

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
ІНСТИТУТ УПРАВЛІННЯ, ПСИХОЛОГІЇ ТА БЕЗПЕКИ

Кафедра фінансів та обліку

**УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ: ПРИЧИНИ, НАСЛІДКИ
ТА ПРОТИДІЯ**

кваліфікаційна робота
здобувача вищої освіти
2 курсу денної форми навчання
СЛАВИТЯК Ірини Романівни

Науковий керівник
кандидат економічних наук, доцент
ВІНІЧУК Марія Володимирівна

Рецензент
кандидат економічних наук, доцент,
КОВАЛІВ Володимир
Мирославович

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

«05» грудня 2022 р., протокол № 7
завідувач кафедри фінансів та обліку

МЕЛЬНИК С.І.

(підпис)

(ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

Львів
2022

ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Інститут управління, психології та безпеки
 Кафедра фінансів та обліку
 Освітній ступінь «магістр»
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
 Назва освітньої програми «Фінансова розвідка»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри
 фінансів та обліку

 Степан МЕЛЬНИК
 «01» липня 2022 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ СЛАВИТЯК Ірини Романівни (ПРИЗВИЩЕ, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «Ухилення від оподаткування: причини, наслідки та протидія»
керівник роботи ВІНІЧУК Марія Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент
затверджені наказом ЛьвДУВС від «30» червня 2022 р. № 638 о/с
2. Термін подання здобувачем вищої освіти роботи «05» грудня 2022 р.
3. Вихідні дані до роботи Законодавчі та нормативно-правові документи з питань детінізації економіки України в умовах євроінтеграції, літературні джерела із зазначеної тематики, статистичні та аналітичні дані.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) Провести теоретичне дослідження сутності, напрямів, інструментів та соціально-економічних наслідків ухилення від оподаткування; проаналізувати обсяги легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, в Україні; здійснити оцінку впливу податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України; запропонувати напрямки удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування; дослідити досвід зарубіжних країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування.
5. Перелік графічного матеріалу (додатків) Основні напрями ухилення від оподаткування, основні чинники ухилення від оподаткування, основні способи ухилення від оподаткування, основні інструменти ухилення від оподаткування, соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування, основні схеми та методи легалізації коштів, отриманих внаслідок ухилення від оподаткування, механізм протидії легалізації доходів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування, комплекс заходів ефективної протидії легалізації коштів, отриманих внаслідок ухилення від оподаткування, динаміка доходів та надходжень до державного бюджету України у 2017–2021 рр., динаміка окремих видів податкових надходжень до державного бюджету України у 2017–2021 рр., динаміка злочинності в податковій сфері України у 2017 – 2021 рр., динаміка обсягів фінансових потоків, які сформовані внаслідок протиправних діянь у податковій сфері й пов'язані із ухиленням від оподаткування та обсягів втрат державного бюджету, динаміка ВВП України та інтегрального показника рівня тіньової економіки у 2017–2021 рр., динаміка рівня корупції в Україні у 2017–2021 рр., динаміка обсягів виявлених легалізованих коштів та майна, одержаного злочинним шляхом, в Україні у 2017–2021 рр., динаміка дефіциту (профіциту) державного бюджету України у 2017–2021 рр., динаміка індексу споживчих цін та рівня бідності в Україні у 2017–2021 рр., динаміка рівня безробіття в Україні у 2017–2019 рр., основні види контролю за ухиленням від оподаткування та легалізацією коштів, одержаних внаслідок вчинення злочинів в податковій сфері, заходи протидії ухиленню від оподаткування, стратегічні пріоритети протидії ухиленню від оподаткування, основні цільові орієнтири реформування податкової системи України.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	ПРИЗВИЩЕ, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	ВІНІЧУК М.В.		
2	ВІНІЧУК М.В.		
3	ВІНІЧУК М.В.		

7. Дата видачі завдання «01» липня 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Опрацювання літератури за темою роботи та складання плану	01.08.2022	виконано
2	Написання першого розділу	01.09.2022	виконано
3	Написання другого розділу	01.10.2022	виконано
4	Написання третього розділу	01.11.2022	виконано
5	Підведення підсумків та формулювання висновків	15.11.2022	виконано
6	Оформлення роботи	01.12.2022	виконано

Здобувач вищої освіти

(підпис)СЛАВИТЯК І.Р.
(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

Науковий керівник

(підпис)ВІНІЧУК М.В.
(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

АНОТАЦІЯ

СЛАВИТЯК І.Р. Ухилення від оподаткування: причини, наслідки та протидія. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». – Львівський державний університет внутрішніх справ МВС України, Львів, 2022.

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню теоретико-прикладних засад протидії ухиленню від оподаткування, виявленню причин ухилення від сплати податків та його наслідків для економіки й суспільства. Розглянуто теоретичні основи дослідження ухилення від оподаткування, визначено сутність, напрями, інструменти та соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування. Здійснено оцінки обсягів легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, в Україні, виявлено вплив податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України. Запропоновано напрями удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування.

Ключові слова: податкова сфера, оподаткування, податкова система, ухилення від сплати податків, податкові злочини, протидія ухиленню від оподаткування.

ANNOTATION

SLAVITYAK I.R. Tax evasion: causes, consequences and countermeasures. – Manuscript.

Qualification work for the master's degree in the specialty 072 "Finance, banking and insurance". – Lviv State University of Internal Affairs of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Lviv, 2022.

Qualification work is devoted to researching the theoretical and applied principles of combating tax evasion, identifying the causes of tax evasion and its consequences for the economy and society. The theoretical foundations of tax evasion research are considered, the essence, directions, tools and socio-economic consequences of tax evasion are determined. Estimates of the amount of legalization of income obtained from tax crimes in Ukraine were carried out, and the influence of tax crimes on the socio-economic development of Ukraine was revealed. Directions for improving the domestic system of countering tax evasion are proposed.

Key words: tax sphere, taxation, tax system, tax evasion, tax crimes, combating tax evasion.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ.....	9
1.1. Сутність, напрями, інструменти та соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування.....	9
1.2. Роль системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.....	16
Висновки до розділу 1.....	22
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ І ТЕНДЕНЦІЙ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	24
2.1. Оцінка обсягів легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, в Україні.....	24
2.2. Вплив податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України.....	31
Висновки до розділу 2.....	38
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАХОДІВ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ.....	39
3.1. Удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування.....	39
3.2. Досвід зарубіжних країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування.....	46
Висновки до розділу 3.....	52
ВИСНОВКИ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	56
ДОДАТКИ.....	61

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Поява нових викликів та небезпек сучасності, що зумовлені посиленням процесів глобалізації, геополітизації та євроінтеграції, спричинили виникнення таких небезпечних соціально-економічних явищ як ухилення від оподаткування та легалізацію доходів, одержаних внаслідок вчинення неправомірних дій в податковій сфері. Зростання рівня податкової злочинності загрожує процесам сталого державотворення та функціонуванню фінансово-економічної системи країни. Така ситуація потребує пошуку методів та шляхів протидії даним деструктивним явищам та забезпечення сталого соціально-економічного розвитку країни.

Основні проблемні питання теорії та практики ухилення від оподаткування впродовж тривалого періоду часу досліджуються такими науковцями як О. Абрамова, С. Баранов, Т. Васильців, О. Гетман, В. Дубровський, М. Копитко, С. Леонов, О. Маслак, Т. Стаднік, О. Халін, О. Харченко та ін., основні положення із праць яких використовувалися при написанні кваліфікаційної роботи. Водночас, написання роботи здійснювалося із використанням чинної нормативно-правової бази України, типологічних досліджень Державної служби фінансового моніторингу України, звітних даних Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України та Офісу Генерального Прокурора України, статистичних матеріалів Державної служби статистики України та міжнародних організацій, що здійснюють діяльність у сфері протидії ухиленню від оподаткування, а також інформаційні ресурси мережі Інтернет. Однак, попри наявність вагомого наукового доробку щодо аналізованої проблематики, поглиблення вимагають дослідження пошуку ефективних методів протидії ухиленню від оподаткування, що й актуалізує тематику кваліфікаційної роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-прикладних засад ухилення від оподаткування, його причин, наслідки та методів протидії.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- визначити сутність, напрями, інструменти та соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування;
- з'ясувати роль системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом;
- оцінити обсяги легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, в Україні;
- дослідити вплив податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України;
- запропонувати основні напрями удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування;
- узагальнити досвід зарубіжних країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування.

Об'єктом дослідження є процеси ухилення від оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є теоретико-прикладні засади дослідження протидії ухиленню від оподаткування в Україні.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі для визначення сутності поняття «ухилення від оподаткування» використано метод спостереження та системного аналізу; дослідження стану та тенденції щодо обсягів легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, в Україні проведено із застосуванням функціонально-системного підходу, статистичного аналізу та порівняння; формування основних напрямів удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування здійснено з використанням методу синтезу; для проведення систематизації основних результатів проведеного дослідження та формування висновків застосовано метод узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів:

– удосконалено основні напрями протидії ухиленню від оподаткування шляхом перегляду й покращення податкової політики, пропозиції посилення державного контролю за функціонуванням податкової сфери та формування комплексу спеціальних заходів протидії ухиленню від оподаткування, які, водночас, дозволять знизити ризики легалізації коштів, що одержані внаслідок вчинення протиправних діянь в податковій сфері, а також за рахунок посилення міжнародної співпраці й взаємодії у сфері протидії ухиленню від оподаткування.

