платників до переліку ризикових; проводяться контрольно-перевірочні заходи та аналітичні дослідження щодо наявності ознак правопорушень, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, направляються до правоохоронного органу для прийняття рішення згідно з кримінальним процесуальним законодавством України» [16].

За даними ДПС України за 2023 рік «передано до правоохоронних органів аналітичних досліджень щодо ухилення від сплати податків на загальну суму 10,6 млрд гривень» [16].

На сьогодні існує багато проблемних аспектів при вирішенні питань визначення способів ухилення від сплати податків. Збільшення кількості та

якості схем мінімізації унеможлиблює належний контроль за діяльністю суб'єктів господарювання щодо правильності розрахунків і перерахування податків до бюджету.

У Податковому кодексі України відсутнє визначення поняття «мінімізація податків», однак на практиці податкові органи його активно застосовують коли йдеться про незаконне зменшення податкового тиску. Платниками податків мінімізація частіше замінюється поняттям «оптимізація». Зазначимо, що обидва визначення являють собою зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою навмисних, спланованих правомірних дій платника податків, які включають використання податкових пільг, спеціальних режимів оподаткування та інших законних прийомів і способів зменшення податкового навантаження.

Тобто це організація діяльності суб'єкта господарювання, за якої мінімізація податкових платежів відбувається на законних підставах без порушення чинного законодавства. З юридичної точки зору такі дії не призводять до порушення інтересів бюджетів.

До законного зменшення податкового навантаження можна віднести лише ті способи, за яких податкове планування відбувається засобами чинного податкового та бюджетного законодавства. При цьому йдеться не про ухилення від оподаткування, а про зменшення необґрунтованої переплати податків. Іншими словами, «мінімізація податків визначається висловами «Як податки не переплачувати» і «як не платити штрафи» – це і є легальним зменшенням податкових платежів» [17].

У цьому випадку платник використовує дозволені або незаборонені податковим законодавством способи зменшення податкових зобов'язань, тож не порушує законодавство. Такі дії платника не мають складу податкового злочину або правопорушення, тому не тягнуть за собою донарахування податків, а також стягнення пені і податкових санкцій [18]. Однак, часте використання способів мінімізації, зокрема податкових пільг, привертає увагу податкових органів до такого суб'єкта господарювання, визначаючи його

діяльність як об'єкт для подальших перевірок.

Ухилення від сплати податків спричиняє негативні наслідки для економіки. Кошти, які неотримують бюджети, були закладені у бюджетні витрати, тож останні підлягають відповідному скороченню.

Тому виявлення та розкриття злочинів ухилення від сплати податків, є провідним напрямом реалізації державної податкової політики.

1.3 Законодавче врегулювання порядку сплати податків в Україні та посилення відповідальності за його порушення

Обов'язок зі сплати податків встановлено у ч. 1 ст. 67 Конституції України [19]. П.М. Дуравкін наголошує, що «податковий обов'язок виступає сукупністю закріплених у чинних нормах податкового законодавства обов'язків, які становлять собою забезпечену силою державного примусу міру належної (позитивної активної або позитивної пасивної) поведінки зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин» [20, С. 86]. Тому першочерговим заходом правового забезпечення сплати податків є визначення законодавством відповідного обов'язку громадянина.

М.О. Мацелик визначає, що «неухильне дотримання норм податкового законодавства забезпечує наповнення бюджетів усіх рівнів, а це, в свою чергу, є необхідною умовою вирішення економічних, політичних і соціальних програм, що стоять перед суспільством і державою» [21, С. 280]. На нашу думку, норми податкового законодавства мають чітко встановлювати порядок дій платника податків у можливих обставинах.

Оподаткування в Україні регулюється законодавчими і підзаконними актами різних галузей права, але основним кодифікованим актом є Податковий кодекс України. Відповідно до ч. 1 ст. 1 ПКУ він «регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний

перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [15].

Законодавство, що регулює сплату податків в Україні, можна структувати відповідно до ч. 1 ст. 3 ПКУ (рис. 1.3).

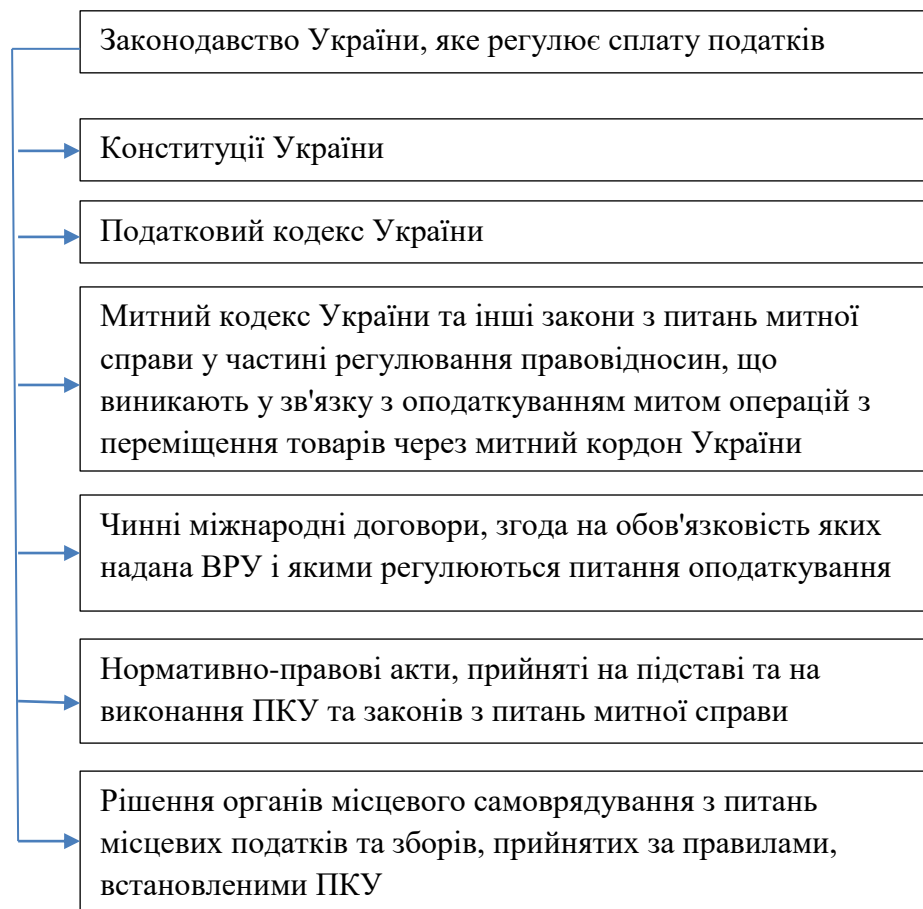


Рис. 1.3. Структурна схема законодавчих актів, що регулюють сплату податків в Україні

Джерело: побудовано автором у відповідності до ч. 1 ст. 3 ПКУ

В.Б. Марченко зазначає, що «справляння податків є специфічною державно-правовою сферою діяльності різних за їх роллю суб'єктів, що спрямована на досягнення конкретно визначених цілей із застосуванням специфічних засобів і методів та утворює особливу галузь адміністративно-

правового регулювання» [22, С. 434]. Такі правовідносини потребують належного правового врегулювання.

Для правового забезпечення відносин у сфері оподаткування використовують законодавчі та підзаконні акти різних органів державної влади.

За предметом регулювання податкове законодавство можна розділити на такі групи.

Перша група включає законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють перелік податків і зборів, порядок сплати податків до бюджету. До таких законодавчих актів відносять розділи 3–14 ПКУ, Митний кодекс України, міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування.

Як приклад міжнародного договору у даній сфері можна назвати Угоду між Урядом України і Урядом Республіки Сінгапур про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 26 січня 2007 року, ратифіковану Законом України від 22 жовтня 2009 року. Існують й інші подібні угоди України з іноземними державами.

Правовідносини у даній сфері регулюються також підзаконними актами. Зокрема, Кабінетом Міністрів України встановлені «Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» [22] та «Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних» [23].

Друга група складається із законодавчих та підзаконних актів, які встановлюють права та обов'язки платників податків і зборів. Обов'язки зі сплати різних видів податків встановлені ПКУ. Права платника податку під час проведення контрольних заходів встановлені у Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [24]. Порядок оскарження рішень контролюючих органів встановлений у Кодексі адміністративного судочинства України, підзаконних актах податкової і митної служб [25].

Права та обов'язки платників податків регулюються також підзаконними

нормативно-правовими актами. Так, у «Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість», «Положенні про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків», «Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість» [26]. Зазначені підзаконні нормативно-правові акти затверджені наказом Міністерства фінансів України.

Третя група включає законодавчі акти, які встановлюють підстави і порядок притягнення до юридичної відповідальності у сфері оподаткування. До таких законодавчих актів відносять Кримінальний кодекс України [1], Кодекс про адміністративні правопорушення України [26], глави 5, 8, 11 та 12 розділу II Податкового кодексу України [15].

М. Я. Сакали слушно зазначає, що «за вчинення правопорушень у сфері оподаткування до особи (фізичної або юридичної) можуть бути застосовані: фінансова, адміністративна, кримінальна, цивільно-правова, дисциплінарна та матеріальна відповідальність. До юридичних осіб за вчинення податкових правопорушень можуть бути застосовані виключно – адміністративна та фінансова відповідальність» [28, С.165]. Тож дослідник наголошує, що «конкретні заходи адміністративної, кримінальної або юридичної відповідальності іншого виду встановлюються у відповідному законодавчому акті» [28, С.165].

Так, ст. 212 КК України [1] встановлює кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. Адміністративна відповідальність за низку правопорушень у сфері сплати податків передбачено ст. ст. 161-1 – 161-4 КпАП України та ст. ст. 117 – 128-1 ПК України [15].

Четверту групу формують законодавчі і підзаконні акти, які встановлюють правовий статус контролюючих органів та їх працівників, порядок здійснення державного нагляду за дотриманням законодавства. Повноваження органів податкової і митної служби регулюють Податковий кодекс України [15] та «Положення про державну податкову службу» і «Положення про державну митну службу», затверджені постановою Кабінету Міністрів України [23].

Правовий статус працівників контролюючих органів регулюється розділами XVIII-1 і XVIII-2 Податкового кодексу України [15], законами України «Про державну службу», «Про Національну поліцію», «Про запобігання корупції» [30]. «Положення про Державну податкову службу України» та «Положення про Державну митну службу України» затверджені Кабінетом Міністрів України 6 березня 2019 року [27]. Підзаконні нормативно-правові акти податкової і митної служб регулюють організацію діяльності державних службовців для здійснення своїх повноважень.

Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства визначається гл. 11 р.ІІ ПКУ [15].

Зокрема, статтею 111 гл. 11 р.ІІ ПКУ [15] визначено, що «за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна.

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені» [15].

Також зазначено, що «притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів.

Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності

вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом.

Особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона була притягнута до відповідальності у встановленому цим Кодексом порядку.

Триваюче правопорушення - безперервне невиконання норм цього Кодексу платником податків, який вчинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом» [15].

Слід звернути особливу увагу на застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства під час війни. Так, «відповідно до норм абзацу вісімнадцятого п.п.69.2 п.69 підрозділу 10 розділу XX ПКУ, з урахуванням змін внесених Законом України від 12.05.2022 року № 2260-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану», який набрав чинності 27.05.2022, визначено, що у разі виявлення порушень законодавства за результатами проведення перевірок до платників податків застосовується відповідальність згідно з ПКУ, законами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, з урахуванням обставин, передбачених п.п.112.8.9 п.112.8 ст.112 ПКУ (вчинення діяння (дії або бездіяльність) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору)), що звільняють від фінансової відповідальності. При цьому вимоги законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), не застосовуються» [16].

Тобто, «починаючи з 27.05.2022 і на період дії воєнного стану

«карантинний» мораторій щодо не застосування штрафних санкцій, зокрема за порушення вимог законодавства в частині нарахування, декларування та сплати податків, зборів, платежів, не застосовуються» [16].

Відповідно, «платники податків не звільняються від застосування до них штрафних санкцій за неподання (несвоєчасне подання) податкової звітності (ст.120 ПКУ), за несплату узгодженої суми грошового зобов'язання (ст.124 ПКУ), за заниження податкового зобов'язання (ст.123 ПКУ), у тому числі за звітні (податкові) періоди, які припадають до 24 лютого 2022 року, з урахуванням умов, за яких платники у період до припинення або скасування воєнного стану на території України звільняються від відповідальності за несвоєчасне виконання свої податкових обов'язків, визначених п.п.69.2 п.69 підрозділу 10 розділу XX ПКУ» [23].

Водночас слід зазначити, що «у разі дотримання платниками податків термінів подання податкової звітності, але недотримання термінів сплати податкових (грошових) зобов'язань на підставі такої звітності, до платників податків застосовуються штрафні санкції відповідно до п.124.1 ст.124 ПКУ та не застосовуються – відповідно до п.120.1. ст.120 ПКУ та навпаки» [23].

Отже, аналіз норм ПКУ дозволяє зробити висновок про те, що поняття «податкове правопорушення» розуміється законодавцем як синонім поняття «порушення вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». У свою чергу, податкове правопорушення розуміється як «протиправне діяння у формі дії чи бездіяльності платника податків, податкового агента, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, або вимог, установлених іншими нормативними актами з питань оподаткування, і за які (протиправні діяння) передбачено застосування фінансових санкцій» [15].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Аналіз наукових підходів до визначення змісту поняття «ухилення від сплати податків» та причин поширення цього явища дозволив зробити узагальнення про таке. Більшість дослідників визначає це явище як навмисну несплату податків через приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірної податкової звітності, використання незадекларованої праці.

Не викликає сумнівів, що боротьба з ухиленням від сплати податків є нагальним завданням для стабільного розвитку держави. Для цього необхідно створити комплексний механізм протидії. Перш за все, слід враховувати природу та причини цього негативного явища (превентивний елемент). Тому для забезпечення чіткого розуміння та запобігання помилкам у процесі правозастосування було запропоновано закріпити це на законодавчому рівні, зокрема у статті 212 Кримінального кодексу.

Було визначено, що причини ухилення від сплати податків можуть бути об'єктивними або суб'єктивними. Це пов'язано з тим, що між причинами та наслідками ухилення від сплати податків існує тісний взаємозв'язок. Тому нейтралізація певних факторів, як правило, зменшує масштаби існуючої проблеми.

Дослідження способів ухилення від сплати податків дозволило їх систематизувати та пояснити причини застосування. Було встановлено, що ухилення від сплати податків спричиняє негативні наслідки для економіки: бюджети недоотримують кошти, таж спостерігається обмеження витрат, що є неприпустимим під час війни. З позиції недопущення переходу діяльності суб'єктів господарювання у «тінь» слід охарактеризувати ухилення від сплати податків як підставу для порушення законів конкуренції.

Було зазначено, що виявлення та розкриття ухилення від сплати податків є одним із напрямів реалізації державної політики у сфері оподаткування.

Опрацювання питання законодавчого врегулювання порядку сплати податків в Україні та посилення відповідальності за його порушення дозволило

зробити узагальнення про те, що таке законодавство охоплює комплекс законодавчих і підзаконних актів, які встановлюють систему податків і зборів, а також визначають юридичну відповідальність у разі порушення обов'язків зі сплати податків. Правове забезпечення сплати податків в Україні здійснюється через встановлення переліку податків і зборів, обов'язків платників податку з їх сплати, визначення прав платників податків, повноважень контролюючих органів, правового статусу їх працівників, порядку здійснення державного нагляду за сплатою податків і притягнення винуватих осіб до юридичної відповідальності.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ НА СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК В УКРАЇНІ

2.1 Оцінка типових схем ухилення від сплати податків в Україні та міри відповідальності за вчинені податкові правопорушення

Як було зазначено у попередньому розділі, ухилення від сплати податків є підґрунтям для тіньової економіки або ж її проявом. Підходи до оцінки окремих складових тіньової економіки викликають певні складнощі. Так, фактично не піддаються вимірюванню результати діяльності неофіційних, не зареєстрованих, підприємств та самозайнятих осіб; неможливо провести оцінку реальних результатів діяльності бізнесу через псевдо-ФОП, які «працюють» на псевдо-«торгівельних майданчиках», та/або під псевдо-франшизами. Зазначимо, що такий спосіб ухилення, як операції на тіньовому фінансовому ринку, зокрема свопи, виплати за кордон у вигляді роялті, махінації з цінними паперами, штрафів, відсотків за кредитами, тощо, завдають суттєвих втрат бюджетам. Крім цього, ризиковою є і сільськогосподарська діяльність через незареєстроване виробництва. Також неможливо виміряти обсяги транскордонних електронних продажів у масштабах, що перевищують дозволені законом.