Основний зміст роботи. У першому розділі кваліфікаційної роботи визначено сутність проблеми ухилення від оподаткування та з'ясовано роль системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом. У другому розділі проаналізовано стан і тенденції ухилення від оподаткування в Україні, оцінено обсяги легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів та досліджено вплив податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України. У третьому розділі запропоновано основні напрями удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування та узагальнено досвід зарубіжних країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із анотації українською та англійською мовами, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (40 найменувань на 5 сторінках) та 2 додатків на 2 сторінках. Загальний обсяг роботи становить 63 сторінки, з них основний текст – 50 сторінок, які містять 21 рисунок та 1 таблицю.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність, напрями, інструменти та соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування

Посилення процесів глобалізації, геополізації та євроінтеграції створили додаткові можливості для ведення господарської діяльності суб'єктами господарювання. Проте, окремі із них не спроможні в повній мірі використати наявний потенціал та задля одержання додаткових прибутків спрямовують власну діяльність у тіньовий сектор економіки з метою приховування реальних фінансово-господарських результатів. Зростаючі масштаби тінізації економічних процесів в країні зумовлюють виникнення проблем ухилення від оподаткування, що в умовах сьогодення являється одним із напрямів економічної злочинності.

Проблеми дослідження ухилення від оподаткування, як одного із небезпечних дестабілізуючих явищ економіки, впродовж тривалого часу перебувають в центрі уваги як науковців, так і практиків. В сучасному науковому дискурсі існує низка підходів до трактування даної категорії та виокремлено певні напрями дослідження її особливостей й впливу на соціально-економічний розвиток країни.

О. Заклекта–Берестовенко та Т. Стаднік [1, с. 169–170] виникнення такого явища як ухилення від оподаткування вважають наслідком протиріччя реалізації інтересів держави та платників податків, що створюють умови, за яких держава прагне посилити вплив на суб'єкти господарювання шляхом встановлення податкового навантаження, а платники податків намагаються мінімізувати податкові платежі. При цьому, вчені стверджують, що існує три види причин ухилення від оподаткування:

1) економічні, до яких відносять надмірне податкове навантаження, дисбаланси податкової системи та низьку якість надання послуг органами державної влади;

2) політичні, серед яких виділяють лобювання інтересів окремих підприємницьких структур представниками органів законодавчої й виконавчої влади та недосконалість податкового законодавства;

3) моральні, які зумовлені прагненням суб'єктів господарювання ухилитися від оподаткування як противага запровадженням державним фіскальним заходам.

Зважаючи на окреслене, вирішення проблеми науковці бачать у гармонізації інтересів усіх економічних агентів та у створенні сприятливих умов ведення господарської діяльності в офіційному секторі економіки.

З точки зору вчинення кримінально-карних діянь розглядають ухилення від оподаткування О. Маслак та О. Швагер [2, с. 179–181], які встановили, що сутність даного явища полягає у свідомих протиправних діях платників податків, що спрямовані на приховування доходів та майна, які підлягають оподаткуванню та вчиняються шляхом:

1) застосування податкової оптимізації, яка полягає у використанні легальних способів зниження податкового навантаження (використання податкових пільг, відтермінування податкових платежів та ін.);

2) ухилення від оподаткування в незаконній формі, що містить ознаки кримінальних правопорушень та вчинення зумисних протиправних дій (свідоме спотворення інформації щодо реальної бази оподаткування та приховування реальних показників господарської діяльності).

М. Копитко та М. Вінічук [3, с. 79] ухилення від оподаткування пов'язують із формуванням у платників податків антифіскальної поведінки, а посилення впливу даного деструктивного явища – із недосконалістю податкової системи країни та багатогранністю податкового законодавства. При цьому виокремлюють основні напрями ухилення від оподаткування, які систематизуємо на рис. 1.1.

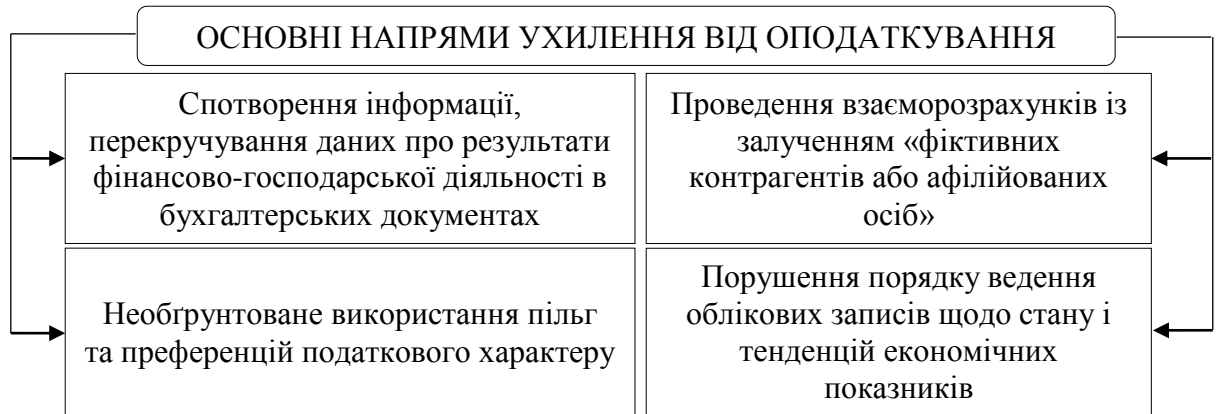


Рис. 1.1. Основні напрями ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [3, с. 83]

Водночас, О. Харченко, І. Хрипко та О. Абрамова [4] акцентують увагу на активізації діяльності організованої злочинності в податковій сфері, що істотно послаблює економіку України та знижує рівень якості життя населення. Вчені виокремлюють низку чинників (рис. 1.2), які зумовлюють ухилення від оподаткування та знижують рівень довіри громадськості до органів державної влади.

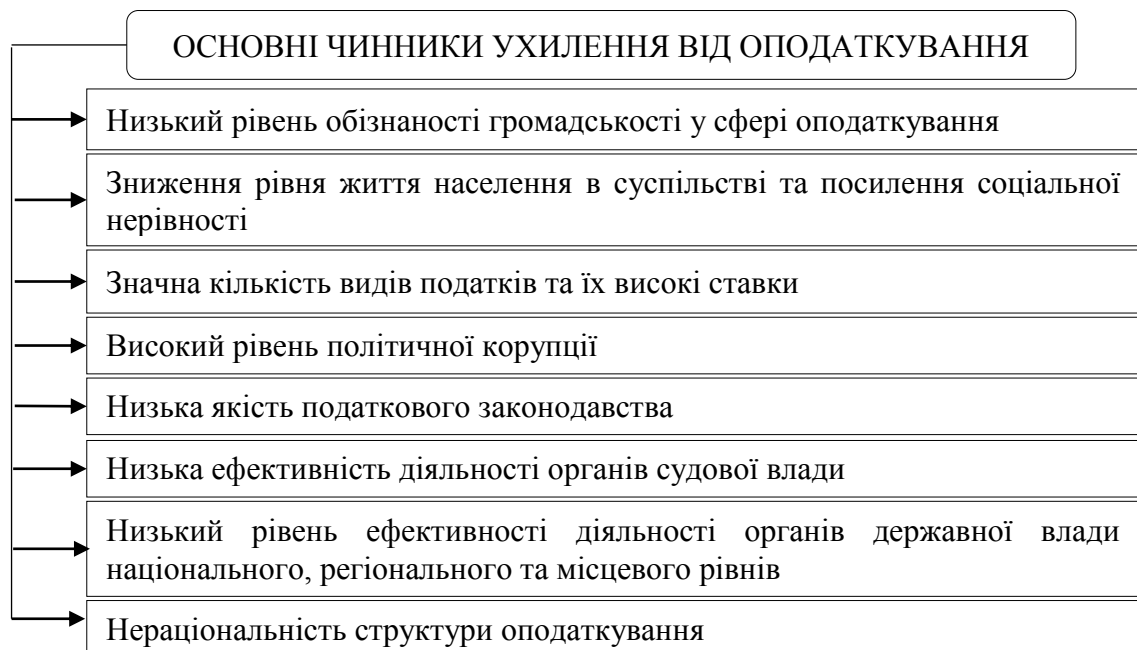


Рис. 1.2. Основні чинники ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [4]

С. Баранов [5, с. 103] під ухиленням від оподаткування розуміє вчинення зумисних дій платниками податків, що спрямовуються на мінімізацію податкових зобов'язань шляхом використання усіх можливих прогалин чинного податкового законодавства та неоднозначності й суперечності нормативно-правових документів.

Натомість В. Пухальський [6, с. 93] наголошує на вагомості здійснення податкового контролю, який вважає ефективним інструментом протидії ухиленню від оподаткування, та переконує, що відповідні заходи стримування податкової злочинності необхідно реалізовувати в залежності від способів ухилення від оподаткування, основні із яких систематизуємо на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Основні способи ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [6, с. 94]

Водночас, О. Крамаренко [7, с. 166] стверджує, що ухилення від оподаткування виникає внаслідок обтяжливості податкової системи, що

проявляється, по-суті, не величиною податкових ставок, а нерівномірністю податкового навантаження та нестабільністю законодавства, що регулює відносини у податковій сфері.