Важливо брати до уваги той факт, що «структура тіньової економіки в Україні є нетиповою, відповідно до структури самої економіки. На відміну від більшості інших країн (окрім деяких країн СНД), в Україні переважна частина податкових надходжень втрачається через наймасштабніші інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування, які масово застосовуються великими та надвеликими підприємствами, які (знову-таки, на відміну від більшості країн світу) домінують у вітчизняній економіці і при цьому завдяки своїм неформальним зв'язкам мають великі можливості для уникання податків. Відповідно, механічне перенесення на український ґрунт

досвіду інших країн у цьому питанні веде до неадекватних висновків та рекомендацій, які не сприяють ефективній боротьбі з тіньовою економікою» [31].

Набір інструментів ухилення від сплати податків в Україні в цілому не відрізняється від інших країн. Схематично він наведений на рис. 2.1.

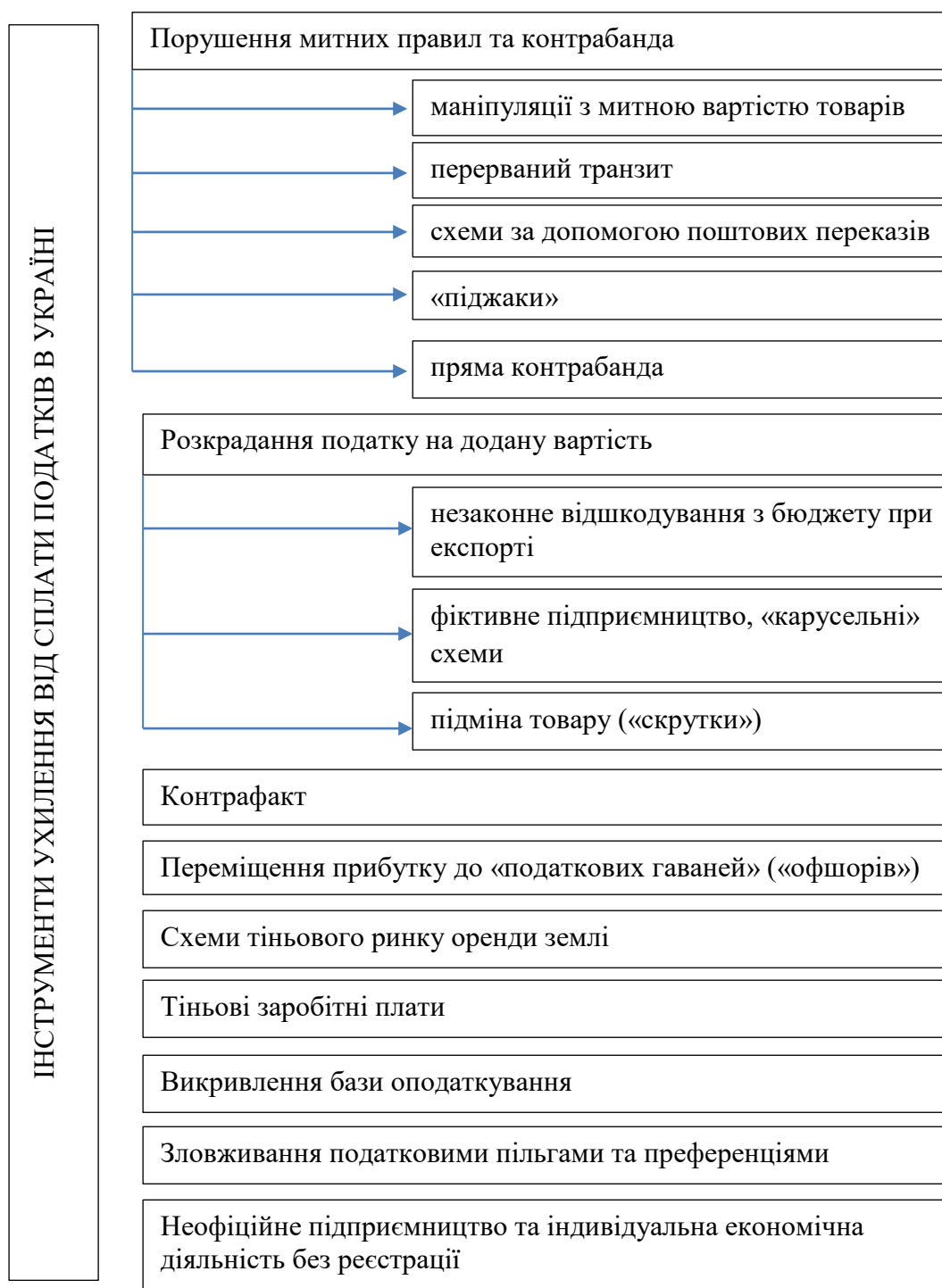


Рис. 2.1. Інструменти ухилення від сплати податків в Україні

Джерело: складено автором на основі узагальнень

Євростат виділяє сім компонентів «тіньової економіки»: «№1 – СПД, що навмисне не реєструє свою, в іншому законну, діяльність; №2 – суто протизаконна діяльність; №3 – виробники, що згідно закону не повинні реєструватися (напр. особисте селянське господарство); №4, №5 – зареєстровані суб'єкти підприємницької діяльності, які за різними причинами випали із спостережень; №6 – навмисне спотворення даних (заниження бази оподаткування); №7 – інші» [32].

Отже, перейдемо до аналізу найбільш типових схем ухилення від сплати податків.

Розглянемо уникнення від оподаткування за допомогою офшорних схем. Суть схеми полягає у наступному. Платник податків використовує всі дозволені законодавством способи зменшення податкового тягара, тобто легальна мінімізація податкових зобов'язань, зокрема «транскордонне агресивне податкове планування, податкова оптимізація, зловживання правом або використання недобросовісних практик, у тому числі використання розбіжностей, колізій та прогалин між різними національними системами оподаткування (подвійні вирахування або звільнення), а також пільгового оподаткування окремих видів діяльності або доходу, маніпулювання статусами резидентності за допомогою якого здійснюється переведення прибутку українського походження без належного оподаткування податком на прибуток підприємств до країн з нижчими або нульовими податковими ставками» [31].

Офшорні схеми є привабливими з низки причин, зокрема:

- уникнення оподаткування всередині країни через «транскордонне переміщення прибутку, виведення за кордон фінансових результатів політичної корупції» [31];

- захист заощаджень та інвестицій, зменшення ризиків «рейдерства й спрощення судового захисту майнових інтересів (вихід з-під юрисдикції українських судів, які вважаються ненадійними з огляду на політичну залежність та корумпованість)» [31];

- еміграція капіталів через несприятливий інвестиційний клімат та

нестабільність податкового законодавства;

- доступ до більш якісних фінансових послуг, що фактично є страховкою від валютних ризиків і ненадійної банківської системи.

Центром соціально-економічних досліджень CASE Україна [31] було здійснено прогноз втрат від переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій у 2020-2021 рр. Їх оцінили у діапазоні 120-200 млрд грн на рік, що має наслідком недонадходження податків до бюджету у розмірі від 15 до 35 млрд грн на рік. За результатами діяльності податкових органів (проведення податкових перевірок) втрати бюджету від використання офшорів оцінюються близько 38 млрд грн у 2021 р.

Сьогодні в Україні існує можливість кардинальних змін тривалого домінування «офшорних конструкцій» в економіці. «Останніми роками країна активізувала співпрацю з ОЕСР: у 2017 році приєдналася до Плану з розробки заходів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку (План BEPS), в лютому 2019 року ратифікувала Багатосторонню конвенцію про реалізацію заходів щодо запобігання ерозії бази і зміщення прибутку (MLI), у 2020 році прийняла «антиофшорний» Закон № 466-IX (далі – Закон 466), а у поточному році здійснила кроки з впровадження (потенційно з 2023 року) міжнародного стандарту щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях (так званий CRS Стандарт ОЕСР). При цьому, Ратифікація MLI та норми Закону 466 перенесли до національного нормативного поля не лише так званий Мінімальний стандарт Плану BEPS, а й впровадили нові механізми боротьби з офшорами, насамперед правила оподаткування контрольованих іноземних компаній (з 2022 року), запобігання уникненню статусу постійного представництва (з 23.05.2020 року)» [30].

Можна констатувати, що фактичною загрозою є не відсутність власне нормативного інструментарію боротьби з офшорними схемами, а недостатня інституційна спроможність контролюючих органів якісно з ним працювати. Слід визнати, що навіть «старий» антиофшорний інструментарій, мається на увазі контроль трансфертного ціноутворення, який запроваджений 2013 року,

не опановано як слід, втім платниками податків запроваджуються нові, не менш дієві механізми боротьби з переміщенням прибутків за кордон.

Серед рекомендацій можна виділити такі:

- активізація міжнародного співробітництва з питань захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення сплати податків, зокрема: «перегляд умов Угоди від 7 лютого 2017 року між Україною та США для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (FATCA). Країна повинна не тільки надавати Урядові США інформацію про рахунки громадян США в Україні, а й почати отримувати дані щодо рахунків українців в США (дотримання принципу взаємності - двосторонній режим); продовження політики перегляду двосторонніх Угод про усунення подвійного оподаткування, що включають податкові ставки, що стимулюють «агресивне податкове планування» і схеми уникнення від оподаткування (насамперед Нідерланди, Швейцарія, США)» завершити приєднання до процедури автоматичного обміну фінансової інформації за міжнародним стандартом Common Reporting Standard ОЕСР (CRS) [30];

- запровадження посиленої фінансової відповідальності за переміщення прибутків та приховування доходів у низькоподаткових юрисдикціях з одночасним застосуванням справжньої амністії капіталів, якщо поточна амністія, яка на цей час триває та має низку недоліків, не дає суттєвих результатів;

- концентрація міжнародного інструментарію захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення від сплати податків в окремих підрозділах МФУ, ДПС та ДМС.

Побудована останніми роками в Україні система адміністрування податку на додану вартість, що базується системі електронного адміністрування та обов'язку реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних з можливістю позасудового блокування з боку контролюючих органів податкових накладних та розрахунків коригування до них (так звані

СЕА ПДВ та СМКОР), генерує значні витрати часу й коштів платників податків на ведення податкового обліку та дотримання процедур. З огляду на важкий адміністративний тягар, історичну високу корупціогенність податку та його домінуючу роль у формуванні доходів державного бюджету, саме питання втрат бюджету внаслідок схем уникнення від сплати ПДВ є одним з найактуальніших. Разом з тим, слід зазначити, що з введенням СЕА ПДВ та СМКОР розміри ринку «податкових ям» та «скруток» було суттєво скорочено. У 2014 році втрати бюджету від схем з ПДВ оцінювались експертами у 65-80 млрд гривень на рік, а у 2020 році втрати склали 24-30 млрд гривень на рік.

Ще одна розповсюджена схема - формування схемного податкового кредиту (скрутки, схемний ПДВ). Суть її полягає у тому, що підприємство (може бути легальний імпортер) офіційно імпортує товари до України, при цьому сплачуючи до бюджету ПДВ на імпорт і, так чином, відкриваючи собі податковий кредит на відповідну суму. Потім товар реалізується в Україні за готівкові кошти, але по документах продовжує перебувати на товарному обліку підприємства. Одночасно, СЕА ПДВ надає такому підприємству можливість виписувати податкові накладні на всю суму імпортного ПДВ, на основі чого можна протиправно сформувати податковий кредит зацікавленим платникам ПДВ, а отримані на рахунки кошти готівкою повертаються клієнту за вирахуванням процентів «комісійних». Аналогічно відбувається внесення «неправдивих даних до податкових накладних і поєднання несумісних товарів - схема «скрутки» діє щодо платників, які можуть сформувати податковий кредит «внутрішнього» походження» [31]. Схема є складною для виявлення контролюючими органами, не ідентифікується на стадії декларування, потребує контролю всієї послідовності поставок та проведення інвентаризації товарних залишків та звірки товарних опцій

Фахівці прогнозують тенденцію до зростання за такими оборудками («у 2016 році обсяги маніпуляцій з податковими накладними сягали близько 1 млрд грн на місяць, а у 2019-2020 рр. - біля 2-2,5 млрд грн щомісячно» [31]), втрати бюджету передбачають у розмірі 24-30 млрд грн на рік. Слід заважити, що

разом з іншими втратами ці втрати становлять в останні два роки 90-100 млрд. грн.

Розповсюджений на сьогодні вид ухилення – використання фіктивного підприємництва, «карусельних схем». Сутність таких махінацій полягає у наступному: фіктивним підприємництвом з точки зору оподаткування є отримання контролю над суб'єктом підприємницької діяльності «для вчинення дій, спрямованих на уникнення або ухилення від сплати податків, зокрема ПДВ, отримання готівки та проведення маніпуляцій із фінансовою звітністю та первинними документами» [31]. Кримінальний кодекс України (стаття 205) визначав фіктивне підприємництво як «створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона» [1]. Водночас схема незаконного відшкодування ПДВ, коли товари багаторазово перепродаються й експортуються, внаслідок чого експортер відшкодовує ПДВ, а постачальники, не сплативши податок, зникають, отримала назву карусельної (або «карусельне шахрайство»). Один і той же товар може пересуватися всередині країни або між країнами, дозволяючи використовувати відшкодування ПДВ як інструмент злочинного бізнесу

Зазначимо, що 25 вересня 2019 року набули чинності положення Закону України від 18.09.2019 року № 101-IX, яким з Кримінального кодексу України виключена стаття 205 «Фіктивне підприємництво», що була з одного боку «базовою у кримінальних провадженнях щодо діяльності конвертаційних центрів та покарання фактів незаконного відшкодування ПДВ з бюджету, а з іншого - одним із найпоширеніших способів тиску на бізнес (масова практика використання контролюючими органами матеріалів досудового розслідування та рішень судів за кримінальними провадженнями за статтею 205 КК України для обґрунтування донарахування грошових зобов'язань платникам податків)» [30]. Однак на сьогодні залишається потреба у новому практичному інструменті з протидії незаконному відшкодуванню ПДВ з бюджету. Зокрема запровадження кримінальної відповідальності за шахрайство з податком на

додану вартість.

Ухилення/уникнення від сплати податків через порушення митних правил, контрабанду та корупцію на кордоні можна описати таким чином. З 2011 року в Україні поняття «контрабанди», тобто переміщення через митний кордон поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю, на хвилі декриміналізації, значно звужене. Наразі, з урахуванням змін внесених у 2018 році, під «контрабанду» підпадають лише «операції з такими товарами (ст. 201, 2011 та 305 КК України):

- культурні цінності; отруйні, сильнодіючі та вибухові речовини; радіоактивні матеріали; зброя та її частини або боєприпаси; спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації;

- наркотичні засоби, психотропні речовини, їх аналоги чи прекурсори або фальсифіковані лікарські засоби;

- лісоматеріали, зокрема необроблені, або пиломатеріали цінних та рідкісних порід дерев, а також інших лісоматеріалів, заборонених до вивозу».

Більшість ключових схем уникнення/ухилення від оподаткування та відмивання «брудних» коштів всередині країни існують завдяки індустрії конвертаційних (транзитно-конвертаційних) центрів (КЦ). Індустрія здебільшого забезпечує готівкою тіньову економіку через переведення безготівкових грошових коштів у готівку, зарплатню у конвертах, проведення господарських операцій поза обліком, а також надає послуги зі спотворення/маніпуляції первинними документами та податковими накладними. У своїй діяльності конвертаційні центри використовують фірми-одноденки або податкові ями та відкриті на них банківські рахунки. Для реєстрації можуть використовуватися втрачені паспорти, посадові особи – безхатченки, мешканці (або їх документи) з окупованих територій та ті, які виїхали на постійне місце проживання за кордон або померлі особи. Функцією конвертаційних центрів є «вибудовування «фінансового коридору» з таких фірм, банків, рахунків, документів, роздрібнення коштів на частини та кінцеве виведення готівки для клієнта конвертаційного центру (вигодонабувача) у

зазначене місце. Готівка доставляється дилером чи отримується в касі, після чого кошти прослідкувати дуже важко. Конвертаційний центр для своєї діяльності отримує «прибуток» (комісію за послуги) в розмірі певного відсотка проконвертованих коштів (наразі сягає від 6% до 14%), який залежить від складності «конвертації» (декілька валют, нетипові операції), довжини транзитного ланцюга (фактор нівелювання ризику від виявлення факту незаконного обігу коштів) та кінцевої суми прибутку» [30].