А. Єніна [8, с. 120] ухилення від оподаткування трактує як зумисні дії суб'єктів господарювання, які зареєстровані як платники податків, що пов'язані із зменшенням сум податкових зобов'язань до бюджетів різних рівнів та цільових фондів, які здійснюються із використанням незаконних протиправних методів і способів податкової мінімізації з метою особистого збагачення за рахунок отримання необлікованих грошових коштів. Водночас, науковиця сформувала певні ознаки ухилення від оподаткування, зокрема:

- 1) обов'язковим є вчинення зумисних активних дій, або бездіяльності, спрямованих на зменшення податкових зобов'язань;
- 2) застосування незаконних прийомів та протиправних методів мінімізації податкових платежів;
- 3) вчинення діянь, внаслідок яких знижується рівень податкових надходжень до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів;
- 4) метою ухилення від оподаткування є одержання власної вигоди та особисте збагачення;
- 5) протиправні діяння в податковій сфері зумовлюють деструктивні зміни соціально-економічного розвитку країни.

Дослідження проблематики ухилення від оподаткування передбачає вивчення основних інструментів, за допомогою яких здійснюються такого роду протиправні діяння. В. Дубровський, В. Черкашин та О. Гетман [9, с. 4] пропонують певний перелік інструментів ухилення від оподаткування, який відобразимо на рис. 1.4.

Варто зауважити, що найбільш поширеними інструментами ухилення від оподаткування є контрабанда та порушення митних правил, розкрадання податку на додану вартість та контрафакт, які широко застосовуються при вчиненні злочинних діянь у податковій сфері.

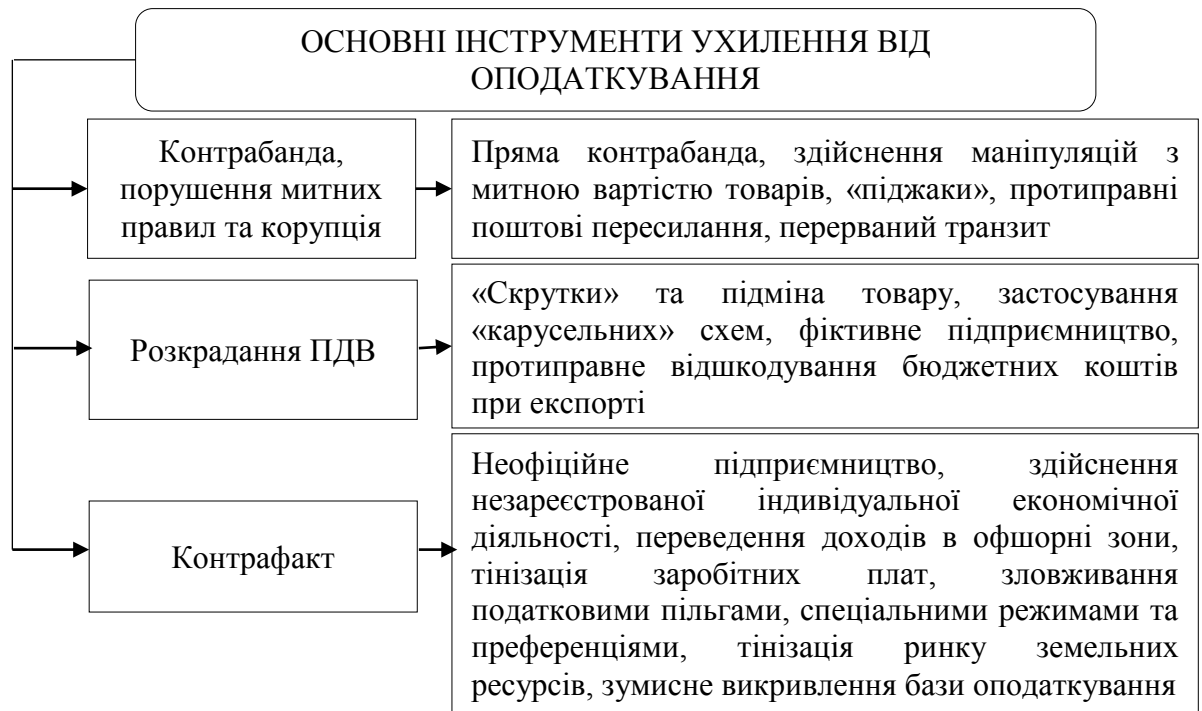


Рис. 1.4. Основні інструменти ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [9, с. 4–5]

Очевидно, що ухилення від оподаткування чинить значний дестабілізуючий вплив як на економічну систему, так і на суспільство. Причому, наслідки даного деструктивного явища відчутними є для усіх економічних агентів на різних рівнях соціально-економічних відносин. Вважаємо за доцільне на рис. 1.5 систематизувати основні соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування та серед найбільш вагомих виокремити зниження рівня податкових надходжень до державного бюджету, зниження обсягів ВВП, невивплата заробітних плат працівникам бюджетної сфери та соціальних гарантій незахищеним верствам населення, зростання рівня економічної злочинності, особливо у фінансовій сфері, виведення капіталів в офшорні зони та зниження інвестиційної привабливості економіки.

Безумовно, ухилення від оподаткування становить значну загрозу явищам і процесам економічного й соціального характеру та істотно

дестабілізує розвиток податкової сфери, що вимагає розроблення комплексу заходів ефективної протидії.



Рис. 1.5. Соціально-економічні наслідки ухилення від оподаткування

Джерело: власна авторська розробка

Таким чином, дослідження сутності, напрямів, інструментів та соціально-економічних наслідків ухилення від оподаткування дозволяють констатувати, що дане економічне явище чинить значний негативний вплив на соціально-економічну, фінансову та податкову системи, спричинює значні диспропорції та дисбаланси. На сучасному етапі існує значна кількість напрямів, способів та інструментів вчинення протиправних діянь, пов'язаних із ухиленням від оподаткування, які постійно оновлюються та удосконалюються. Крім того, фіксується інтенсифікація розвитку чинників ухилення від оподаткування, а наслідки становлять значну загрозу соціально-економічному розвитку країни, зміцненню її економічної безпеки та забезпеченню оптимального рівня якості життя населення.

1.2. Роль системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом

Зростаючі тенденції поширення економічної злочинності в податковій сфері стимулюють інтенсифікацію процесів ухилення від оподаткування, що досягнуло загрозливих масштабів та потребує формування комплексу заходів ефективною протидії, адже значні обсяги накопичених внаслідок ухилення від оподаткування капіталів потребують легалізації та залучення в офіційний сектор економіки. Очевидно, що вагомість вирішення проблеми протидії ухиленню від оподаткування посилюється в умовах сучасності та потребує радикальних змін не лише в системі податкових відносин, а й торкається цілої фінансово-економічної сфери.

На міжнародному та національному рівні значні зусилля прикладаються для формування ефективною системи протидії ухиленню від оподаткування та легалізації доходів, що отримані внаслідок вчинення злочинних протиправних діянь у податковій сфері. Зокрема, на національному рівні підрозділом фінансової розвідки – Державною службою фінансового моніторингу України сформовано типологічне дослідження «Відмивання доходів від податкових злочинів» [10, с. 61], де систематизовано індикатори та основні критерії виявлення схем ухилення від оподаткування, за допомогою яких здійснюється легалізація злочинно одержаних коштів, та на їх підставі формування заходів ефективною протидії. Серед найпоширеніших варто назвати:

- 1) систематичні зміни посадово-засновницького складу суб'єктів господарювання;
- 2) невідповідність матеріально-технічної бази суб'єкта господарювання тим обсягам виробництва, які ним задекларовано;
- 3) невідповідність системи бухгалтерського обліку вимогам чинного законодавства, в т.ч. відсутність первинного обліку;

- 4) невідповідність наявних рахунків обсягам виробничих ресурсів підприємства та кадровому потенціалу;
- 5) активізація діяльності суб'єкта господарювання у несумісних сферах економічної діяльності;
- 6) невідповідність записів бухгалтерського обліку, показників, що відображаються у фінансовій звітності, реальним обсягам операцій суб'єкта господарювання;
- 7) злочинні діяння, пов'язані із підробленням документів, печаток та штампів;
- 8) відсутність документів, що підтверджують декларування доходів та сплату податків, загальнообов'язкових зборів і платежів;
- 9) багаточисельне відкриття поточних рахунків у різних банках;
- 10) здійснення супровідної діяльності посадово-засновницьких осіб третіми особами;
- 11) використання підставних осіб з метою приховування кінцевого бенефіціарного власника;
- 12) здійснення управління рахунками низки суб'єктів господарювання з використанням однієї IP-адреси;
- 13) встановлення фактів здійснення фіктивної діяльності та подання недостовірної інформації при початковій реєстрації суб'єкта господарювання;
- 14) відсутність операцій, що засвідчують виплату заробітної плати, оплати комунальних та орендних платежів.

В. Бліхар, Н. Ортинська, О. Дуфенюк та ін. [11, с. 500] вагомого значення надають системі протидії ухиленню від оподаткування, тому сформували чіткий перелік схем та методів легалізації коштів, котрі отримані внаслідок ухилення від оподаткування, які вважаємо за доцільне відобразити на рис. 1.6. Серед найвагоміших та часто використовуваних виділяють трансфертне ціноутворення, застосування кредитних схем, податкових гібридів та ухилення від оподаткування за допомогою методу «сходинок».

При цьому, акцент зроблено на необхідності налагодження міжнародної співпраці у сфері оподаткування, адже, застосування більшості схем та методів легалізації коштів від податкових злочинів мають транснаціональний характер та виходять за межі національних кордонів.