Втрати бюджету від діяльності конвертаційних центрів оцінюються експертами у 2023 році на рівні близько 17-25 млрд грн на рік (попередні дані 15-25 млрд грн).

Насправді оцінити загальні масштаби діяльності конвертаційних центрів досить складно. Якщо виходити з припущення, що тіньові оборудки останнім часом конкурують за розмірами з обслуговуванням від 20 до 30 відсотків формальної економіки, та ґрунтуючись на даних відповідних державних органів, що на жаль поки не демонструють будь-яких позитивних змін у боротьбі з конвертаційними центрами, обсяги такої «індустрії» оцінюють до 120 млрд грн щорічно, що, за вирахуванням витрат нанесених спорідненими схемами (наприклад, «схемний ПДВ»), надає можливість оцінити втрати бюджету (в основному це податок на прибуток підприємств) близько 17-25 млрд грн/рік.

Контрафакт та нелегальна торгівля, зокрема підакцизними товарами передбачає таке:

- «використання чужого логотипу або настільки схожого, що їх легко переплутати;
- підробка зовнішнього вигляду товару, його дизайнерських рішень;
- незаконне використання мультимедіа-продукції, книг і комп'ютерних програм («піратські диски»);
- незаконне використання запатентованих технічних рішень» [31].

Статтею 1 Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну «незаконну торгівлю» визначено як «будь-який заборонений законом вид

практики або поводження, що стосується виробництва, відправлення, отримання, володіння, розподілу, продажу або придбання, в тому числі будь-який вид практики або поводження, що має за мету сприяти такій діяльності».

В межах країни «нелегальна торгівля здійснюється за такими схемами:

- повністю нелегальна торгівля, коли товари реалізуються без сплати будь-яких податків та без оформлення будь-яких документів. Така схема масово використовується при реалізації тютюнових виробів та продукції нафтогазового сектору;

- торгівля у магазинах, кіосках тощо, які мають необхідні реєстраційні документи, проте через систему реєстрації розрахункових операцій реалізується лише частина товарів, інша частина – реалізується без фіскальних чеків або з видачою псевдофіскального чеку (так звані «чеки-привиди»). Схема масово використовується при реалізації майже всієї підакцизної продукції (крім енергоносіїв);

- дистанційна торгівля через мережу інтернет без реєстрації операцій через РРО і без відображення реальних обсягів продажів у деклараціях. Найчастіше використовується при реалізації алкогольної продукції».

Експерти оцінюють втрати бюджету близько 38-43 млрд грн на рік причиною негативної динаміки є зростання обсягів контрафакту та нелегальної торгівлі тютюновими виробами та пальним

Найбільш негативні процеси тривають на ринку підакцизних товарів, зокрема тютюну, який з появою нових продуктів (е-сигарет, тютюнові вироби для електричного нагрівання – ТВЕН тощо) перебуває у фазі активної трансформації. Різне подорожчання сигарет призводить до відповідного зростання обсягів контрафакту та нелегальної торгівлі. Це пов'язано, насамперед, із політикою «жвавого» зростання розмірів акцизного податку, що стимулюється як зобов'язаннями України в рамках угоди з ЄС (так званий 7-річний план-графік підвищення ставок акцизів на сигарети до 2025 року - Закон України № 2245-VIII від 07.12.2017 року), так й «систематичними пошуками з боку українського Уряду та парламенту швидких шляхів покриття касових

розривів державного бюджету, що, у свою чергу, на фоні низької купівельної спроможності населення стимулює перетікання формальних операцій до тіньового сектору» [30]. Зайве фокусування вкрай нестабільної акцизної політики виключно на максимізації податкових надходжень є поганою практикою, бо тривалий час в Україні спостерігається стійке (а останні два рока вибухове) зростання обсягів внутрішньої торгівлі підробленою тютюновою продукцією та продукції, що маркована як Duty Free або для експорту, але нелегально продається в країні. Так, згідно моніторингу нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні у травні 2023 року розмір тіньового ринку тютюнової продукції продемонстрував максимальне значення за останні 10 років (15,9% ринку) та продовжує збільшуватись [16]:

Таблиця 2.1

Моніторинг нелегальної торгівлі сигаретами в Україні

(млрд грн)

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (прогноз)
Частка нелегальної торгівлі	1,1%	2,3%	4,4%	6,6%	6,9%	14,4%
в тому числі контрафакт	0,1%	0,2%	0,4%	0,7%	2%	5,1%
в тому числі продукція маркована як Duty Free або для експорту	-	-	2,7%	3,4%	2,8%	7,6%
Сума неотриманих податків	-	1,2	2,6	4,7	5,3	13,2

Джерело: [32; 14]

Ще однією особливістю 2023 року є те, що відбувається зміна каналів розповсюдження нелегальної продукції. У 2023 році через кіоски та магазини реалізовується втричі більше нелегальної тютюнової продукції, аніж у 2020 році - 67% загальної нелегальної продукції продається в кіосках та магазинах.

Наступна схема стосується тіньової оренди сільськогосподарських земель та сільгосппродукції. На цей час абсолютна більшість сільськогосподарської землі обробляється на умовах оренди, при цьому «значна частина орендних договорів не реєструється належним чином, відповідно з доходів орендодавців

не сплачується ПДФО». Також, ймовірно, чимала частина землевласників, які обробляють наділи власноруч, не сплачує податків з вирощеної продукції навіть коли розмір ділянки перевищує 2 га, щодо яких діє встановлена законом пільга.

Таблиця 2.2

Схеми з ухилення від сплати податків з найманої праці

Сутність схеми	Переваги (для того, хто застосовує)	Недоліки (для того, хто застосовує)	Вартість та можливі обсяги
1. Більша частина ФЗП випикується у вигляді зарплати на одного або кількох вищих керівників таким чином, аби зменшити виплати ЄСВ за рахунок значного перевищення верхньої межі його нарахування.	Майже повна легальність Немає необхідності залучати треті особи	Дуже висока вартість Невигідно при невеликих обсягах При великих обсягах – значні транзакційні витрати	19.5% (ПДФО + військовий збір) + ЄСВ за перші 15 МЗП За попередніми даними, ознак скільки-небудь масштабного застосування немає
2. Оплата праці за рахунок «чорного кешу», сгенерованого самим підприємством	Немає необхідності залучати треті особи Нульова вартість	Абсолютна нелегальність Можлива виключно там, де є великі потоки чорного кешу, тобто, переважно, у сільському господарстві, будівництві (коли замовники – приватні особи), тощо	Нульова вартість Обмежене застосування – масштаби математично оцінити неможливо, оскільки йдеться про суто тіньовий сектор.
3. Використання псевдо-ФОП 3 гр. для отримання готівки	Відносна легальність при нижчій вартості	При великих обсягах – значні транзакційні витрати	7-9% (5% ЄП + 1% комісія за зняття готівки + комісійні псевдо-ФОП разом з іншими зловживаннями із використанням 3 гр. для отримання готівки – втрати бюджету не перевищують 2-5 (буде уточнено) млрд. грн. на рік
4. Робота через конвертаційні центри	Необмежені обсяги Низькі транзакційні витрати Можливість одночасно отримати ПДВ-кредит та уникнути сплати цього податку	Умовна легальність: на відміну від інших, не виявляється перевіркою, але є ризик у разі провалу прикриття самого конвертаційного центру	12-13% з ПДВ, до 5% - без ПДВ Переважна частина усіх зарплат «в конверті». Втрати бюджету та ПФ орієнтовно 25-27 млрд.грн.

Джерело: узагальнено автором

Але друга проблема є меншою за обсягом, тому далі у цьому розділі йтиметься саме про тіньову оренду, хоча заходи для боротьби з обома явищами дуже подібні. Також, проблемою є тіньова оренда державних земель, яка здійснюється на корупційній основі.

Конвертаційні центри та скрутки в останні роки дещо втратили свої позиції у махінаціях з ПДВ, однак залишилися важливим інструментом для ухилення від оподаткування найманої праці, адже сукупний податок на фонд заробітної плати більш ніж вдвічі перевищує ПДВ, тож для працевістких підприємств недержавного сектору можливість ухилитися від нього постає на першому місці. При цьому існує декілька схем (табл.2.2), не усі з яких включають саме «скрутки» та конвертаційні центри – але останні, ймовірно, залишаються поза конкуренцією, як за обсягами, так і за ціною.

Зазначимо, що прямого співвідношення між цими схемами та порушеннями законодавства про працю немає: за будь-якої схеми, працівники можуть найматися суто неофіційно, а можуть бути оформлені на мінімальну зарплату, отримуючи решту неофіційно. У першому випадку, оцінити обсяги зловживань наразі неможливо, як і у решті повністю «тіньових» схем. Другий випадок можна оцінити за методикою, концептуально близькою до описаної у минулій роботі методики оцінки неофіційної частини надходжень ФОП.

2.2 Порівняльний аналіз впливу схем ухилення від сплати податків на формування доходів Державного бюджету України

Більшість правопорушень у сфері оподаткування важко оцінити з точки зору втрат бюджету. Однак контролюючі органи у якості статистичних даних використовують також і результати контролю за трансфертним ціноутворенням, де можна дієво здійснити відповідну оцінку.

Контроль за трансфертними цінами залишається опосередкованим (повнота контролю) та слабким (ефект для бюджету), і має більше

профілактичний ефект з огляду на масовість самостійного коригування платниками податків змін до трансфертних цін та баз оподаткування. Тривалий час охоплення перевітками компаній, що здійснюють контрольовані операції, не перевищує 0,6% та генерує майже імітаційні результати роботи. Підсумки діяльності ДПС на цьому напрямку у 2022 році можна вважати такими, що не досягли суттєвих результатів (табл.2.3).

Таблиця 2.3
Щодо стану контролю трансфертного ціноутворення за 2017-2022 роки
(млрд грн)

		2017	2018	2019	2020	2021	2022
Звіти про контрольовані операції (КО)							
1	кількість звітів	2 938	2 777	2 055	2 378	2 398	2 325
2	на суму	1 555	2 408	1 560	2 429	2 566	2 500
Перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»							
3	кількість розпочатих перевірок	4	30	17	24	10	5
4	кількість завершених перевірок	3	6	24	20	17	2
5	донараховано податку на прибуток підприємств	0,03	0,072	0,3	0,23	0,35	0,11
6	зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	0,04	0,2	3,52	1,56	0,59	0,006
7	стягнуто до бюджету штрафних санкцій**	0,01	0,05	0,02	0,03	0,02	0,01
8	надійшло до бюджету за результатами перевірок	0,003	0,007	0,074	0,007	0,013	0
Результати самостійного коригування платниками податків трансфертних цін							
9	кількість платників, якими проведено коригування	238	252	246	303	292	дані відсутні
10	сума збільшення оподаткованого доходу	0,46	2	1,59	3,21	2,3	дані відсутні
11	сума зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток	1,97	2,16	2,62	3,38	1,43	дані відсутні

Джерело: узагальнені дані ДПС

В той же час за підсумками року спостерігається зменшення обсягів

офшорних схем в цілому, зокрема за рахунок кризи та психологічних ефектів.

Наявність проблем з застосуванням контролю трансфертного ціноутворення як механізму припинення уникнення від сплати податків підкреслюють дослідження щодо «найбільш поширених експортних позицій українського походження (залізної руди та продуктів сільського господарства), які масово потрапляли під схему «експорт за ціною нижчою за ринкову»:

- експорт залізної руди був як мінімум на 20% недооцінений, що за умови екстраполяції даних гірничої промисловості на національний експорт дозволяє дійти висновку, що переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій коштує Україні приблизно 3 млрд євро на рік, а недонадходження податків до бюджету щороку сягає 750 млн євро.

- невідповідність між заявленими й ринковими цінами для пшениці та кукурудзи складає відповідно 10,4% та 7,6%, що говорить про переміщення прибутку за кордон на суму близько 1,5 млрд дол США, що має наслідком втрати бюджету до 270 млн дол США щороку».

Проте дані 2022 та 2023 років, іноді кардинально, було змінено у світлі безпрецедентної невизначеності і серйозних економічних наслідків, викликаних війною, яка настільки вплинула на економіку, що оцінку інструментів уникнення оподаткування наразі варто аналізувати саме з двох позицій - «до війни» та «після неї». В цілому за 2022 рік падіння ВВП склало 4,2% від ВВП, а зменшення обсягів експорту товарів та послуг склало відповідно 1,7% та 28,5% (порівняно з 2020 роком). Ще одним з основних проявів пандемії стала «втеча» інвестицій - у минулому році встановлено п'ятирічний антирекорд залучення прямих іноземних інвестицій в країну - мінус 117 млн дол США.

Аналогічну динаміку демонструє і статистика НБУ щодо «ground tripping інвестування (направлення резидентами за кордон коштів, які потім вертаються в країну у вигляді прямих іноземних інвестицій)» (табл.2.4) [34].

Водночас актуальність офшорного питання не стає менш актуальною, що підкреслює останній гучний офшорний скандал (так звані Pandora Papers), де

Україна є лідером за кількістю політиків, які використовують офшорні схеми, в документах згадуються 38 таких персоналій.

Таблиця 2.4
Обсяги грошових потоків через офшори за 2019–2020 рр.
(тис дол США)

Країни	Експорт - 2021	Експорт - 2022
Андорра	133,23	348,4
Антигуа і Барбуда	631,86	607,8
Багамські Острови	11 069,9	10 873,5
Барбадос	2 468,93	1 799,51
Беліз	11 578,3	7 438,98
Бермудські Острови	1 368,67	299,39
Британські Віргінські Острови	169 503	155 093
Вануату	397,66	384,7
Віргінські острови (США)	262,59	5 837,7
Гібралтар	4 717,14	2 859,5
Кайманові острови	1 421,78	2 264,8
Ліберія	13 241,4	13 545,1
Маршалські острови	29 513,6	36 040
Монако	1 234,65	346
Острів Гернси	767	363,4
Острів Джерсі	608,2	1 140,5
Острів Мен	38 116,6	38 739,8
Острови Кука	1 000,5	547
Палау	729,2	947,8
Панама	23 147,8	22 945,4
Сейшельські острови	5 489,51	7 642,4
Сент-Вінсент і Гренадіни	1 915,2	3 733,2
Сент-Кітс і Невіс	3 368,19	2 271,17
Загалом	322 685	316 069

Джерело: [34]

Різні аналітичні роботи, що охоплювали дані за період 2016-2020 рр., констатували поступове збільшення обсягів втечі прибутків за кордон (коли економічна стагнація 2014-2015 років виступала своєрідним мінімумом, а потім торгівля з офшорами почала знову відновлюватись). Але, процес зростання було призупинено кризою та, з урахуванням динамік експорту (табл.2.4), прогнозні обсяги інструменту «уникнення від оподаткування за допомогою

офшорних схем» імовірно знаходяться у діапазоні 120-200 млрд грн, що має наслідком потенційні втрати податку на прибуток у розмірі від 15 до 35 млрд грн (попередня оцінка – відповідно 130-220 млрд грн та від 23 до 40 млрд грн). Сюди входять гроші переважно виведені через трансфертне ціноутворення.

Отриманий результат корелюється з прогнозом Tax Justice Network, за яким «річні податкові втрати від незаконних транскордонних потоків (торгових, банківських та інвестиційних) складають 650,1 млн дол США (близько 17,5 млрд грн), у минулому році втрати оцінювались у сумі 770 млн дол США» [35].