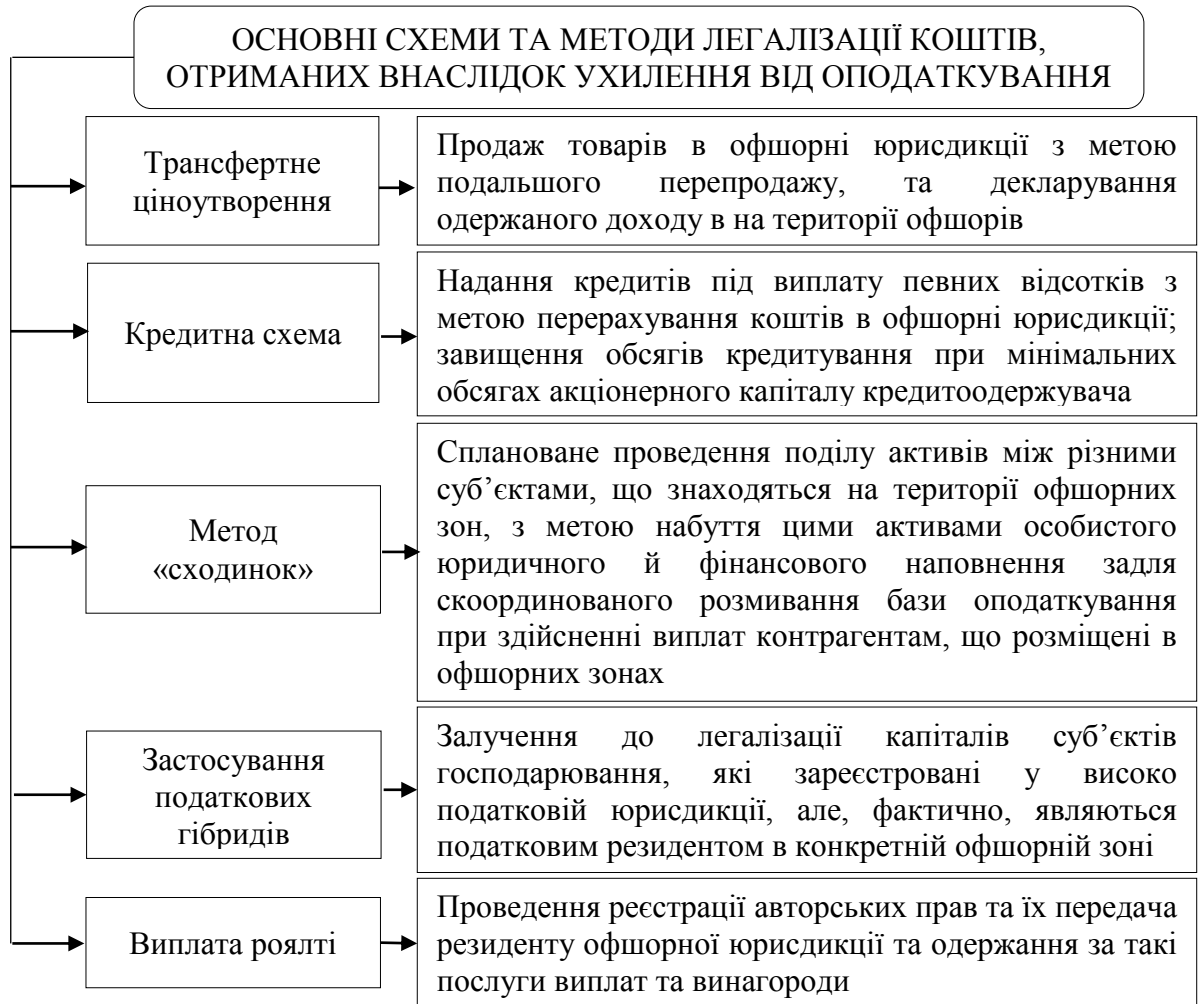


Рис. 1.6. Основні схеми та методи легалізації коштів, отриманих внаслідок ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [11, с. 500]

Достатньо влучним є зауваження О. Халіна [12, с. 20], який зазначає, що процеси та інструменти легалізації злочинних капіталів використовуються з метою відмивання коштів, що одержані внаслідок ухилення від оподаткування. При цьому, науковець стверджує, що обидва

види протиправних злочинних діянь здійснюються за допомогою обману, а їх метою є надання тіньовим капіталам законного походження.

Більшість із наукових поглядів на легалізацію доходів, одержаних злочинним шляхом, не залежно від виду вчинення протиправного діяння передбачають розуміння сутності даного деструктивного явища як процесу виведення із тіні нелегальних капіталів шляхом вчинення зумисних дій, пов'язаних із приховуванням, маскуванням, переміщенням та використанням грошових коштів, майна та інших активів, а також джерел їх походження й власників з метою особистого збагачення та одержання неправомірної вигоди.

Зокрема, О. Рєзнік та Н. Щербак [13, с. 291] легалізацію доходів, одержаних злочинним шляхом, трактують як процес узаконення активів суб'єктом господарювання, які отримані при здійсненні незаконної діяльності, в т.ч. у податковій сфері.

О. Бех [14, с. 214] дещо глибше дослідив проблематику легалізації незаконно одержаних капіталів, внаслідок чого дійшов висновку, що дане явище є частиною організованої економічної злочинності, розвиток якої стимулює процеси ухилення від оподаткування, оскільки нелегальні капітали, що сформовані у податковій сфері через ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів, одержують можливість бути узаконеними та залученими в легальний бізнес. Фактично, можна стверджувати про взаємозалежність цих двох економічних явищ, яка полягає в тому, що ухилення від оподаткування сприяє легалізації тіньових капіталів, а легалізація, своєю чергою, обумовлюється посилення вчинення дій, пов'язаних із ухиленням від оподаткування.

Іншими чинниками, що зумовлюють легалізацію доходів, одержаних шляхом ухилення від оподаткування можна назвати інтенсифікацію розвитку тіньового сектора економіки, використання корупційних схем, недосконалість антилегалізаційного та податкового законодавства, суспільні

суперечності, зумовлені соціальною нерівністю й диференціацією доходів населення.

С. Леонов, А. Бойко, В. Боженко та І. Лучко [15, с. 307] пропонують вагоме значення приділяти проблематиці протидії легалізаційним процесам, адже поширення даного деструктивного явища загрожує зниженням інвестиційної привабливості країни та її міжнародному іміджу.

Водночас, науковці наголошують на необхідності посилення міжнародної взаємодії у сфері боротьби з легалізацією тіньових капіталів та звертають увагу на потребу гармонізації національного законодавства із міжнародними нормативно-правовими нормами й стандартами. Безпосередньо ухилення від оподаткування, в даному контексті, відіграє роль стимулятора процесів легалізаційної діяльності. Зважаючи на окреслене доцільно обґрунтувати механізм протидії легалізації доходів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Механізм протидії легалізації доходів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [11, с. 503]

Водночас, недосконалість податкової системи та інтенсифікація проявів злочинних діянь в податковій сфері зумовлюють необхідність формування системи ефективної протидії легалізації коштів, що отримані внаслідок ухилення від оподаткування не лише на національному рівні, а й із залученням міжнародної спільноти. Тому важливим завданням є формування комплексу заходів, за допомогою яких можливим стане досягнення бажаного результату. На рис. 1.8 вважаємо за доцільне згрупувати такі заходи та систематизувати їх в залежності від економічних, правових та адміністративних параметрів.