Таблиця 2.5

Аналіз основних параметрів адміністрування ПДВ
за період 2015-2020 року

(млрд грн)

		2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	Сума відшкодованого з бюджету податку (ПДВ _{відш})	68,4	94,4	120,1	131,7	151,9	143,1
2	Суми податку, заявленого до відшкодування (ПДВ _{заявл})	дані відсутні	дані відсутні	125,5	153,6	167,2	146,9
3	ПДВ _{відш} / ПДВ _{заявл}	-	-	95,7%	85,7%	90,8%	97,4%
4	Збір податку до держбюджету (ПДВ _{збір})	246,9	320,9	430,7	506,2	530,6	543,7
5	ПДВ _{відш} / ПДВ _{збір}	27,7%	29,42%	27,88%	26,02%	28,63%	26,32%
6	ВВП у факт. цінах (ВВП _{ном})	1 988,5	2 385,4	2 983,9	3 560,6	3 978,4	4 194,1
7	ПДВ _{збір} / ВВП _{ном}	12,42%	13,45%	14,43%	14,22%	13,34%	12,96%
8	ПДВ _{відш} / ВВП _{ном}	3,44%	3,96%	4,02%	3,7%	3,82%	3,41%

Джерело: складено за даними [16; 34; 37]

Отримані дані говорять про те, що «у відсотковому співвідношенні (ПДВ збір/ВВП номінал) – найбільша питома вага збору - у 2019-2020 роках, а найменша - у 2017 та 2022 роках (показник 7). Зазначене може бути зумовлено низкою факторів серед яких найбільш вагомим вбачається запровадження у 2019 році системи блокування податкових накладних, яка мала у перші місяці роботи суттєві недоліки і через її неякісну роботу було заблоковано десятки мільярдів гривень законослухняного бізнесу на спецрахунках». Іншими

факторами, які також сприяли піковим значенням у 2019-2020 роках і подальшому зменшенню у наступні роки співвідношення зібраного ПДВ до номінального ВВП були такі:

- «звільнення у 2019-2020 роках від оподаткування ПДВ операцій із ввезення на митну територію України товарів, зазначених у товарних підкатегоріях УКТ ЗЕД 8502 31 00 00, 8541 40 90 00, 8504 40 88 00, зокрема сонячних батарей та вітрогенераторів, відповідно до Закону України від 23.11.2018 №2628-VIII;

- звільнення від сплати ПДВ ввезення на митну територію України автомобілів, оснащених виключно електричними двигунами, кількість яких за 2019-2020 рік збільшилась на 300%;

- Законом від 30.03.2020 № 540-IX було внесено низку змін до ПКУ, спрямованих на допомогу у боротьбі з коронавірусом. Це звільнення від ПДВ наступних операцій (перший п. 71 підрозд. 2 Перехідних положень ПКУ): ввезення в Україну товарів, які спрямовані на боротьбу з коронавірусом (лікарські засоби, медвироби, медобладнання) – «антикоронавірусні» товари та операції з постачання «антикоронавірусних» товарів в Україні. Дана пільга охоплює не тільки імпортовані, але й «антикоронавірусні» товари вітчизняного виробництва;

- на показник надходжень ПДВ 2018 року вплинув перерахунок 8 млрд гривень НАД від НАК Нафтогаз, які були наслідком виграної Нафтогазом судової справи проти Газпрому. Ця сума вплинула на співвідношення, але не є результатом боротьби із схемами;

- зростання сірого імпорту у останні кілька років – також впливає на співвідношення зібраного ПДВ до номінального ВВП. Товари, як потрапляють до України без сплати податків на митниці і у подальшому реалізуються через платників єдиного податку або платників податків на загальних підставах (не платників ПДВ) – збільшують ВВП країни, не збільшуючи збори ПДВ».

Для більш точного аналізу тенденцій в адмініструванні ПДВ, було виконано розрахунок VAT compliance gap за методикою ЄС, адаптованою до

умов України.

Непрямим методом оцінки втрат бюджету внаслідок застосування схем ухилення від ПДВ, порушення митних правил, та неправомірного відшкодування ПДВ, є різниця між надходженнями, які мали б надійти до бюджету (оціненими за допомогою макроекономічної статистики) та реальними, з урахуванням наданих законом пільг – так званий VAT compliance gap (ПДВ-розрив). Методологія його розрахунку концептуально дуже проста, і зводиться до «розрахунку ВВП методом споживання (або витрат) з урахуванням пільг, але на практиці є багато нюансів, які можуть суттєво впливати на результат».

Враховуючи неповноту даних щодо доданої вартості (цінності) виробництва, було використано методику, основу на «кінцевих споживчих витратах (КСВ), з яких було вираховано додану вартість основних державних послуг – освіти та охорони здоров'я, які є, водночас, звільненими від сплати ПДВ, тому навіть приватні фірми – постачальники цих послуг його не сплачують. Останнє було враховано на наступному кроці через неврахування обсягів пільг, наданих цим галузям відповідно до даних ДПС. Повний потенційний ПДВ дорівнює 1/6 від КСВ, зменшених на обсяг постачання державних послуг».

Фактично потенційний ПДВ мінус сума пільг, передбачених законом, втрачається для державного бюджету. Інформація про цю суму та розбивку будь-яких конкретних пільг надається за спеціальним запитом від ДПС. Крім того, деякі товари та послуги надаються споживачам неплатниками ПДВ відповідно до розміру. В основному це представники мікропідприємств – платників єдиного податку (ЄП), але не всі, оскільки значна частина, особливо ФОП, які продають послуги юридичним особам, є постачальниками платників ПДВ і тому сплачують ПДВ на наступному етапі (або надають товари чи послуги), на експорт), і звільнення не призведе до втрат бюджету. Крім того, комісії споживачів за фінансові операції не є об'єктом оподаткування ПДВ, але через відсутність даних наразі неможливо врахувати суми відповідних

недоборів – вони, ймовірно, значно менші за 1% від КСВ.

Оскільки інформація про додану вартість платників єдиного податку недоступна, а також не була доступна інформація про обороти останніх за 2010-13 рр., для приблизного розрахунку було використано дані [37] по оборотах та доданій вартості для мікробізнесу в цілому: частка ДВ в оборотах платників ЄП була взята рівною середній для мікробізнесу в цілому (22.5%), а дані по цих оборотах за недоступні роки було обчислено на основі екстраполяції середнього співвідношення оборотів платників ЄП до оборотів усього мікробізнесу. При цьому, враховувалися обороти тільки 1-2 гр. ЄП «(в середньому, 48% від сумарного обороту платників ЄП), оскільки значну частину 3 гр. займають ФОП - постачальники послуг для платників ПДВ або експортери. Звичайно, вони складають тільки частину 3 гр., але, водночас, частину 2 гр. складають постачальники товарів для платників ПДВ, а частина 3 гр. є платниками ПДВ сама по собі, тому таке наближення можна вважати прийнятним» [32].

З фактичного потенційного ПДВ вираховуються фактично отримані чисті надходження, з корекцією на зростання заборгованості як із сплати ПДВ, так і з його відшкодування (обидва можуть бути як позитивними, так і негативними). Сам розрахунок наведено у дод.А.

Хоча цей розрив не характеризує роботу митниці, але сама наявність невідповідності сплаченого ПДВ та обсягів імпорту свідчить про виявлення відчутних пільг по сплаті імпортного ПДВ, багато з яких визначаються як втрати бюджету, або про роботу схем незаконного повернення раніше сплаченого при перетині кордону ПДВ. Пільги з імпортного ПДВ в останні роки мали тенденцію до збільшення, тож виявлена динаміка свідчить про скорочення схем повернення вже сплаченого імпортного ПДВ за рішеннями судів. Зазначимо, що збільшення «контрабанди», або зростання її реалізації через легальні канали, що обраховуються у КСВ, могли бути серед причин, що призвели до збільшення VAT compliance gap в останні два досліджувані роки. Технічно ця частина «розриву» відображається на даних ПДВ з внутрішнього

виробництва, за який відповідає ДПС, оскільки «контрабандний» товар, при імпорті якого ПДВ не був сплачений у повному обсязі, частково реалізується через легальні ФОП або з підробними документами. Це відображається як споживання у КСВ. Товар, реалізований через повністю неофіційні канали, не дає внеску до VAT compliance gap, оскільки його споживання залишається теж поза статистикою.

Через недосконалість систем автоматичного моніторингу, які особливо чутливі до людського фактору, ефективність податкових перевірок є низькою, а також не вирішено формування схем податкового кредиту. З прогнозних втрат бюджету (на мінімальному рівні 24 млрд грн на рік) «заходами податкового контролю за період 2021-2022 рр. було повернуто лише 4,5 млрд грн або 9,4%» [32].

Тож підсумовуючі всі види схем та дані різних джерел можемо означити втрати бюджету та Пенсійного фонду України від різних видів зловживань за двома методами розрахунку на рівні від 110 до 150 млрд. гривень на рік (тіньові обороти: 220 – 300 млрд. грн. на рік), найімовірнішими значеннями слід вважати близько 260 млрд. грн. тіньового обороту та, відповідно, близько 130 млрд. грн. умовних втрат надходжень бюджету та ПФУ.

2.3 Оцінка підсумків контрольної–перевірочної роботи державної податкової служби України щодо виявлення платників, що ухиляються від сплати податків

У ході проведення реорганізації державної податкової служби змінилися підходи до організації роботи податкових органів, зокрема щодо забезпечення якісного обслуговування платників податків та максимальної прозорості діяльності державної податкової служби.

Зокрема, впроваджено комплексне надання консультаційних послуг платникам податків, крім традиційних (семінари, практикуми, роз'яснення у

ЗМІ) використовувались сучасні методи інформування щодо норм податкового законодавства через відео- та інтернет-семінари, випуск спеціальних видавничих проектів та CD-довідників. З метою якісного обслуговування платників податків було запроваджено автоматичне відшкодування ПДВ, а також електронний сервіс для платників податків – юридичних осіб. Вибудовано нову стратегію проведення контрольної-перевірочної роботи, акценти якої перенесено на здійснення доперевірочного аналізу суб'єктів господарювання з використанням баз даних державної податкової служби та зовнішніх джерел.

Базою дослідження виступає Соборна державна податкова інспекція ГУ ДПС у Дніпропетровській області.

Облік платників податків є однією з основних функцій державної податкової служби, яка створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів.

Проаналізуємо стан обліку платників податків. Для надання більш точної інформації для обліку оберемо період 2021- 2023 рр.

За цей період підрозділами управління податкового аудиту здійснено таку кількість перевірок (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Порівняльний аналіз проведених перевірок у 2021- 2023 рр.

Показник	2021	2022	2023
Здійснено перевірок всього	481	418	283
Планових	112	80	69
Позапланових	369	338	214
За результатами проведених перевірок донараховано -тис.грн	114590,0	166107,0	85118,0
З них узгоджено податкових зобов'язань на суму - тис.грн	39826,0	42735,0	79872,0
Стягнуто до бюджету - тис.грн	39826,0	42457,0	77247,0
Рівень стягнення донарахованих сум склав (%)	100,0	97,2	96,7

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

За результатами проведених перевірок 2021 року було донараховано 114 590,0 тис. грн., що на 31 % менше відповідного показника 2022 року. В порівнянні з 2022 роком у 2023 році обсяг донарахувань за результатами проведених перевірок зменшився на 80 989 тис. грн. або на 95 %.

У 2021 році за результатами проведених перевірок узгоджено податкових зобов'язань на суму 39 826,0 тис. грн.; сплачено (погашено) донарахованих сум 39 826,0 тис. грн.; рівень стягнення донарахованих сум склав 100 %. Не відбулися зміни від'ємних значення з податку на прибуток та зменшення від'ємного значення, різниці між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ.

За результатами проведених перевірок 2022 року донараховано 166 107,0 тис. грн., з них узгоджено податкових зобов'язань на суму 42 735,0 тис. грн.; стягнуто до бюджету 42 457,0 тис. грн.; рівень стягнення донарахованих сум склав 97,2 %. Зменшено від'ємне значення з податку на прибуток (збитки) на суму 16674,0 тис. грн., зменшено від'ємного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ на суму 18 085 тис. грн.

У 2023 році за результатами проведених перевірок узгоджено податкових зобов'язань на суму 79 872,0 тис. грн.; сплачено (погашено) донарахованих сум 77 247,0 тис. грн.; рівень стягнення донарахованих сум склав 96,7 %.

За період 2021 - 2023 рр. підрозділами податкового аудиту відпрацьовано сумнівного податкового кредиту суб'єктів господарювання (табл. 2.7).

За період січень-грудень 2021 року на відпрацювання сумнівного податкового кредиту доведено 61 суб'єкта господарювання на загальну суму 10 770,4 тис. грн., у тому числі по «податкових ямах» – 15 суб'єктів господарювання на суму 1 790,3 тис. грн., по «транзитерах» – 26 суб'єктів господарювання на суму 8 914,8 тис. грн., по «вигодонабувачах» – 20 суб'єктів господарювання на суму 65,3 тис. грн.

З них відпрацьовано всього 49 суб'єктів господарювання на загальну суму 10 029,3 тис. грн., або 93,1 %, а саме по:

- «податкових ямах» – 11 суб'єктів господарювання на суму 1 570,8 тис. грн., або 87,7 %,
- «транзитерах» – 21 суб'єктів господарювання на суму 8 406,2 тис. грн., або 94,3 %,
- «вигодонабувачах» – 17 суб'єктів господарювання на суму 52,3 тис. грн., або 80,1 % (див. рис.2.3).

Таблиця 2.7

Порівняльний аналіз відпрацювання сумнівного податкового кредиту у
2021- 2023 роках

Показник	2021	2022	2023
На відпрацювання сумнівного податкового кредиту доведено суб'єктів господарювання	61	253	887
Загальна сума – тис. грн.	10770,4	329462,4	674216,4
Відпрацьовано сумнівного податкового кредиту суб'єктів господарювання	49	238	496
Загальна сума – тис. грн.	10029,3	321695,4	632631,5
По «податкових ямах»	11	133	220
Загальна сума - тис. грн.	1570,8	299880,2	444041,8
По "транзитерах"	21	59	65
Загальна сума - тис. грн.	8406,2	14489,5	136631,8
По "вигодонабувачах"	17	46	211
Загальна сума - тис. грн.	52,3	7325,7	51958

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

За період січень-грудень 2022 року на відпрацювання сумнівного податкового кредиту доведено 253 суб'єктів господарювання на загальну суму 329 462,4 тис. грн., у тому числі по «податкових ямах» – 136 суб'єктів господарювання на суму 300 406,3 тис. грн., по «транзитерах» – 68 суб'єктів господарювання на суму 20 171,0 тис. грн., по «вигодонабувачах» – 49 суб'єктів господарювання на суму 8 885,1 тис. грн.

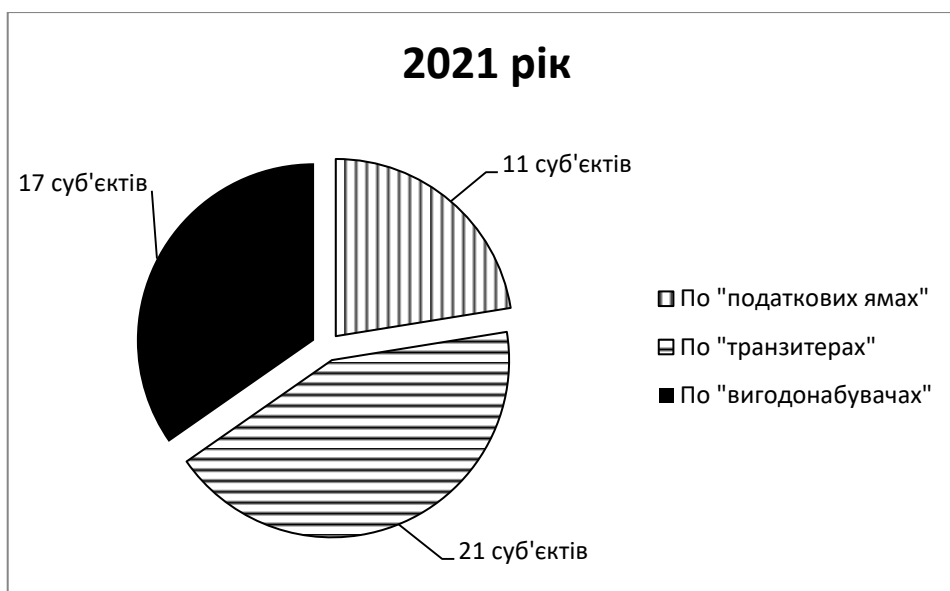


Рис. 2.2 Відпрацювання управлінням податкового аудиту ризикових суб'єктів господарювання за 2021 рік

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

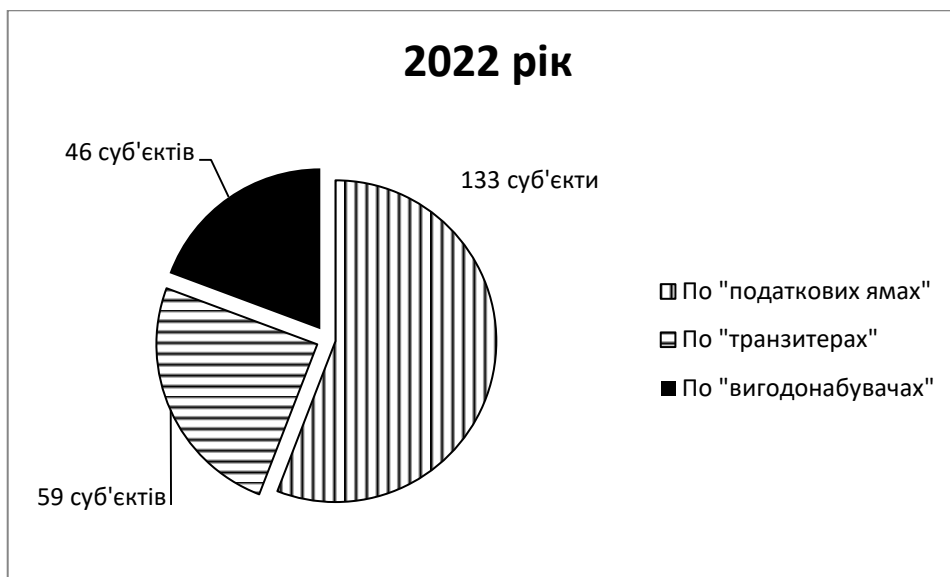


Рис. 2.3 Відпрацювання управлінням податкового аудиту ризикових суб'єктів господарювання за 2022 рік*

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

З них відпрацьовано всього 238 суб'єктів господарювання на загальну суму 321 695,4 тис. грн., або 97,6 %, а саме по:

- «податкових ямах» – 133 суб'єктів господарювання на суму 299 880,2 тис. грн., або 99,8 %,
- «транзитерах» – 59 суб'єктів господарювання на суму 14 489,5 тис. грн., або 71,8 %,
- «вигодонабувачах» – 46 суб'єктів господарювання на суму 7 325,7 тис. грн., або 82,4 % (див. рис.2.3).