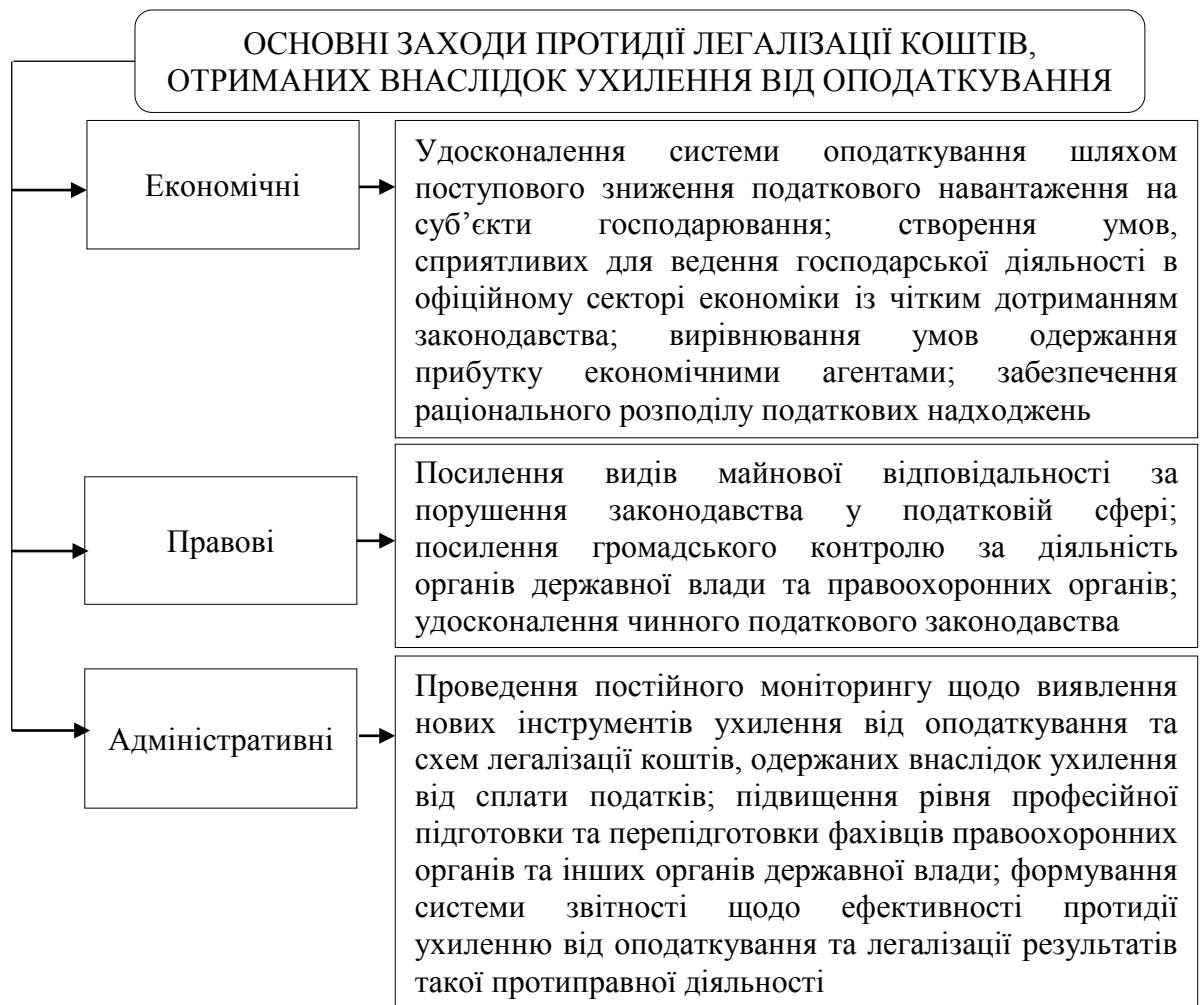


Рис. 1.8. Комплекс заходів ефективної протидії легалізації коштів, отриманих внаслідок ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [11, с. 503]

Очевидно, що роль системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, є надзвичайно вагомю, що доводить їх тісний взаємозв'язок та взаємообумовленість.

Отже, проведені дослідження ролі системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, дозволили встановити низку проблемних аспектів здійснення ефективної боротьби з даними деструктивними явищами. Першочерговою проблемою є недосконалість функціонування податкової системи країни, неефективність податкового законодавства та високий рівень економічної злочинності й корупції.

Висновки до розділу 1

Фактична зміна структури світового господарського порядку вагомий вплив чинить на процеси та явища, що відбуваються в національній економіці. Глобалізація фінансово-економічної системи створила додаткові сприятливі умови господарювання, однак, одні країни змогли вчасно виявити потенційні резерви та їх використати для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку, а інші – досі перебувають на периферії та продовжують процеси трансформаційної перебудови.

Очевидно, що наявність певних деструктивних змін в національній економіці зумовлює виникнення нових та посилення існуючих ризиків і загроз національним інтересам у різних сферах життєдіяльності. Винятком не являється і податкова сфера, де впродовж останніх років інтенсифікувалися процеси злочинної діяльності, що виразилося у прагненнях суб'єктів господарювання вести власну справу в тіньовому секторі економіки та вчиняти протиправні діяння з метою ухилення від оподаткування результатів фінансово-господарської діяльності.

Загострення проблеми ухилення від оподаткування набуває особливої гостроти та вагомості, адже постійно спостерігається оновлення напрямів, інструментів та способів здійснення даного протиправного діяння, що призводить до значних наслідків соціально-економічного характеру, зокрема, до втрати податкових надходжень до державного бюджету, зниження якості життя населення, посилення соціальної нерівності та неспроможності держави забезпечити виконання соціальних гарантій.

Встановлено, що поряд із ухиленням від оподаткування активізувалися процеси легалізації доходів, одержаних внаслідок вчинення податкових злочинів, схеми та методи якої набули транснаціонального характеру та загрозливих масштабів, що потребує розроблення комплексу заходів

ефективної протидії даним деструктивним явищам та формування відповідних механізмів протидії.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СТАНУ І ТЕНДЕНЦІЙ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Оцінка обсягів легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, в Україні

Посилення негативних структурних змін економіки України, що поглиблені військовим протистоянням агресії Російської Федерації, призводять до виникнення значних диспропорцій в податковій сфері, що зумовлюють її структурні деформації та виникнення низки негативних явищ і процесів, зокрема й ухилення від оподаткування. В умовах сучасності, під впливом ризиків, загроз, викликів і небезпеки, протиправні діяння, що мають ознаки ухилення від оподаткування, перетворюються на значні загрози та набувають кримінального характеру, чим провокується зростання економічної злочинності у податковій сфері.

Вирішення проблем протидії ухиленню від оподаткування, як уже встановлено, істотно залежить від ефективної боротьби із явищем легалізації тіньових капіталів. Для того, щоб сформувати комплекс заходів такої протидії необхідно володіти достовірною інформацією про обсяги вчинення таких злочинних діянь та про їх вплив на соціально-економічний розвиток країни.

За таких умов першочергового значення набуває виявлення тенденцій щодо формування щорічних податкових надходжень до державного бюджету України, динаміку яких впродовж 2017–2021 рр. відобразимо на рис. 2.1.

Як засвідчують результати проведеного дослідження впродовж усього аналізованого періоду спостерігається зростаючий тренд щодо надходжень до державного бюджету України, обсяги яких зросли із 1016788,3 млн. грн. у 2017 р. до 1662242,7 млн. грн. у 2021 р. Причому, питому вагу надходжень до

державного бюджету становлять податкові надходження, а обсяги неподаткових надходжень є значно нижчими.



Рис. 2.1. Динаміка доходів та надходжень до державного бюджету України у 2017–2021 рр., млн. грн.

Джерело: розраховано автором за даними [16]

Очевидно, що за таких умов, першочергового значення набуває забезпечення фіскальної дисципліни платників податків та здійснення ними необхідних заходів щодо відображення реальних показників бази оподаткування.

Варто поглибити дослідження в напрямку виокремлення обсягів податкових надходжень до державного бюджету за основними їх видами з метою визначення питомої ваги найбільш вагомих податкових платежів. На рис. 2.2 відобразимо необхідні розрахунки.

З одержаних результатів видно, що найбільш вагомими в Україні впродовж усього аналізованого періоду є обсяги податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості, що становлять 259082,9 млн. грн. у 2017 р. та збільшилися до 513630 млн. грн. у 2021 р.

Дещо нижчими, проте, досить вагомими є податкові платежі, що справляються від податку на доходи фізичних осіб, ще нижчими зафіксовано обсяги податкових платежів на прибуток підприємств та, що можна назвати підозрілим, надто низькі обсяги надходжень до державного бюджету від сплати податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, що оцінено в обсягах 24541,8 млн. грн. у 2017 р., 27076,6 млн. грн. у 2018 р., 30086 млн. грн. у 2019 р., 30460,5 млн. грн. у 2020 р. та 38177,2 млн. грн. у 2021 р.



Рис. 2.2. Динаміка окремих видів податкових надходжень до державного бюджету України у 2017–2021 рр., млн. грн.

Джерело: розраховано автором за даними [16]

Існуючий стан функціонування економіки України та тенденції щодо сплати податкових платежів і зборів свідчить про наявність низки вагомих проблем, однією із яких є посилення процесів вчинення податкових злочинів. Якщо провести дослідження злочинності в податковій сфері, то можна виявити зростаючі тренди як щодо фактів вчинення протиправних діянь, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, так і щодо обсягів легалізації злочинно одержаних коштів (рис. 2.3).

Як засвідчують результати проведених досліджень на підставі даних Офісу Генерального Прокурора України, найбільшу частку серед злочинів податкового характеру становить ухилення від сплати податків та зборів (податкових платежів) (1009 злочини у 2017 р., 1099 злочинів у 2018 р., 852 злочинів у 2019 р., 910 злочини у 2020 р. та 746 злочинів у 2021 р.) та легалізація коштів, одержаних злочинним шляхом (243 злочини у 2017 р., 242 злочинів у 2018 р., 283 злочинів у 2019 р., 348 злочини у 2020 р. та 360 злочинів у 2021 р.).



Рис. 2.3. Динаміка злочинності в податковій сфері України у 2017 – 2021 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [17–21]

Варто зазначити, що попри найбільшу частку злочинів щодо ухилення від оподаткування в загальній структурі податкової злочинності, відмічається незначне їх скорочення. Коли у 2017 р. було зафіксовано 1009 таких злочинів, то до 2019 р. їх кількість скоротилася до 852 злочинів. Проте, в умовах 2020 р. знову спостерігається зростання значення аналізованого показника до 910 злочинів за рік та незначне скорочення у 2021 р. до 746 злочинів.

Аналогічних тенденцій до зниження щодо кількості злочинів, що містять ознаки легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом, зафіксовано не було. Навпаки, виявлено зростання їх кількості із 243 у 2017 р. до 360 у 2021 р.

Водночас, встановлено, що впродовж 2020–2021 рр. активізувалася злочинність, пов'язана із шахрайськими діями з фінансовими ресурсами, що обумовлено карантинними обмеженнями та збільшенням фінансових операцій у віртуальному просторі.

Не менш важливим залишається виявлення загальних обсягів фінансових потоків, які акумулюються внаслідок ухилення від оподаткування та спрямовуються на подальше вчинення протиправних діянь. Зазначимо, що в повній мірі та достовірно провести такі оцінки в умовах сучасності є неможливим, проте, певні емпіричні оцінювання в даному керунку уже зроблені, тому, у табл. 2.1 систематизуємо їх.