За період січень-грудень 2023 року на відпрацювання сумнівного податкового кредиту доведено 887 суб'єктів господарювання на загальну суму 674 216,4 тис. грн., у тому числі по "податкових ямах" – 228 суб'єктів господарювання на суму 471 076,3 тис. грн., по "транзитерах" – 73 суб'єктів господарювання на суму 142 413,3 тис. грн., по "вигодонабувачах" – 586 суб'єктів господарювання на суму 60 726,8 тис. грн.

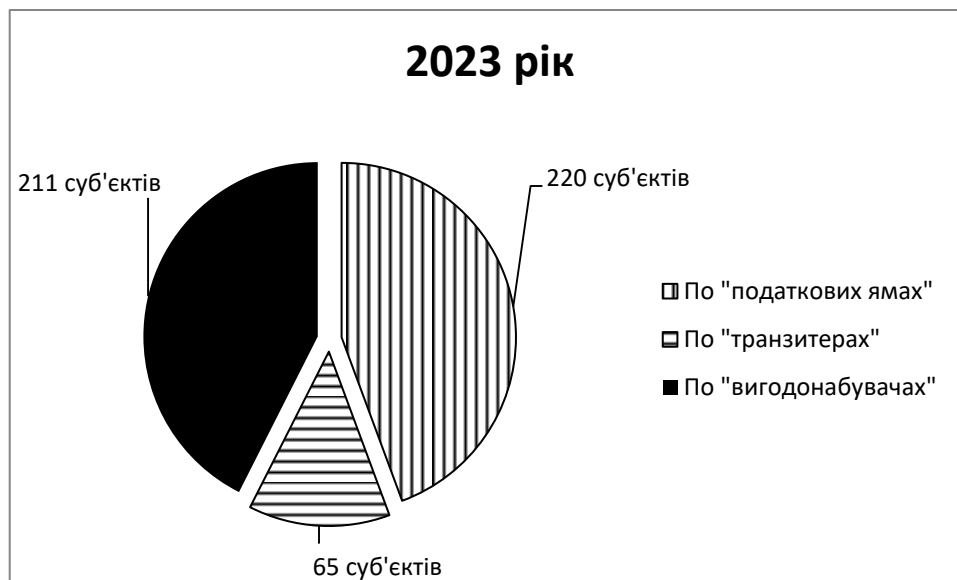


Рис. 2.4 Відпрацювання управлінням податкового аудиту ризикових суб'єктів господарювання за 2023 рік

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

З них відпрацьовано всього 496 суб'єктів господарювання на загальну суму 632 631,5 тис. грн. або 93,8 %, а саме по:

– "податкових ямах" – 220 суб'єктів господарювання на суму 444 041,8 тис. грн. або 94,2 %,

– "транзитерах" – 65 суб'єктів господарювання на суму 136 631,8 тис. грн. або 95,9 %,

– "вигодонабувачах" – 211 суб'єктів господарювання на суму 51 958 тис. грн. або 85,6 % (див. рис.2.4).

Аналізуючи дані таблиці 2.7 слід відмітити позитивну динаміку відпрацювання сумнівного податкового кредиту Соборною ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області за 2021 -2023 роки. Так у 2021 році загальна сума відпрацьованого сумнівного податкового кредиту становила 10 029,3 тис. грн., що на 96,9 % менше відповідного показника 2022 року. В 2022 році сума надходження становить 321 695,4 тис. грн., що на 49,1 % менше відповідного показника 2023 року. Це дуже позитивна динаміка відпрацювання сумнівного податкового кредиту суб'єктів господарювання, що позитивно характеризує діяльність працівників податкового аудиту.

За період 2021 - 2023 рр. відділом податкового контролю фізичних осіб було здійснено таку кількість перевірок фізичних осіб підприємців (табл. 2.5).

За період січень-грудень 2021 року було проведено 346 перевірок фізичних осіб підприємців. За результатами перевірок усього донараховано 1597,4 тис. грн.

Згідно плану-графіка перевірено 21 підприємця, донараховано 1 268,7 тис. грн.

Проведено 46 документальних позапланових перевірок фізичних осіб підприємців з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства. За результатами перевірок донараховано 89,3 тис. грн.

За 2021 рік проведено 279 перевірок підприємців, які перебувають у стадії припинення своєї підприємницької діяльності. За результатами перевірок

донараховано 239,4 тис. грн. Донараховані суми сплачені до бюджету у повному обсязі (див. рис. 2.8).

Таблиця 2.8

Порівняльний аналіз проведених перевірок фізичних осіб підприємців у 2021- 2023 роках

Показник	2021	2022	2023
За результатами перевірок усього донараховано – тис.грн.	1597,4	4802,8	8509,71
Перевірок згідно з плану-графіка	21	20	23
Загальна сума - тис. грн.	1268,7	3726,5	6930,29
Документальних позапланових перевірок фізичних осіб підприємці, які подали заяву на припинення підприємницької діяльності	279	214	179
Загальна сума - тис. грн.	239,4	228,7	213,63
Документальних позапланових перевірок фізичних осіб з питань дотримання законодавства	46	43	52
Загальна сума - тис. грн.	89,3	847,6	1365,79

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

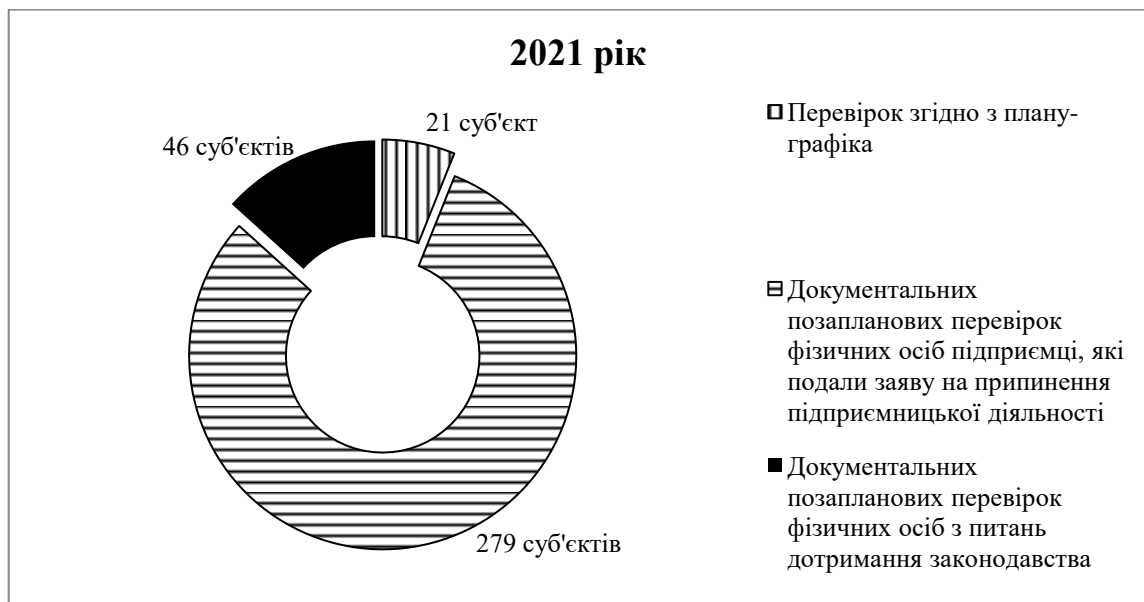


Рис. 2.6 Проведені перевірки фізичних осіб підприємців за 2021 рік

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

За період січень-грудень 2022 року було проведено 277 перевірок фізичних осіб підприємців. За результатами перевірок усього донараховано 4802,8 тис. грн.

Згідно плану-графіка перевірено 20 підприємців, донараховано 3 726,5 тис. грн.

Проведено 43 документальних позапланових перевірок фізичних осіб підприємців з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства. За результатами перевірок донараховано 847,6 тис. грн.

За 2022 рік проведено 214 перевірок підприємців, які перебувають у стадії припинення своєї підприємницької діяльності. За результатами перевірок донараховано 228,7 тис. грн. (див. рис. 2.6).

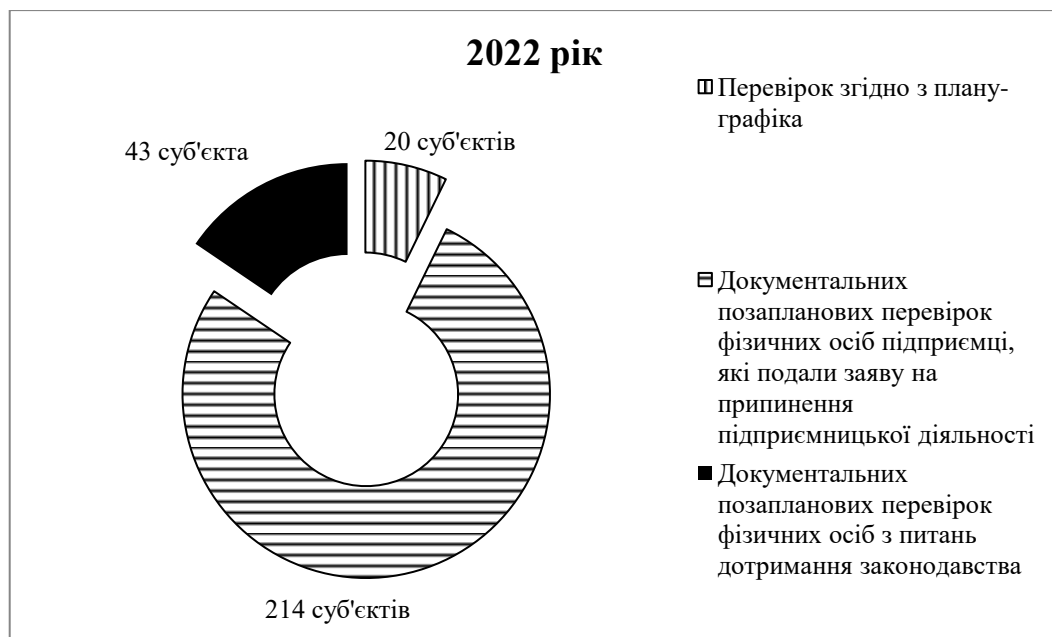


Рис.2.6 Проведені перевірки фізичних осіб підприємців за 2022 рік

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

За період січень-грудень 2023 року було проведено 254 перевірки фізичних осіб підприємців. Згідно плану-графіка перевірено 23 підприємця, донараховано 6 930,29 тис. грн., надійшло до бюджету 653,56 тис. грн., або 9,43 % від донарахованих та узгоджених сум.

За 2023 рік проведено 52 документальних позапланових перевірок фізичних осіб підприємців з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства. За результатами перевірок донараховано 1 365,79 тис. грн., надійшли до бюджету 71,5 тис. грн., або 5,23 % від донарахованих та узгоджених сум.

За 2023 рік проведено 179 перевірок підприємців, які перебувають у стадії припинення своєї підприємницької діяльності. За результатами перевірок донараховано 213,63 тис. грн. Донараховані суми сплачені до бюджету у повному обсязі (див. рис. 2.7).



Рис. 2.7 Проведені перевірки фізичних осіб підприємців за 2023 рік

Джерело: складено автором за даними Звітів про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021- 2023 рр. [37]

За результатами перевірок усього донараховано 8 509,71 тис. грн., надійшли до бюджету 879,92 тис. грн., або 10,34 % від донарахованих та узгоджених сум.

Загальна заборгованість станом на 01.12.2023 року по відділу контролюючої перевіркової роботи складає 1 089,17 тис. грн.

Аналізуючи дані таблиці 2.8 слід відмітити позитивну динаміку донарахування за результатами перевірок фізичних осіб підприємців Соборною ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області за 2021 -2023 роки. Так у 2021 році

загальна сума донарахована за результатами перевірок фізичних осіб підприємців становила 1 597,4 тис. грн., що на 66,7 % менше відповідного показника 2022 року. В 2022 році сума донарахована за результатами перевірок становить 4 802,8 тис. грн., що на 43,6 % менше відповідного показника 2023 року. Це дуже позитивна динаміка донарахована за результатами перевірок фізичних осіб підприємців, що позитивно характеризує діяльність відділу контрольно-перевірочної роботи фізичних осіб.

Таким чином, проведений аналіз результатів контрольної роботи органів податкової служби на прикладі та за даними Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області дозволяє визначити позитивну тенденцію до зменшення тиску з боку контролюючих органів на суб'єктів господарювання та підвищення ефективності проведення контрольних заходів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

У ході надання аналітичної оцінки впливу ухилення від сплати податків на соціально-економічний розвиток в Україні було проведено оцінку типових схем ухилення від сплати податків в Україні та міри відповідальності за вчинені податкові правопорушення. Так, було встановлено, що існуючі схеми ухилення від сплати податків мають глибокі наслідки для економіки в цілому, а також для громадян України: через недоотримання коштів до бюджетів різних рівнів зменшується їх спроможність, а значить не можуть бути виконані окремі соціальні програми. Крім того, використання фіктивного підприємництва, неофіційне працевлаштування та інші подібні схеми унеможливають убезпечення громадян від соціальних ризиків: втрати працездатності, в тому числі тимчасової, старості, безробіття.

Порівняльний аналіз впливу схем ухилення від сплати податків на формування доходів Державного бюджету України дозволив встановити, що

кожна із розглянутих схем призводить до мільйонних втрат. Однак оцінити їх досить важко. Тому у роботі було використано окремі опосередковані способи оцінки втрат бюджету, зокрема втрати від скруток з ПДВ було встановлено розрахунковим методом через VAT compliance gap.

Оцінка підсумків контрольної–перевірочної роботи державної податкової служби України щодо виявлення платників, що ухиляються від сплати податків, була проведена за даними Соборної ДПІ ГУ ДРС у Дніпропетровській області. За результатами підсумків роботи було визначено виключно контролюючий характер роботи з платниками податків, орієнтований на факти ухилення від оподаткування та без врахування ситуації, що склалася в Україні на сьогодні.

На нашу думку, виявлення та покарання за ухилення від сплати податків має поєднуватися з аналізом законних схем ухилення від сплати податків, щоб полегшити реєстрацію та оплату офіційних обов'язків та працевлаштування

Оподаткування є більш соціально вигідним і респектабельним, ніж тіньова економіка. Основними причинами збереження та постійного коригування програм податкової оптимізації є загальний стан економіки, корупція бізнесу та регуляторні ризики, бажання підприємців та сімей збільшити чистий прибуток, недостатній кваліфікаційний рівень фахівців.

РОЗДІЛ 3 ЗАХОДИ ЗАПОБІГАННЯ ТА БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1 Закордонний досвід боротьби з ухиленням від сплати податків

Одним із дієвих засобів контролю за виконанням платниками податків загальнонаціональних податкових зобов'язань є податковий контроль. Сьогодні Україна реформує національну податкову систему. Тому необхідно не тільки ознайомитися з досвідом іноземних податкових органів, а й запозичити кращі організаційні форми міжнародного податкового контролю.

Кожна держава по своєму будувала контролюючу систему та створювала відповідні інституції. Так, у США це Служба внутрішніх доходів (далі – СВД), у Франції – Головне податкове управління, у Німеччині – Федеральне податкове управління та податкові управління земель тощо.

Різні підходи до податкового контролю визначають і різні повноваження таких органів (додаток Б).

Цікавим є досвід діяльності органів, що здійснюють податковий контроль у США, де організація податкового контролю є дуже складною, що зумовлено устроєм держави. Відповідно до трьохрівневої побудови податкової системи США систему податкового контролю утворюють: «на верхньому рівні – Служба внутрішніх доходів – спеціально створена податкова інспекція, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збиранням федеральних податків; на середньому рівні – податкові служби штатів, які здійснюють контроль за сплатою податків і зборів, що введені в цих штатах; на нижньому рівні – місцеві податкові органи, які здійснюють контроль за сплатою податків, що вводяться місцевими органами влади. Працівники цих трьох рівнів тісно контактують між собою» [38]. Так, у США «регулярно проводяться зустрічі представників СВД, податкових служб штатів і місцевих податкових органів, під час яких розглядаються методи їх взаємодії, завдяки

чому вносяться пропозиції щодо поліпшення роботи означених служб. СВД і податкові служби штатів спільно розробляють і впроваджують програми з підготовки консультантів для надання допомоги платникам податків» [38].

«Створення СВД відносять до 1862 р., коли Конгрес США запровадив Відомство комісара із внутрішніх доходів з метою збирання коштів для фінансування громадянської війни 1861 р. В 1951 р. останнє було перейменовано у Службу внутрішніх доходів» [38]. Склад цієї служби становить близько 120 тис. осіб і має таку структуру: центральний апарат, 7 регіональних і 58 окружних податкових управлінь.

Центральний апарат СВД, окрім контролюючої функції, «здійснює й регулюючу за рахунок ухвалення інструкцій, методичних рекомендацій щодо застосування федерального податкового законодавства; контролює правильність застосування Податкового кодексу; представляє інтереси США в податкових спорах. Регіональні й окружні відділення СВД здійснюють контроль за своєчасністю надходження податків, правильністю заповнення податкових декларацій, стягуванням заборгованості щодо податків, поверненням платникові податків сум, що були переплачені, утриманням штрафів із платників податків» [39].

Корисно також розглянути підхід щодо організації податкового контролю в Німеччині. У цій країні спеціального податкового відомства не існує. Податкові інспекції «входять до системи фінансових органів, побудова яких, як і у США, визначена федеральним устроєм держави. Зокрема, виділяють Федеральне міністерство фінансів і земельні міністерства фінансів (у зв'язку із земельним устроєм держави). У кожній землі, крім означених структур, діє Верховна фінансова дирекція (Головне фінансове управління), яка підпорядкована і Федеральному міністерству фінансів, і Земельному міністерству фінансів, якій у свою чергу підпорядковані податкові інспекції та митні органи» [40].

У кожній податковій інспекції Німеччини працює «від 100 до 300 осіб. Наприклад, усього у 20 податкових інспекціях землі Шлезвіг-Гольштейн

нараховуються близько 3450 працівників (приблизна кількість визначається з рахунку один співробітник на 600 мешканців). Структуру інспекції утворюють загальний відділ і оцінювальний відділ. До першого, своєю чергою, належать такі підрозділи: правовий, за податком із заробітної плати, з автотранспорту, з обігу підприємств, із придбання земельних ділянок» [41].

Оцінювальний відділ – це відділ з оцінки майна, земельних ділянок, сільськогосподарських підприємств і ділянок, що необхідно для розрахунку податку зі спадку. Крім того, «в кожній інспекції є підвідділи розстрочки платежів, реєстрації ПДВ, перевірки підприємств (великі підприємства перевіряє спеціальний відділ Верховної фінансової дирекції), автоматизації процесів роботи. Окремою ланкою в податковій інспекції є фінансова каса зі штатом конфіскантів» [41]. Слід зазначити, що керівниками таких інспекцій та суміжних підрозділів можуть бути лише особи з юридичною освітою.

У структурі Земельного міністерства фінансів виділяється податковий відділ, який, на відміну від структури податкового управління США, має підрозділи за окремими податками, а не за функціональними ознаками.

Особливістю системи податкового контролю Німеччини є те, що «поряд із названими структурами контрольними повноваженнями наділені і консультанти з податків, які не є працівниками державних органів, проте яким Міністерство фінансів видає ліцензію на право здійснювати таку діяльність» [40].

Спеціальним органом Міністерства фінансів Німеччини є податкова поліція – «штойфа», функцією якої є «практична реалізація податкової політики країни. Працівники «штойфа» мають право на проведення обшуків, затримання підозрюваних, особистий огляд, доступ до необхідної документації та в разі виникнення необхідності її вилучення. При цьому доступ до документації та її вилучення працівники податкової поліції мають майже у всіх державних чи приватних установах, за винятком спеціальних служб» [41].

Тобто фактично працівники «штойфа» наділені правами правоохоронних органів, що «істотно підвищує ефективність податкового контролю у країні.

Основною формою контрольної діяльності податкової поліції є податкова перевірка, якою охоплюється невелика кількість платників податків» [41].

Для відбору платників податків, призначених для проведення податкової перевірки, використовуються два методи: вибірковий – на основі застосування методів статистичної вибірки; спеціальний – у період, коли ймовірність виявлення податкових правопорушень є найбільшою.

На окрему увагу заслуговує система бальної оцінки працівників, що здійснюють податкові перевірки. Сутність бальної оцінки полягає в тому, що «залежно від категорії кожного перевіреного підприємства (великого, середнього, малого і дрібного, а також галузевої належності) податковому інспекторові зараховується певна кількість балів (від 1 до 8). При цьому за звітний рік кожен інспектор повинен набрати щонайменше 34 бали, що дає підставу начальникові дійти висновку про його службову відповідність. Після закінчення фінансового року керівник відділу податкових перевірок вирішує, чи існують підстави при значному відхиленні результатів роботи конкретного податкового інспектора від нормативного показника критично розглянути його діяльність і вжити відповідних організаційних заходів. Крім того, бальний норматив є основою для складання планів перевірок на майбутній звітний період у частині найбільш оптимального розподілу навантаження між окремими службовцями» [41].

Необхідно відзначити той факт, що стосовно характеристики системи відносин платників податків і органів податкового контролю існують два підходи: «жорсткий» та «м'який».

Так, розглянуті нами Німеччина і США дотримуються першого з них. По-перше, у податковому законодавстві цих країн не застосовується принцип презумпції невинуватості, а тягар доведення під час судового розгляду податкових справ завжди несе платник податків. Крім того, він не має права відмовитися від надання інформації, яка може бути використана проти нього під час судового розгляду. Крім того, податкове законодавство цих країн також

передбачає «позбавлення» громадянських прав і свобод, таких як недоторканність житла і конфіденційність спілкування.

Таким чином, дії посадових осіб, що здійснюють податковий контроль у таких країнах, за податковим законодавством Німеччини і США розглядаються як норма, на відміну від законодавства України, де вони були б розцінені як «втручання в особисте життя» чи «позбавлення прав і свобод».

Не менш цікавою є діяльність органів, що здійснюють податковий контроль і в Японії, де система і структура податкової служби є доволі простими. «До Міністерства фінансів Японії належить Національне податкове управління, основними завданнями якого є нарахування, збір і попередження випадків ухилення від сплати податків і зборів. На сьогодні в Японії Національне податкове управління має 11 районних податкових управлінь, 518 окружних податкових служб і окремо податкову службу Окінави» [42].

Центральна установа Національного податкового управління розташована в Токіо. До його обов'язків «належить розроблення основ діяльності та плану роботи податкової служби, підготовка роз'яснень для районних податкових управлінь з метою єдиного тлумачення податкових законів, нагляд і контроль за діяльністю районних податкових управлінь» [42].

«До центральної установи Національного податкового управління входять керівник, секретаріат і три управління: Управління оподаткування, Управління обліку прибутків і збирання податків, Управління перевірки рахунків і кримінального розслідування» [42].

Секретаріат, очолюваний заступником керівника Управління, складається з таких відділів: «узгодження, обліку, кадрів, планування, соціальних питань, автоматичного оброблення даних, зв'язків із громадськістю, господарської служби і служби міждержавних зв'язків» [42].

До управління оподаткування належать такі відділи: «майнового податку, прибуткового податку, податку зі споживання, корпоративного податку, винного податку, відомостей і перевірок» [42].

Своєю чергою, «до складу Управління обліку прибутків і збирання податків, Управління перевірки рахунків і кримінального розслідування входять два відділи, які відповідають назвам цих управлінь» [42].

На допомогу платникам податків в Японії, крім «державних програм з інформування про вимоги податкового законодавства, що передбачають популяризацію цих знань шляхом видання різноманітних брошур, посібників, проведення семінарів, співбесід, організації «гарячих» ліній зв'язку через Інтернет та інших форм, у 1951 р. створено інститут податкових рахівників. Ці незалежні спеціалісти допомагають платникам податків розраховувати їх податкові зобов'язання відповідно до вимог податкового законодавства країни. Податкові рахівники діють як податкові агенти: готують податкові документи, проводять податкові консультації. Стати податковим рахівником має право особа, яка склала іспит на «визнання податковим рахівником» і встала на облік до Управління податкових рахівників» [42].

Корисно також розглянути порядок розгляду спорів між платниками податків і податковими органами в цій країні. Податкове законодавство Японії передбачає два способи оскарження платником податків дій податкових органів: «службовий і судовий, при чому податкові спори можуть розглядатися як у громадському суді, так і у спеціально створеному Національному податковому суді Японії. Податкові органи Японії у своїй діяльності дотримуються трьох основних принципів: повага до законослухняного платника податків; простота податкової системи; довіра до платника податків переважає над прагненням до покарання. Третій принцип передбачає, що японська податкова система «не залякує» суворістю покарання, а створює досконалу систему контролю за платниками податків. За такої системи ухилення від сплати податків практично неможливе» [42].

Тож можна стверджувати, що японський підхід до взаємовідносин між платниками податків і податковими органами був точно описаний як «м'який» підхід.

Наприклад, однією з характеристик податкової системи Франції є

принцип чесності будь-якого платника податків, і цей принцип є основою для розвитку податкової системи країни. На відміну від України, податкова реформа у Франції не обмежується короткостроковою перспективою, що допомагає країні приймати виважені та економічно обґрунтовані рішення, оскільки основним її напрямком є зменшення кількості податків та спрощення податкового законодавства. Тільки в останні три роки 20 ст. у Франції деякі податки були скасовані, але нові податки не були введені, і відсутність нових податків не призвела до значного скорочення загальних податкових надходжень. Водночас через цей спосіб оподаткування Податковий кодекс Франції є повним документом щодо організації контролю за надходженням бюджетних платежів, який визначає необхідні методи та механізми боротьби з ухиленням від сплати податків.

Податковий контроль у Франції покладено на Податковий центр, який відбирає платників податків для податкового контролю на основі низки критеріїв на основі аналізу ризиків. По-перше, вони вибирають потенційних компаній-порушників, а по-друге, вони використовують інформаторів, щоб повідомити про них. Є чіткі положення про податковий контроль через виїзні перевірки. Тобто платників податків попередньо необхідно попередити про його проведення не менше ніж за вісім днів. Раптові перевірки можуть проводитися лише за наявності достовірної інформації про ухилення платника від сплати податків.

Отже, відносини між податковими органами Франції та платником податків встановлюються у формі обміну думками, за допомогою якого обидві сторони доводять свою правоту. Крім того, податкові органи зобов'язані надати письмову відповідь на будь-який запит платника податків, а платник податків має право використати цю письмову відповідь для захисту. Однак, якщо платник регулярно не виконує свої зобов'язання, податки можуть бути стягнені з його рахунку без суперечок.

Податкове законодавство Франції надає допомогу в подоланні тимчасових фінансових труднощів економічно стабільним підприємствам,

незалежно від розміру. Такі підприємства можуть користуватися відстрочкою сплати податків (від місяців до років) або перевагою сплати податків частинами.

Якщо узагальнити підходи до реалізації податкового контролю, то можна виділити такі особливості.

По-перше, адміністративна централізація як напрямок ефективності контролю. Існують тенденції жорсткої централізації (Німеччина, Швеція) та, навпаки, делокалізації (Канада, Італія). Сильна централізація існує саме у питанні збору декларацій і керування засобами платежу, примусового стягнення й контролю великих підприємств;

По-друге, політика програмування податкової перевірки. Зазвичай визначається політика податкової перевірки, яка на дворічний або трирічний період вказує загальні напрямки, фіксує першорядні, кількісні і якісні цілі.

Через федеральну організацію Німеччини політика контролю в цій країні визначена на рівні федеральних земель. У той же час Бундестаг може втручатися в роботу місцевих структур для перевірки великих підприємств та погоджувати частоту перевірок з категоріями платників податків і географічний розподіл коштів.

Планування контролю залишається централізованим у країнах півдня (Італія, Іспанія), а також у Японії. Більш розсередженою вона є в країнах, які працюють із групами платників податків - США, Великобританія, Швеція, Нідерланди.

По-третє, процедура здійснення контролю. «Узагальнено контроль здійснюється структурами, що мають різні організаційні територіальні рівні (місцеві, департаментські або регіональні), наприклад, як у Франції. Їхня компетенція найчастіше визначається географічними критеріями й оборотом підприємств, які необхідно перевірити. В деяких країнах, як, наприклад, у Німеччині, Іспанії, Італії, Великобританії існують національні або федеральні структури контролю. Інші країни, такі як Канада, Нідерланди, США, Ірландія мають оперативні управління, організовані по групах платників податків у

національному масштабі, але впроваджені на регіональному рівні» [43].

Окремо слід розглянути «повноваження органів контролю в наступних ракурсах:

1) право на одержання інформації. Податкова інформація може вимагати від будь-якої особи надання будь-якої довідки або підготовки будь-якого документу, що відноситься до податкового законодавства. Відомості, зібрані у цьому випадку, можуть бути використані для оподаткування й перевірки будь-яких послуг фізичної або юридичної особи.

Використання права на одержання інформації не повинне дозволяти жодним чином здійснювати критичний аналіз бухгалтерського обліку. Операції збору інформації повинні мати вузький характер і обмежуватися випискою бухгалтерських паперів або копією з документів. Таке визначення права часто не еквівалентно в різних країнах. В Німеччині, Іспанії, Великобританії використання цього права обмежене.

2) право перевірки. Право перевірки можна визначити як можливість для адміністрації перевіряти існування й точність заявлених елементів, починаючи з бухгалтерських даних і уточнюючих документів, що зберігаються платником податків. Разом з тим способи, поширення, строк, навіть ціль контролю мають різну практику:

- процедура, специфічна для контролю фізичних осіб, не узагальнена, навіть якщо методи контролю над доходами широко поширені (баланс, вільні обігові кошти, баланс готівки);
- деякі країни не застосовують контролю на місці (Великобританія);
- одна з головних відмінностей між країнами стосується несподіваного характеру проведення перевірки. В Німеччині, Іспанії, Італії право перевірки здійснюється зненацька.
- більшість країн передбачають обов'язкове співробітництво із платником податків, що перевіряється;
- відсутні обмеження строку контролю на місці для Німеччини, Канади, США, Нідерландів, Японії, Швеції.

3) право візиту й конфіскації. Ця процедура є процедурою несподіваного контролю, проведеною спеціалізованими агентами. Ці обшуки здійснюються на прохання податкових органів при наявності дозволу судової влади агентами адміністрацій, які повинні проникнути в торговельні, приватні приміщення. Під час обшуку агенти збирають інформацію й документи, які можуть довести факт шахрайства, таємної діяльності, приховування доходів, фіктивної діяльності і передачу доходів, підробки щодо податкової пільги, шахрайства з європейськими субсидіями» [43].

Слід зазначити, що сьогодні збір інформації за кордоном викликає більше питань, ніж здається на перший погляд. Податкові органи часто не знають, що певна інформація може бути доступною в іншій країні. Розвиток і поглиблення міжнародних зв'язків викликало у країн все більшу необхідність налагодження взаємодопомоги у сфері оподаткування. Податкові менеджери все частіше стикаються з міжнародними аспектами господарської діяльності компаній. Координація контролю в податковій сфері вимагає розуміння законодавства та повноважень податкових органів кожної країни.

У всьому світі з порушниками податків суворо реагують, а умисне ухилення від сплати податків вважається злочином проти країни. Однак деяким платникам податків вдається ухилятися від сплати податку або принаймні мінімізувати його в рамках законів рідної країни. Саме у зв'язку з цим податкове управління Нідерландів започаткувало цикл досліджень, метою яких є відображення законодавчої та нормативної бази різних країн, а також різних форм і типів повноважень податкових органів.