Таблиця 2.1

Динаміка обсягів фінансових потоків, які сформовані внаслідок протиправних діянь у податковій сфері й пов'язані із ухиленням від оподаткування та обсягів втрат державного бюджету

№ за/п	Основна схема ухилення від оподаткування	Загальні річні обсяги фінансових потоків, сформованих внаслідок ухилення від оподаткування / втрати державного бюджету, млрд. грн.				
		2017	2018	2019	2020	2021
1.	Фіктивне підприємництво, податкові «ями», використання конвертаційних центрів	40–50 / 12–15	40–60 / 12–18	60–90 / 15–25	до 120 / 17–25	до 120 / 17–25
2.	Виведення тіньових капіталів за межі країни з використанням офшорних схем	260–320 / 50–65	120–200 / 22–36	130–220 / 23–40	110–190 / 13–30	120–200 / 15–35
3.	Порушення митних правил та законодавства, корупція на кордоні, контрабанда, «сірий» імпорт	80–230 / 25–70	209–311 / 63–93	226–320 / 68–96	200–360 / 65–115	226–380 / 70–120
4.	«Скрутки» та формування схемного податкового кредиту	50–60 / 10–12	42–54 / 7–9	120–180 / 20–30	134–180 / 20–35	144–180 / 24–30
5.	Контрафакт та здійснення	н.д.	35–55	40–60	65–90	85–105

	нелегальної торгівлі		/ 10–12	/ 11–16	/ 35–41	/ 38–43
6.	Тіньовий ринок земельних ресурсів	н.д.	19–69 / 6–22	19–69 / 8–27	24–120 / 10–47	24–118 / 10–46

Продовження табл. 2.1

7.	Комбіновані заробітні плати та заробітна плата «у конвертах»	н.д.	50–200 / 25–74	58–231 / 24–94	210–280 / 105–145	220–300 / 110–150
8.	Зниження оборотів ФОП група 1–2	18–20 / 1–1,5	30–90 / 6–8,5	130–156 / 6–7	150–120 / 1–5	150–130 / 1–6
9.	Спрощена система оподаткування ФОП замість найму 3 група	10 / 3–5	10–16 / 10	23–58 / 4–10	23–58 / 6–10	23–58 / 6–10

* н.д. – не досліджувалося

Джерело: розраховано автором за даними [9, с. 54–55; 22, с. 29–30; 23, с. 46; 24, с. 43–44; 25, с. 43–44]

З результатів проведеного дослідження видно, що щорічно в Україні зростають обсяги нелегальних фінансових потоків, які пов'язані із ухиленням від оподаткування. Найчастіше вчинення податкових злочинів відбувається із порушенням митних правил та митного законодавства, з використанням корупційних схем на кордоні, «сірого» імпорту та контрабанди, відповідні обсяги сум, що приховані від оподаткування, досягнули розмірів у 380 млрд. грн. за рік.

Водночас, загрозливі масштаби ухилення від оподаткування зафіксовано у сфері нарахування й виплати комбінованих заробітних плат та заробітних плат «у конвертах», обсяги протиправних діянь за якими становлять близько 300 млрд. грн. щорічно. Трішки нижчими, однак, доволі значними є обсяги виведення тіньових капіталів за межі країни з використанням офшорних схем, які оцінюються у розмірах близьких до 200 млрд. грн.

Безумовно, виявлені обсяги протиправних доходів, одержаних від податкових злочинів, мають значний дестабілізуючий вплив на соціально-економічний розвиток України. Найбільш вагомо він проявляється по відношенню до наповнення державного бюджету податковими платежами. Оскільки наявність різноманітних схем ухилення від оподаткування в

Україні доводять результати проведених нами досліджень, то доцільним виявляється проаналізувати загальні втрати державного бюджету через несплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Встановлено, що найбільш вагомими такі втрати є через часті порушення митних правил та законодавства, високий рівень корупція на міжнародних кордонах, внаслідок посилення контрабанди та «сірого» імпорту, що підтверджують суми недоотримання бюджетом у понад 120 млрд. грн. у 2021 р.

Проте, варто констатувати, що найбільш критичною та загрозливою, знову ж таки, виявляється ситуація із комбінованими заробітними платами та їх виплатою «у конвертах», обсяги втрат за якими становлять близько 150 млрд. грн. за рік. Достатньо високими вважаються втрати державного бюджету внаслідок протизаконних маніпуляцій на ринку земельних ресурсів, що становлять 46 млрд. грн., значна частина якого є надто тінізованою.

Очевидно, що провести достовірні та вичерпні оцінки аналізованих показників, що характеризують стан та тенденції податкової сфери та параметри економічної злочинності у ній достатньо проблематично, а подекуди й неможливо, зважаючи на різноманітність та постійне оновлення схем, методів та інструментів ухилення від оподаткування.

Таким чином, проведені дослідження обсягів легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, та їх впливу на соціально-економічний розвиток України, дозволяють стверджувати про наявність значних проблем функціонування податкової сфери країни, які сприяють вчиненню протиправних діянь щодо ухилення від оподаткування суб'єктами господарської діяльності. Встановлено беззаперечний вплив легалізації коштів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування, на національну економіку та суспільство, який проявляється у значних деструктивних змінах макроекономічних показників, посиленні диференціації доходів населення, зростанні соціальної нерівності та захищеності населення. Крім того, дані види протиправних діянь приносять позитивний економічний ефект у

короткостроковому періоді за рахунок незначного зниження соціальної напруженості через одержання додаткових доходів, однак, в стратегічній перспективі призводить до значних диспропорцій та деформацій соціально-економічної системи.

2.2. Вплив податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України

Доведений негативний вплив ухилення від оподаткування на соціально-економічний розвиток країни потребує формування ефективної системи протидії даному деструктивному явищу. Певні напрацювання в даному керунку уже зроблені та на державному рівні реалізується комплекс заходів протидії ухиленню від оподаткування та боротьби з легалізацією коштів, одержаних злочинним шляхом у податковій сфері. Важливим та невирішеним залишається питання встановлення ефективності та дієвості здійснення таких заходів, адже доведеним фактом є недоотримання державним бюджетом податкових платежів та сповільнення темпів соціально-економічного розвитку України.

Оцінювання ступеня впливу злочинності у податковій сфері на рівень розвитку економіки й суспільства проводиться із урахуванням основних параметрів стану фінансово-економічної сфери країни. При цьому, вагоме значення надається встановленню зміни значення показників за певний період часу, які дозволяють виявити особливості розвитку явищ і процесів в податковій сфері та встановити причини тих змін, що відбулися.

Проведені дослідження довели зростаючі темпи поширення економічної злочинності в податковій сфері та особливий прояв й інтенсифікацію ухилення від оподаткування. Зважаючи на те, що більша частина нелегальних капіталів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування, сформована у тіньовому секторі економіки, то виявляється

доцільним дослідження тенденцій тінізації економіки України впродовж 2017–2021 рр., що пропонуємо відобразити на рис. 2.4.

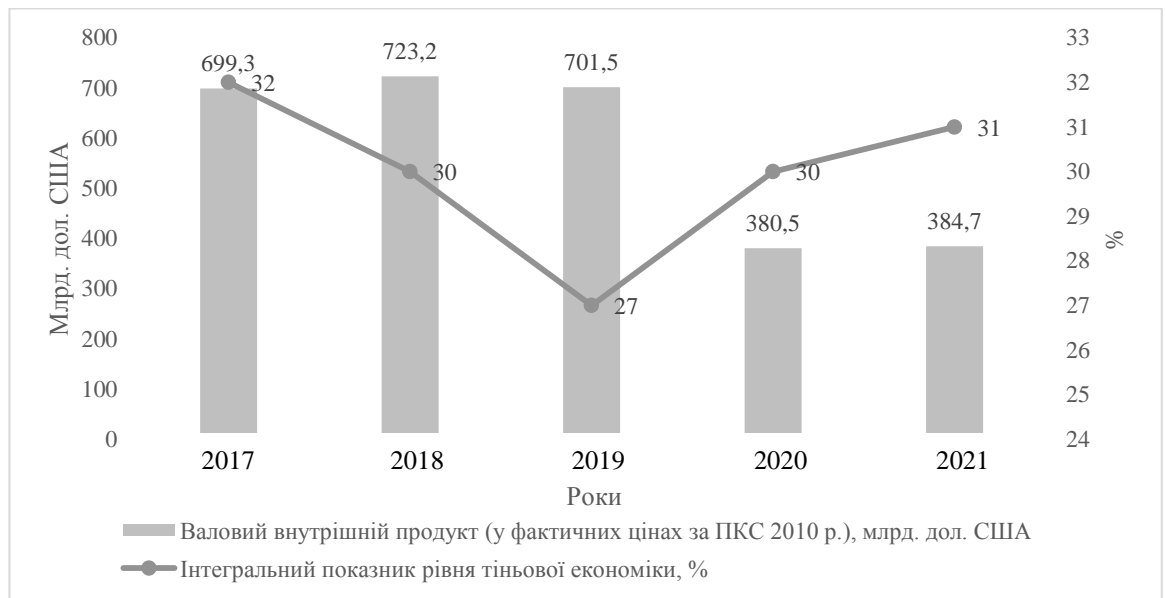


Рис. 2.4. Динаміка ВВП України та інтегрального показника рівня тіньової економіки у 2017–2021 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [26–28]

Впродовж 2017–2019 рр. зафіксовано поступове зниження значення інтегрального показника рівня тіньової економіки України із 32 % офіційного ВВП до 27 %, що є позитивним явищем для економіки країни. При цьому, незначне зростання спостерігається щодо обсягів ВВП країни, що засвідчує позитивні показники кінцевих результатів виробничої діяльності в Україні.