Варто зазначити, що Україна, як і будь-яка інша країна, прагне побудувати таку систему органів оподаткування, яка спроможна виконувати свою основну функцію — забезпечити своєчасне та повне надходження всіх податків, передбачених податковим законодавством, з найменшими витратами.

Тому на сучасному етапі розвитку економіки робота ДПС України спрямована на забезпечення добровільного дотримання платниками податків законодавчої та нормативно-правової бази. Іншими словами, податкова

приділяє належну увагу кожному платнику податків. Така орієнтація на платників податків призвела до створення інспекцій, які працюють з великими платниками податків.

Розглянемо на прикладі однієї з найрозвиненіших країн світу – Сполучених Штатів Америки – проблему зменшення, мінімізації чи несплати податків як в рамках закону, так і поза законом.

У Сполучених Штатах законне зменшення податкового зобов'язання вважається зменшенням, якщо громадянин зменшує податок, що підлягає сплаті, не приховуючи своїх податкових зобов'язань і не надаючи свідомо невірну інформацію. Тобто він намагається викласти факти таким чином, щоб у межах закону сума сплаченого податку була зменшена або податок не сплачувався взагалі.

Спроба зменшити свої податкові зобов'язання в цій країні не є кримінальним злочином для підприємця. Проте IRS вибірково проводить ретельні податкові перевірки платників податків, метою яких є складання належним чином детальних статистичних таблиць, які ілюструють рівні доходів і витрат, представлені різними професіями та видами підприємницької діяльності. Під час такої перевірки може виявитися, що податку сплачено менше, ніж належало. У більшості випадків ця різниця виникає не випадково (спроба легально зменшити свій податковий рахунок).

Проте, якщо під час процесу податкового контролю платника податків буде виявлено, що платник податків заборгував більше податку, ніж було повідомлено, платник податків сплатить надміру нарахований податок плюс штрафи та відсотки. Сума фінансових санкцій і процентних ставок розраховуються в адміністративному порядку та стягуються у складі податку до сплати. Ще одна причина, чому процентні ставки обчислюються та нараховуються, полягає в тому, що сума податку належить уряду з першого дня дати остаточної сплати податку. Тому несплачені податки вважаються державною позикою. Штрафні санкції – це механізми фінансових санкцій, які застосовуються у разі несвоєчасного подання платниками податків повної

інформації про свої податкові зобов'язання або несвоєчасної та повної сплати податків.

Тому навмисне ухилення від сплати податків є дуже рідкісним явищем у Сполучених Штатах. Ухилення від сплати податків — це встановлений факт, який передбачає спробу ухилитися від сплати податків або уникнути сплати податків, а саме: підробка фінансових документів, використання фінансових документів для вчинення шахрайства, приховування іншої фінансової інформації, спроба спотворення інформації в бухгалтерських книгах або представлення даних у формі, відмінній від фактичної існує в реальності. Навмисне ухилення від сплати податків є федеральним кримінальним злочином і переслідуюватиметься в суді. Лише суд має визнати платника податків винним у тому, що він знав, що отримані ним доходи підлягають декларуванню згідно із законом, але свідомо ухилився від сплати податкових зобов'язань шляхом подання недостовірної декларації. Залежно від рішення суду покарання включатимуть фінансові санкції або позбавлення волі.

Тому податкова служба США готова та спроможна використовувати всі повноваження в межах закону для запобігання податковим злочинам або переслідування тих, хто навмисно порушує податкове законодавство.

Отже, аналізуючи діяльність органів, які здійснюють заходи податкового контролю у різних країнах світу, можна зробити висновок, що їх досвід є корисним для імплементації у роботу податкових органів в Україні. Цьому, зокрема, сприятиме здійснення таких заходів:

1. Вербування платних інформаторів для викриття порушників податкового законодавства (однак, враховуючи особливості бюджетного законодавства України, оплата праці таких осіб має прив'язуватися не до суми донарахованих податків, а, наприклад, до розміру мінімальної заробітної плати).

2. З метою підвищення якості виконання службових обов'язків працівниками податкового управління запровадити бальну систему та провести атестацію за результатами бальної оцінки.

3.2 Пропозиції щодо заходів протидії ухиленню від сплати податків в Україні

Проведення податкової перевірки та прийняття узгодженого висновку за її результатами є одним із найскладніших та суперечливих аспектів правовідносин між платниками податків та податковими органами, що потребує додаткового законодавчого контролю. Платники податків прагнуть оптимізувати розмір свого податкового навантаження, а податкові органи – максимізувати податкові надходження до бюджету.

Наразі ДПС України реформується щодо забезпечення стабільності та ефективності діяльності контролюючих органів та формування питомої частки доходів Державного бюджету України, зосереджуючись на перегляді процесів податкового менеджменту. З прийняттям податкового законодавства та нововведень у законодавчу базу податкової системи цей процес почав оновлюватися з метою підвищення ступеня добровільного дотримання платниками податків податкового законодавства України.

Слід також зазначити, що вдосконалення діяльності контролюючих органів неможливе без впровадження базових складових сучасного менеджменту, однією з найважливіших з яких є створення системи ризик-орієнтованого менеджменту та податкового менеджменту.

Ця робота проводиться з метою запровадження системного підходу до адміністрування податків та базується на тому, що податкові органи повинні якомога раніше підвищувати обізнаність, виявляти та запобігати можливим випадкам податкових правопорушень та відповідним чином реагувати. Запровадження ризик-орієнтованої системи дозволить податковим органам зосередитись на неплатниках податків та через управління ризиками визначити основні критерії (показники) відбору платників податків для участі у планових перевітках. Процес управління ризиками розроблено для того, щоб

Національна фіскальна служба могла виконувати свою місію. Ризики, властиві будь-якій діяльності, завжди присутні і не завжди дійсні. Наявні ризики стають проблемами.

Згідно з вимогами Податкового кодексу України чітко визначено сутність ризиків в цілому, а саме: статтею 14.1.221 поняття «ризик» трактується, як «ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби, статтею 77.2 Податкового кодексу України визначено: до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи податкової служби. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом державної податкової служби України» [15].

Наслідком роботи з податковими ризиками є створення єдиної бази податкових порушень, яка узагальнює результати контролю, систематизує недоліки податкового законодавства і порушення податкових нормативно-правових актів суб'єктами господарювання у процесі господарської діяльності, схем ухилень від оподаткування, загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень, які на сьогодні відомі податківцям. Впровадження системи «Податковий блок» в рамках виконання домовленостей, надає можливість «удосконалювати роботу органів державної податкової служби в частині:

- автоматизації процесів та процедур;
- спрощення відбору платників податків для перевірок;
- індивідуалізації процесу складання програми проведення перевірок;
- стандартизації процесів перевірок, підвищення їх якості та скорочення термінів проведення перевірок;
- зведення до мінімуму випадків апеляцій та використання наявної інформації при апеляційних узгодженнях податкових зобов'язань та розгляді справ у судах;
- мінімізації часу на оформлення актів перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства;
- підвищення професійного рівня працівників органів державної податкової служби» [31].

Тому поступово ми спостерігаємо суттєві покращення в організації роботи за рахунок автоматизації контрольно-перевірочних процесів та їх ефективного розподілу між підрозділами ДПС, застосування індивідуально розроблених планів перевірок (уніфікованих планів перевірок). методика проведення перевірок), а також налагодження роботи системи контролю та контролю якості інспектування. Крім того, впровадження конкретних систем дасть можливість автоматизувати багато процесів, пов'язаних з визначенням відповідних стандартів для стратегічних напрямків контрольно-перевірочної роботи, а саме:

- «невідповідність показників макроекономічного розвитку економіки України чи окремого регіону відповідним показникам певної галузі чи сукупності підприємств у складі фінансово-промислових груп;
- невідповідність росту валових витрат валовим доходам підприємств галузі;
- зменшення надходжень до бюджету у цілому або частині окремих податків по галузі чи фінансово-промислових груп регіону, в тому числі

зменшення середньогалузевого або середньогрупового рівня податкової віддачі;

- збільшення кількості збиткових підприємств чи з низьким рівнем податкової віддачі серед підприємств, що належать до певної галузі економіки або фінансово-промислових груп;

- невиконання фінансових планів підприємствами-монополістами у частині розрахунків з бюджетом;

- виплата заробітної плати нижче розміру середньомісячної заробітної плати по галузі та в регіоні;

- наявність інформації про можливе застосування схем мінімізації сплати податків тощо» [31].

На етапі проведення податкового аудиту стосовно покращення роботи з ризиками у сфері оподаткування слід виділити такі основні напрямки:

- визначати показники ризику шляхом аналізу результатів і матеріалів проведеної контрольної-перевірочної роботи;

- встановлювати показники ризику з використанням наявних автоматизованих інформаційних систем органів державної податкової служби та інформації із зовнішніх і внутрішніх джерел щодо суб'єктів господарювання, які безпосередньо ухиляються від сплати податків;

- аналізувати та використовувати інформацію щодо наявності ознак ризику, виявлених на інших етапах господарської діяльності;

- виявити наявність індикаторів ризику в процесі контролю за дотриманням процедур оплати товарів і послуг, нормативних вимог щодо руху готівки, наявності торгових патентів і ліцензій, проведення спеціальних тем, позапланових перевірок і термінів.

Матеріали перевірок щодо виявлення в їх проведенні порушень статей Податкового кодексу опрацьовуються разом з обліковими даними платників, поданими платниками податків податковими звітами та деклараціями. Метою такого аналізу є встановлення в реєстраційно-облікових показниках податкової звітності та податкових декларацій прямих чи опосередкованих ознак,

виявлених під час перевірки платників на предмет невиконання вимог чинного законодавства, які в подальшому використовуються як індикатори ризику.

Отже, у результаті удосконалення процесів автоматизації контрольної-перевірочної роботи з урахуванням ризикоорієнтованої системи адміністрування податків в рамках реалізації Контракту по «Податковому блоку» є можливим:

1. «визначення основних критеріїв (індикаторів) для віднесення платників податків до відповідної категорії уваги з боку органів державної податкової служби та формування План-графіку проведення перевірок;
2. цілеспрямована діяльність по упередженню виникнення податкової недоплати на основі аналізу причин виникнення (факторів) окремих видів ризиків, їх зв'язків та взаємних впливів;
3. визначення порогу значимості податкових ризиків з урахуванням співвідношення між сукупним ризиком та наявними ресурсами державної податкової служби;
4. оптимальний розподіл наявних ресурсів між різними напрямками адміністрування податків з урахуванням пріоритетності окремих видів ризиків;
5. визначення пріоритетних напрямків та конкретних протиризикових заходів з метою зменшення, нейтралізації або свідомого прийняття ризику за усіма напрямками діяльності – від внесення законодавчих ініціатив до поточних заходів на різних ділянках адміністрування податків;
6. своєчасне застосування затверджених засобів щодо попередження можливості спрацювання ризику;
7. дотримання принципу найменшого втручання у фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання» [31].

План проведення перевірок зазвичай формується на 60% із пропозицій підрозділів адміністрування ПДВ і податку на прибуток, економічного аналізу, оподаткування фізичних осіб, податкової міліції. Відповідно велику роль у стимулюванні платників до добросовісної сплати податкових зобов'язань відіграє також взаємодія аудиторів з іншими структурними підрозділами

органів ДПС. Практика відбору платників для проведення перевірок за критеріями ризику податкових неплатежів повністю виправдала себе [44].

Якщо до запровадження ризикоорієнтованої системи відбору «питома вага ризикових підприємств, включених до квартальних планів-графіків контрольно-перевірочних заходів, не перевищувала 30%, то нині цей показник становить майже 100%. Це, у свою чергу, сприяло значному поліпшенню роботи підрозділів податкового контролю юридичних осіб. При зменшенні майже на чверть кількості планових перевірок узгоджені донарахування податків і платежів – понад 22%, надходження до держбюджету за результатами планових перевірок зросли майже на 16%. Крім того, при зменшенні загальної суми поданих на оскарження в апеляційному або судовому порядку донарахувань майже на 25% рівень задоволення таких скарг на користь податкових органів збільшилося у 16 разів» [44].

Покращення ефективності планових документальних перевірок можливе завдяки «продовженню тривалості контрольно-перевірочних заходів для великого підприємства до 90 днів, але за умови перебування на підприємстві не більше, ніж 30 днів. Тобто дозволити переривання процедур контролю на підприємстві для збору інформації про операції платника, у тому числі проведення зустрічних перевірок. При цьому заборонити як планові, так і позапланові перевірки платника податків із будь-яких питань у перевіреному раніше періоді (крім випадків, коли порушено кримінальну справу)» [15].

Ідентифікація ризиків є першим етапом завдання управління ризиками. Він передбачає визначення можливих джерел і значущості ризиків, які становлять загрозу для організації при виконанні її місії та досягненні цілей її діяльності. Цей етап процесу забезпечує розробку списку потенційних проблем і ризиків.

Етап формування індикатора – це етап визначення експертною робочою групою індикаторів, за якими визначаються якісні та кількісні значення оцінки ризику.

Аналіз ризиків – це етап, на якому експертні знання, статистичні та інтелектуальні методи застосовуються для проведення якісної та кількісної оцінки ризиків і проведення досліджень для визначення основних компонентів і характеристик ризиків. Це завдання виконується шляхом обробки комп'ютерних даних, людських знань і досвіду.

Результатом цього етапу є розуміння ризиків (наскільки вони ймовірні, наскільки вони впливають на досягнення цілей, тобто: низький, середній, високий, дуже високий); розуміння поведінки платників податків; розуміння тенденцій розвитку ; Знання про можливості управління ризиками (витрати на ризики) тощо.

Залежно від рівня аналізу податкового ризику його вплив можна визначити не лише у фінансовому, але й у політичному, економічному, соціальному, технічному, екологічному чи правовому аспектах. Перед тим, як скласти перелік ризиків за пріоритетністю, слід перерахувати результати за більшим ступенем впливу на результати діяльності ДПС України та можливістю нейтралізації її економічної ефективності.

Результатом цього етапу стане перелік ризиків та відповідна кваліфікаційна оцінка необхідності виконання ризик-роботи. Кваліфікаційні оцінки ризиків можуть відрізнятися тим, що кожному ідентифікованому ризику можна присвоїти категорію в діапазоні від дуже низького прийняттого ризику (не потрібно ніяких дій) до дуже високого неприйняттого ризику (негайні дії потрібні).

Найпростіший спосіб – перенести ризик. Однак його застосування можливе лише за певних обставин. Це означає, що зменшення та покриття ризиків є більш важливими можливостями управління ризиками. Оскільки податковим органам необхідно максимально ефективно використовувати обмежену робочу силу та інші ресурси, вони намагатимуться мінімізувати витрати на примусове виконання. Тому пріоритет надаватиметься тим формам роботи, які є ризикованими, досягають певного рівня ефективності та потребують найменших витрат ресурсів. Це означає, що, загалом кажучи,

спочатку приймаються форми роботи, спрямовані на зниження рівня ризику, потім форми роботи, спрямовані на покриття ризиків, що вимагають невеликої кількості ресурсів, а потім приймаються методи, які покривають ризики, що вимагають участі. Більша кількість ресурсів.

Результатом цього етапу стане низка заходів щодо усунення ризику: кількість перевірок, інформаційних кампаній тощо.

Загальним запланованим результатом є покращення дотримання податкового законодавства платників податків на нижчих рівнях із меншим ризиком або виправленнями даних податкової декларації, включаючи штрафні санкції.

Оцінка ризиків використовується для вимірювання результативності та ефективності діяльності з управління ризиками на кожному етапі процесу, тобто правильності ідентифікації ризиків, застосування категорій ризиків, пріоритетності ризиків і законності заходів. Ефективна система оцінки повинна враховувати не лише сам процес, а й очікувані зовнішні наслідки, а саме: вплив на підвищення рівня перевірки при застосуванні функції управління ризиками, дотримання податкової дисципліни та податкове шахрайство, а також діяльність подолати недоліки податкового законодавства.

Зазначені вище етапи супроводжуються процесом моделювання ризиків і є невід'ємною частиною загального процесу управління збором податків та прийняття рішень.