Подальший період характеризується стрімким падінням ВВП на фоні зростаючого тренду щодо тінізації економічної діяльності до 30 % у 2020 р. та 31 % у 2021 р., що свідчить про поглиблення макроекономічної нестабільності та зростання економічної злочинності, внаслідок чого формуються значні обсяги тіньового капіталу, який потребує узаконення.

Невід’ємною компонентою тінізації національної економіки являється корупція, яка супроводжує ведення тіньової економічної діяльності. Дослідження основних показників корумпованості України у 2017–2021 рр.

(рис. 2.5) дають підстави стверджувати, що рівень корупції є достатньо високим та має тенденції до подальшого постійного зростання.

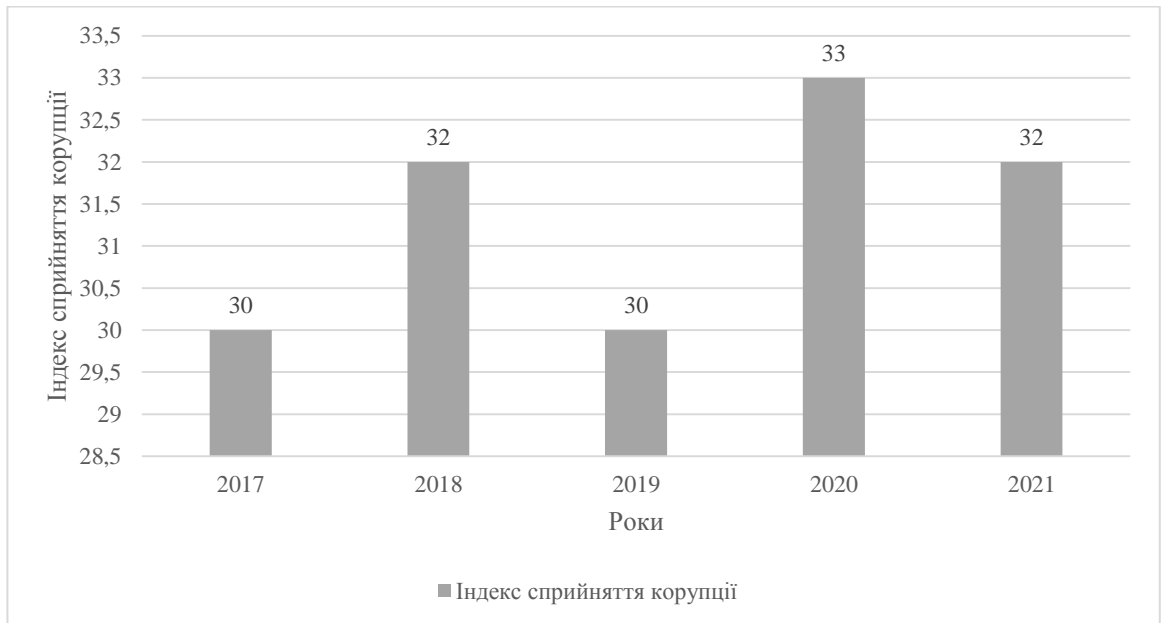


Рис. 2.5. Динаміка рівня корупції в Україні у 2017–2021 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [29]

Найвище значення індексу сприйняття корупції зафіксовано у 2020 р. та варіює впродовж усього аналізованого періоду в межах 2–3 пп. Безумовно, застосування корупційних схем є частиною механізму вчинення податкових злочинів та безпосередньо супроводжують процеси ухилення від оподаткування й легалізації коштів, що неправомірно акумульовані внаслідок маніпулювання із сплатою податків, зборів та обов’язкових платежів.

На даному етапі виникає необхідність залучення злочинно одержаних коштів в офіційний бізнес, що спонукає до проведення їх легалізації як комплексного процесу надання тіньовим капіталам вигляду легальних активів. Очевидно, що обсяги легалізації злочинно одержаних тіньових капіталів та майна впродовж 2017–2021 рр. є достатньо значними, а частка активів, на які накладено арешт, незначною, що підтверджують дані Державної служби фінансового моніторингу України (рис. 2.6).

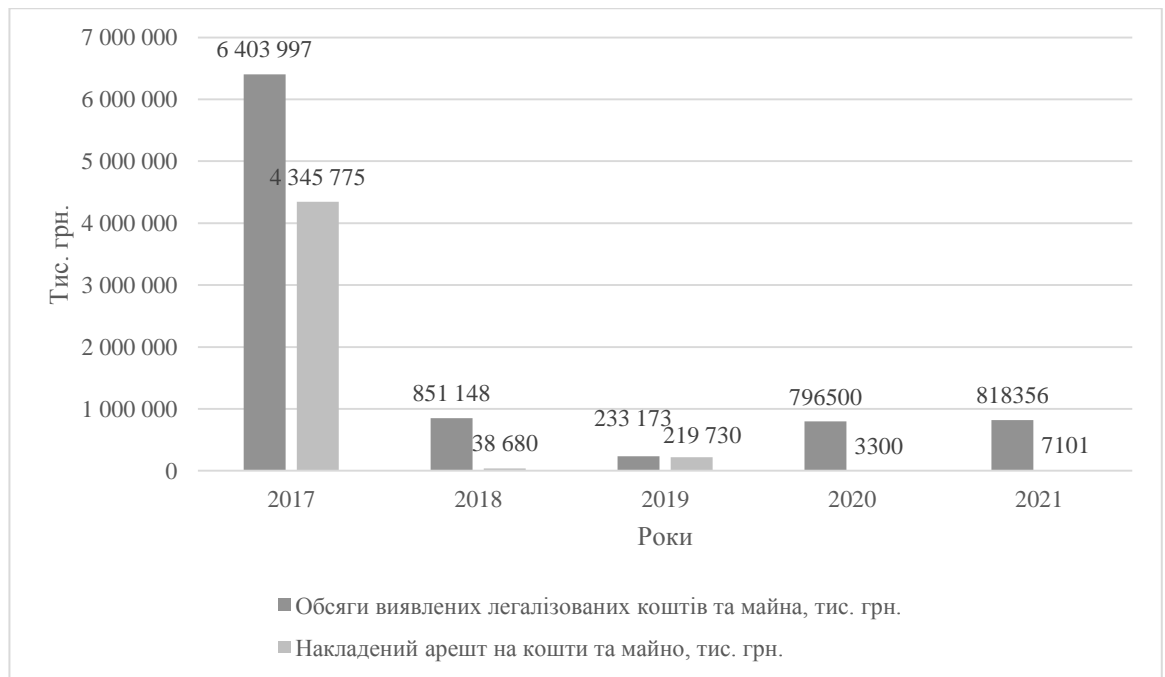


Рис. 2.6. Динаміка обсягів виявлених легалізованих коштів та майна, одержаного злочинним шляхом, в Україні у 2017–2021 рр., тис. грн.

Джерело: розраховано автором за даними [17–21; 30]

Найвищі обсяги виявлених активів, які пов'язані із легалізацією, зафіксовані у 2017 р. 6403997 тис. грн. Аналогічні тенденції спостерігаються й по відношенню до обсягів активів, на які накладений арешт. В подальшому, спостерігається істотне зниження сумарних річних обсягів легалізованих коштів і майна, проте, у 2021 р. вони знову мають тенденцію до зростання.

Дестабілізуючий вплив ухилення від оподаткування на соціально-економічний розвиток України проявляється у зростанні дефіциту державного бюджету, обсяги якого мають стійку негативну тенденцію, що підтверджують результати досліджень, які відображені на рис. 2.7.

Зауважимо, що весь аналізований період характеризується дещо парадоксальними явищами, оскільки, постійні зростаючі тенденції щодо податкових надходжень не сприяють усуненню дефіциту державного бюджету, обсяги якого у 2017 р. становили 47,0 млрд. грн., у 2018 р. 59,3 млрд. грн., у 2019 р. 78,1 млрд. грн., а в 2020 р., під впливом додаткових дестабілізуючих чинників, що пов'язані із поширенням пандемії COVID-19,

істотно зросли до 224,5 млрд. грн. (на 187,45 % у порівнянні із 2019 р.). 2021 р. характеризується незначним зниженням дефіциту державного бюджету на 11,83 % до 197,944 млрд. грн. у порівнянні із 2020 р.

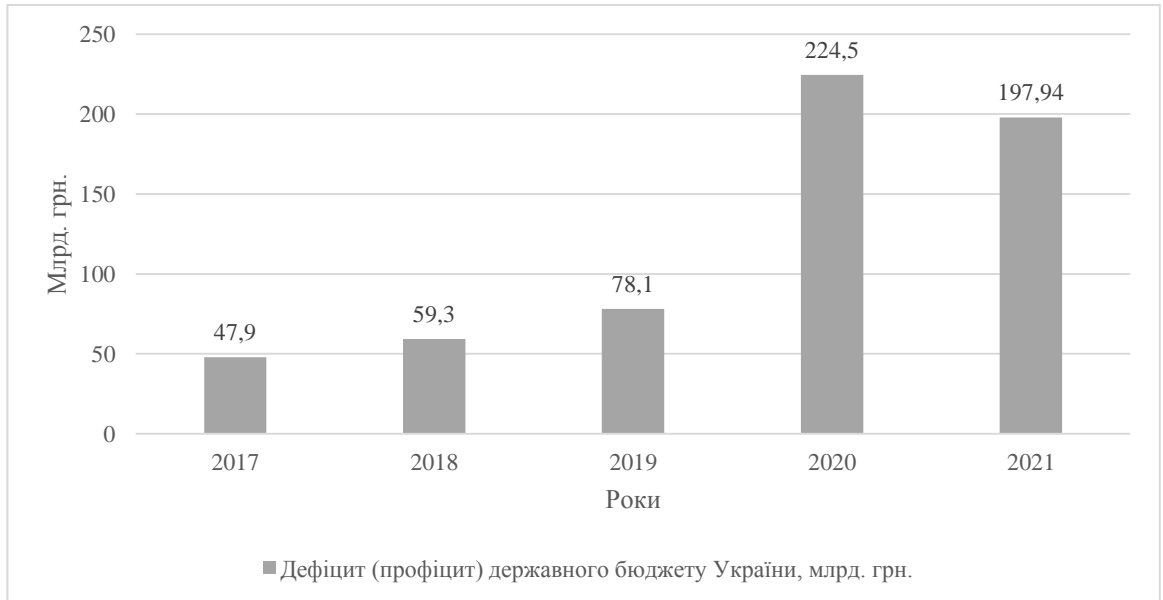


Рис. 2.7. Динаміка дефіциту (профіциту) державного бюджету України у 2017–2021 рр., млрд. грн.