Підсумовуючи, зазначимо, що горизонтальний нагляд є прогресивним і вигідним для платників податків способом здійснення податкового контролю. Незважаючи на досить значні кроки, зроблені для реалізації цього пріоритету, зараз існує велика ймовірність того, що навіть повністю працюючий бізнес відстає від графіка перевірок через погіршення інших бізнес-показників в країні. Така сама робота. Це порушує принцип мінімізації перешкод для діяльності сумлінних платників податків. Тому необхідно здійснити подальші кроки щодо вдосконалення системи ризик-орієнтованого аудиту з метою реалізації пріоритетів на основі кращого європейського досвіду.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Для визначення заходів запобігання та боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні у третьому розділі було розглянуто закордонний досвід боротьби з ухиленням від сплати податків. У ході дослідження було встановлено, що різні країни використовують м'які або жорсткі методи у залежності від стану платіжної дисципліни платників.

За результатами дослідження досвіду побудови механізму податкового менеджменту в різних країнах можна зробити наступні узагальнення та висновки. По-перше, висока ефективність податкової системи США базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі вільному доступі податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які містять дані про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків. По-друге, досвід організації взаємодії податкових органів США на федеральному та регіональному рівнях буде корисним для вивчення питань, особливо в організації податкових консультацій для платників податків та підготовки податкових експертів державного та приватного секторів. По-третє, платникам податків можна дозволити самостійно використовувати податкові преференції, але в цьому випадку тягар доведення правомірності використання преференцій повинен нести платник (презумпція вини).

На основі проведеного дослідження було виокремлено пропозиції щодо заходів протидії ухиленню від сплати податків в Україні. Так, було відзначено ефективність ризикоорієнтованого підходу, який вже використовується в Україні, проте потребує удосконалення у нинішніх умовах.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного у кваліфікаційній роботі дослідження можна зробити такі висновки.

Проаналізувавши визначення поняття «ухилення від оподаткування» та причини поширення цього явища, можна зробити наступні підсумки. Більшість дослідників визначають це явище як свідому несплату податків через приховування платників податків, подання недостовірної податкової звітності та використання незадекларованої зайнятості.

Безперечно, боротьба з ухиленням від сплати податків є актуальним завданням для стабільного розвитку країни. Для цього необхідно створити складні механізми протидії. По-перше, слід розглянути природу і причини цього негативного явища (профілактичні фактори). Тому, з метою забезпечення чіткого розуміння та запобігання помилкам у правозастосовчому процесі, було рекомендовано включити його на законодавчий рівень.

Визначення причин ухилення від сплати податків може бути об'єктивним і суб'єктивним. Це пояснюється тим, що існує тісний взаємозв'язок між причинами та наслідками ухилення від сплати податків. Тому усунення певних факторів часто зменшує розмір існуючої проблеми.

Дослідження методів ухилення від оподаткування надало можливість систематизувати їх та пояснити причини застосування. Встановлено, що ухилення від сплати податків негативно впливає на економіку: бюджет не фінансується, обмежуються витрати, що неприпустимо у воєнний час. З точки зору запобігання перетворенню юридичних осіб у «тінь» ухилення від сплати податків слід характеризувати як підставу порушення конкурентного законодавства.

Було зазначено, що виявлення та розкриття ухилення від сплати податків є одним із напрямів реалізації державної політики у сфері оподаткування.

Опрацювання питань законодавчого регулювання процедур оподаткування в Україні та посилення відповідальності за порушення дало змогу окреслити, що таке законодавство охоплює комплекс законодавчих та підзаконних актів, які встановлюють систему податків і зборів, а також визначення юридичної відповідальності за порушення податкових зобов'язань. Правове забезпечення сплати податків в Україні здійснюється шляхом встановлення переліку податків і зборів, обов'язку платників податків сплачувати податки, визначення прав платників податків, повноважень контролюючих органів, їх правового статусу. працівники, державний процес контролю за сплатою податків та відповідальність за притягнення винних до відповідальності.

У ході аналізу та оцінки впливу ухилення від оподаткування на соціально-економічний розвиток України оцінено типові схеми ухилення від оподаткування в Україні та ступінь відповідальності за вчинені податкові злочини. Тому безсумнівно, що існуюча схема ухилення від сплати податків має суттєвий вплив на економіку в цілому та на громадян України: через брак коштів у бюджеті всіх рівнів зменшується його спроможність, а це означає, що окремі соціальні програми не можуть бути реалізовані. Крім того, використання фіктивного підприємництва, неофіційного працевлаштування та інших подібних схем не захищає громадян від соціальних ризиків: непрацевдатності, у тому числі тимчасової, старості, безробіття.

Порівняльний аналіз впливу схем ухилення від сплати податків на формування доходів державного бюджету України встановив, що кожна з розглянутих схем призвела до збитків у мільйони доларів. Однак оцінити їх досить складно. Тому для оцінки втрат бюджету в роботі використовувався окремий непрямий метод, зокрема втрати від скруток з ПДВ було встановлено розрахунковим методом через VAT compliance gap.

Оцінка підсумків контрольної–перевірочної роботи державної податкової служби України щодо виявлення платників, що ухиляються від сплати податків, була проведена за даними Соборної ДПІ ГУ ДРС у Дніпропетровській

області. За результатами підсумків роботи було визначено виключно контролюючий характер роботи з платниками податків, орієнтований на факти ухилення від оподаткування та без врахування ситуації, що склалася в Україні на сьогодні.

Вважаємо, що виявлення та покарання за ухилення від сплати податків необхідно поєднувати з аналізом легальних схем ухилення від сплати податків для полегшення реєстрації, сплати службових обов'язків та працевлаштування.

Основними причинами збереження та постійної адаптації програм податкової оптимізації є загальний стан економіки, корпоративні корупційні та регуляторні ризики, бажання підприємців та сімей збільшити чистий прибуток, а також недостатній рівень кваліфікації фахівців.

У третьому розділі для визначення заходів запобігання та протидії ухиленням від оподаткування в Україні було використано іноземний досвід боротьби з ухиленнями від оподаткування. У ході дослідження з'ясувалося, що різні країни використовують м'які або жорсткі методи в залежності від статусу платіжної дисципліни платника.

На основі проведеного дослідження було виокремлено пропозиції щодо заходів протидії ухиленню від сплати податків в Україні. Так, було відзначено ефективність ризикоорієнтованого підходу, який вже використовується в Україні, проте потребує удосконалення у нинішніх умовах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кримінальний кодекс України: Кодекс України від 05 квітня 2001 р. № 2341-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 19.11.2023).
2. Фінанси: Оксфордський толковий словник: електронний застосунок. URL: <https://play.google.com/store/apps/details?id=com.mobisystems.msdict.embedded.wireless.oxford.oxfordfinance&hl=uk>.
3. Баранов С.О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 12. С. 102–106.
4. Сало Л.К. Сучасні аспекти ухилення та уникнення від сплати податкових платежів серед загроз економічній безпеці України. Економічний простір. 2014. № 87. С. 193–204.
5. Томнюк Т.Л. Ухилення від оподаткування: сутність, методи реалізації та економічні наслідки. Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Хмельницький, 2011. Вип. 3. С. 279–282.
6. Вишне夫斯基 В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика : монография. Донецк : ИЭП, 2003. 228 с.
7. Клепнікова-Чижова Ю.В. Напрямки вдосконалення державного контролю ухилення від оподаткування. Теорія та практика державного управління. 2019. Вип. 1 (38). С. 1–7.
8. Майбуров І.А., Соколовская А.М. Теорія оподаткування: підручник. К. ЦНЛ, 2011. 591 с.
9. Глущенко С.В., Казакова М.О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. Магістеріум. Економічні студії. 2019. Вип. 56. С. 21–25.
10. Парфентій Л.А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. Бізнес Інформ. 2018. № 3. С. 290–295.

11. Мірошніченко О.В. Використання офшорних механізмів ухилення від сплати податків серед загроз економічній безпеці України. Вісник економічної науки України. 2021. № 1 (49). С. 88–94.
12. Glossary of Tax Terms. OECD Centre for Tax Policy and Administration. OECD : website. URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm/> (the date of appeal: 29.11.2023).
13. Козак Ю.Г. Міжнародна економіка. Київ : ЦУЛ, 2018. 1118 с.
14. Маслак О.В., Швагер О.А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. Юридичний науковий електронний журнал. URL: http://www.lsej.org.ua/5_2019/44.pdf (дата звернення: 19.11.2023).
15. Податковий кодекс України. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: <http://portal.rada.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2023)
16. Офіційний портал Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2023)
17. Огляд основних застосовуваних схем мінімізації податків. URL: <http://bank-ua.com/article/961/> (дата звернення: 16.12.2023) (дата звернення: 11.11.2023).
18. Кримінальна відповідальність за несплату податків (ст.212 КК України). URL: <https://go-advocate.com/kryminalna-vidpovidalnist-za-nesplatu-podatkov-uholovnaya-otvetstvennost-za-neuplatu-nalohov/> (дата звернення: 19.11.2023) (дата звернення: 11.11.2023).
19. Конституція України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1996. № 30.Р.2 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 19.11.2023).
20. Дуравкін П. М. Пеня як спосіб забезпечення податкового обов'язку. Підприємництво, господарство і право. 2020. № 3. С. 85–87.
21. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність та фінансові санкції за порушення податкового законодавства. Збірник наукових праць Академії ДПС України. 2020. № 2 (36). С. 280.

22. Марченко В. Б. Функції та повноваження органів державної податкової служби України: нормативно-правове співвідношення. Держава і право. Серія: Юридичні і політичні науки. 2020. Вип. 42. С. 430–435.
23. Офіційний портал Кабінету міністрів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/> (дата звернення: 19.11.2023).
24. Офіційний портал ГУ Державної податкової служби України у Дніпропетровській області. URL: <https://dp.tax.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2023).
25. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 5 квітня 2007 року № 877-V. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2007, № 29 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text> (дата звернення: 11.11.2023).
26. Кодекс адміністративного судочинства України: Кодекс. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2005, № 35-36, № 37 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 11.11.2023).
27. Офіційний портал Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/> (дата звернення: 11.11.2023).
28. Сакали М. Я. Види заходів відповідальності, які застосовуються за вчинення податкових правопорушень юридичними особами. Митна справа. 2021. № 2 (74), ч. 2. С. 163–167.
29. Офіційний портал Міністерства економіки URL: <https://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (дата звернення: 11.11.2023).
30. Офіційний портал Верховної ради України. URL: <https://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2023).
31. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2021. Інститут соціальних та економічних трансформацій. URL: <https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2021/11/Shemy-po-uhylyannyyu-vid-podatktiv-2021-shemi-final5.doc> (дата звернення: 11.11.2023).

32. Офіційний портал Євростат. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat> (дата звернення: 11.11.2023).
33. Кожна п'ята цигарка в Україні є нелегальною – дослідження. Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/06/30/701780/> (дата звернення: 11.11.2023).
34. Офіційний портал Національного банку України. URL: <https://bank.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2023).
35. Tax Justice Network. URL: <https://taxjustice.net/reports/state-of-tax-justice-2022/> (дата звернення: 11.11.2023).
36. Офіційний портал Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2023).
37. Звіти про виконання плану основних питань економічної та контрольної роботи Соборної ДПІ ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021-2023 рр.
38. Огляд податків у США за 2023 рік. URL: <https://iqdecision.com/ua/oglyad-podatkiv-u-ssha-za-2023-rik/> (дата звернення: 11.11.2023).
39. Оподаткування за кордоном. URL: https://mof.gov.ua/uk/taxation_abroad-654 (дата звернення: 11.11.2023).
40. Офіційний портал податкового управління США. URL: <https://www.irs.gov/ru/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority> (дата звернення: 11.11.2023).
41. Досвід фінансового планування Німеччини для України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/dosvid-finansovogo-planuvannja-nimechchini-dlja-ukraini> (дата звернення: 11.11.2023).
42. Офіційний портал міністерства фінансів Японії. URL: <https://www.mof.go.jp/> (дата звернення: 11.11.2023).
43. Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. – 210 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 176).

<https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/cd485565-3aeb-483c-bd02-3c327440312a/content> (дата звернення: 11.11.2023).

44. Офіційний портал Національного інституту стратегічних досліджень. URL: <https://niss.gov.ua/> (дата звернення: 17.12.2023).

45. Аналіз загроз національній безпеці у сфері внутрішньої політики. Експертне опитування. URL: <https://niss.gov.ua/publikatsiyi/analitichni-dopovidi/analiz-zahroz-natsionalniy-bezpetsi-u-sferi-vnutrishnoyi-polityky> (дата звернення: 12.10.2023)

46. Лагодієнко Н. В., Паламарчук В. Ю., Гамаюн В. В. Моніторинг впливу ухилення від оподаткування на державний бюджет України. *Modern Economics*. 2020. № 23(2020). С. 89-94. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V23\(2020\)-14](https://doi.org/10.31521/modecon.V23(2020)-14) (дата звернення: 11.10.2023).

47. Пухальський В. В. Удосконалення форм та процедур податкового контролю у протидії ухилення від оподаткування. *Економіка та держава*. 2021. № 4. С. 92–98. DOI: 10.32702/2306-6806.2021.4.92 (дата звернення: 17.11.2023)

48. Копитко, М., Вінічук, М. (2021). ВИКОРИСТАННЯ ОФШОРНИХ ЗОН ЯК СПОСІБ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ. *Вчені записки Університету «КРОК»*, (1 (61), 79–88. <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2021-61-79-88> (дата звернення: 19.10.2023).

49. Галуцько, В., Кузьменко, Ю. УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ – ДЕСТАБІЛІЗУЮЧИЙ ЧИННИК ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ КРАЇНИ. *Юридичний бюлетень*. 2023. Вип. 28. С. 82-87. URL: <https://dspace.oduvs.edu.ua/handle/123456789/5693> (дата звернення: 11.12.2023).

50. Сухоліт І. Трансфертне ціноутворення в Україні. Консалтингова компанія «Парето». URL : <https://tco-audit.com.ua/ua/chto-takoe-transfertnoe-senoobrazovanie/> (дата звернення: 17.12.2023).

ДОДАТОК А
Розрахунок VAT compliance gap

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Максимум ПДВ (кінцеве споживання/6)	186764	224 863	243 183	253 776	238 327	284 869	338 721	436 354	534 882	617 484	654 088
- нестягнений ПДВ з галузей (освіта, ОЗ, державне управління)	30 127	33 047	38 540	41 426	40 210	45 869	54 184	74 630	89 708	106 947	119 464
- пільги (за винятком пільг на освіту і ОЗ)	31294.9	38039.5	27 831	23 583	24 429	47 596	19 245	13 531	18 745	21 898	10 312
- оцінка ПДВ ФОПів-неплатників	4 102	3 922	4 866	5 278	5 524	7 733	9 708	11 966	14 954	17 660	20 444
VTTL	121 240	149 855	171 946	183 489	168 164	183 671	255 585	336 228	411 476	470 979	503 869
Фактично стягнутий ПДВ (дані з бюджету)	86 316	130 094	138 827	128 269	139 024	178 452	235 506	313 981	374 508	378 690	400 600
VAT Gap, млн грн. (потенціал пдв - факт пдв)	34 924	19 761	33 119	55 220	29 140	5 219	20 079	22 247	36 968	92 289	103 269
VAT Gap, % (1- фактичний пдв/потенціал пдв)	28.8%	13.2%	19.3%	30.1%	17.3%	2.8%	7.9%	6.6%	9.0%	19.6%	20.5%

Продовження додатку А											
VAT Gap в розрізі компонентів — всього, втч:	28.8%	13.2%	19.3%	30.1%	17.3%	2.8%	7.9%	6.6%	9.0%	19.6%	20.5%
ріст неефективності адміністрування	-8.0%	-3.6%	-0.5%	1.7%	-0.1%	-1.9%	-1.6%	-1.4%	1.5%	-2.1%	-1.1%
<i>Vat compliance gap</i>	<i>36.8%</i>	<i>16.8%</i>	<i>19.8%</i>	<i>28.4%</i>	<i>17.5%</i>	<i>4.7%</i>	<i>9.5%</i>	<i>8.0%</i>	<i>7.4%</i>	<i>21.7%</i>	<i>21.6%</i>

ДОДАТОК Б

Вимоги щодо проведення податкових перевірок у країнах світу

Перелік вимог	Велика Британія	Бельгія	Данія	Франція	Німеччина	Греція	Ірландія	Італія	Люксембург	Нідерланди	Португалія	Іспанія	Швеція
Аудит обов'язковим для:	€												
великих підприємств	+	+		+	+	+	+	+	+		+	+	+
середніх підприємств	+	-		-	+	-	+		+			+	
компаній обмеженою відповідальністю	3	+	-		+		+						+
Аудитори під час аудиту великих компаній повинні бути членами Інституту присяжних бухгалтерів (професійних бухгалтерів)		+	+				+		+		+		+
Вимога незалежності аудитора		+				-	+					+	