Джерело: розраховано автором за даними [16]

На фоні хронічного недофінансування державного бюджету України спостерігається низка інших вагомих проблем соціально-економічного розвитку країни, зокрема, зниження купівельної спроможності населення та поглиблення процесів бідності. Проведені емпіричні дослідження показників рівня інфляції та рівня бідності у 2017–2021 рр. (рис. 2.8) дозволяють констатувати, що в кризові періоди спостерігається зниження купівельної спроможності населення та зростання рівня бідності, що підтверджує зростання індексу споживчих цін та показника рівня бідності.

Особливо помітними проблемами зазначеного характеру були у 2017–2019 рр. та знову загострилися у 2021 р., про що свідчать показники зростання індексу споживчих цін у 2017 р. до 113,7 % та рівня бідності до 47,3 %.

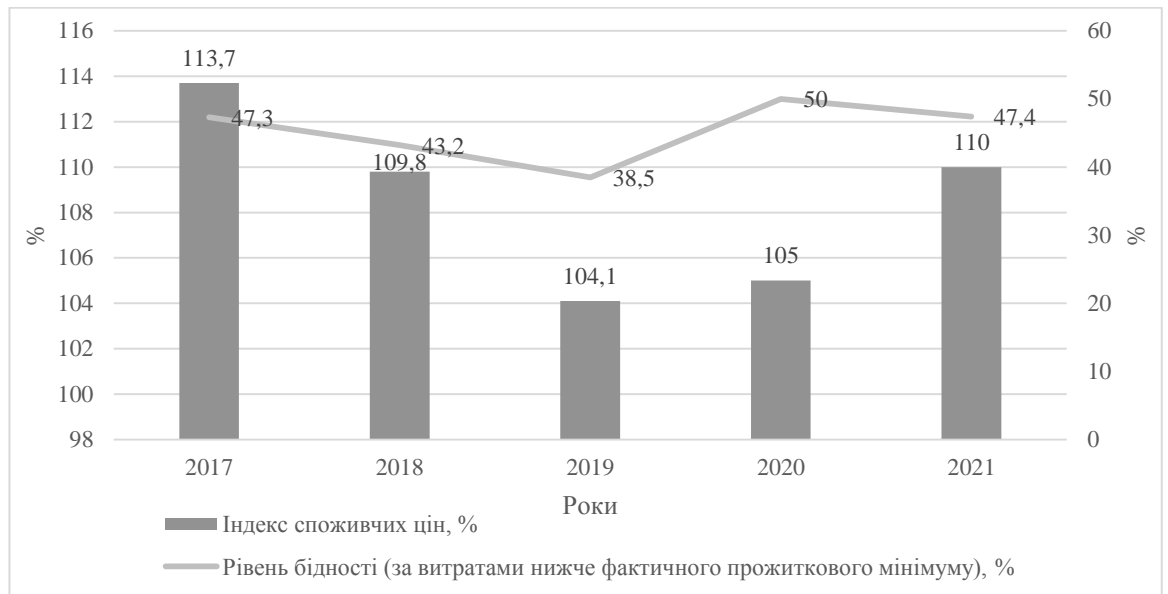


Рис. 2.8. Динаміка індексу споживчих цін та рівня бідності в Україні у 2017–2021 рр., %

Джерело: розраховано автором за даними [26–27]

Період 2018–2019 рр. характеризується спадним трендом по відношенню до обох показників, проте, у 2020 р. на фоні доволі незначного зростання рівня інфляції на 5 % критично загрозливим зафіксовано значення показника рівня бідності – 50 %. Першопричиною такої ситуації можна назвати посилення впливу чинників та викликів пандемії COVID-19, які спричинили призупинення діяльності суб'єктів господарювання у низці сфер економіки та призвели до втрати місця праці значної частки населення країни. У 2021 р. тенденції попереднього періоду збереглися, однак показник рівня бідності скоротився до 47,4 % при зростаючому рівні індексу споживчих цін у 10 %.

Очевидно, зазначені тенденції не є нормою для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку країни та, беззаперечно, засвідчують його деструктивні зміни, які торкаються і податкової сфери, адже, поглиблення бідності та зниження купівельної спроможності населення зумовлює прагнення одержання прибутку у вищих розмірах, внаслідок чого інтенсивно

розвивається тіньовий сектор економіки та стимулюються процеси ухилення від оподаткування.

Більше того, зазначені дестабілізуючі явища тісно та невід’ємно пов’язані із посиленням безробіття, рівень якого систематично зростає впродовж 2017–2021 рр. (рис. 2.9), поглиблюючи диспропорції на національному ринку праці.

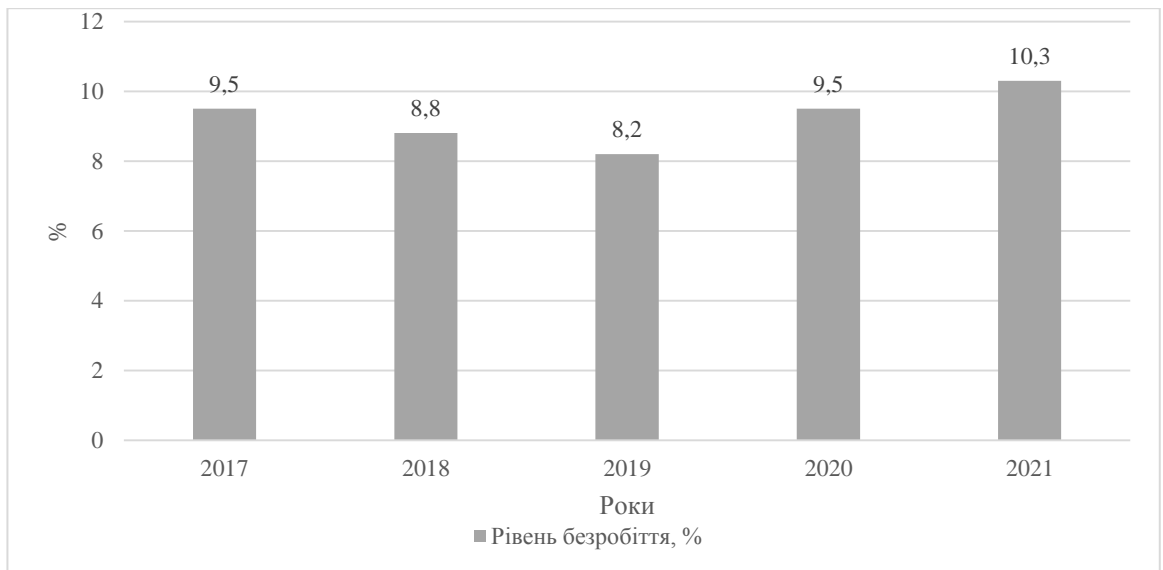


Рис. 2.9. Динаміка рівня безробіття в Україні у 2017–2019 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [26–27]

Зауважимо, що в Україні показники рівня безробіття перебувають в межах 8,2–10,3 % впродовж усього аналізованого періоду та стрімко зростають впродовж 2020–2021 рр. та досягнули позначки у 10,3 %. Причому, варто зазначити, що у 2022 р. прогнозується зростання рівня безробіття до 35 %, причиною чого виявляється збройне воєнне протистояння України Російській Федерації, глибока гуманітарна криза, що ним спричинена та припиненням діяльності суб’єктів господарювання, розміщених на території ведення бойових дій.

Отже, дослідження впливу податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України дозволило виявити їх вагомість та

дестабілізуючий вплив на процеси і явища, що відбуваються в економіці та суспільстві.

Висновки до розділу 2

Здійснені емпіричні оцінювання стану і тенденцій ухилення від оподаткування в Україні засвідчують інтенсифікацію розвитку економічної злочинності в податковій сфері, а ухилення від оподаткування становиться однією із найбільш вагомих проблем забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України. Встановлено, що внаслідок вчинення протиправних діянь у податковій сфері значних втрат зазнає державний бюджет, що призводить до його дефіциту та неспроможності країною виконувати свої основні функції.

Виявлено, що в структурі податкової злочинності найбільшу частку впродовж 2017–2021 рр. займають злочини, пов'язані із ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також злочинні діяння, що свідчать про легалізацію коштів, одержаних у протиправний спосіб.

Зафіксовано щорічне зростання обсягів фінансових потоків, що сформовані внаслідок протиправних діянь у податковій сфері й пов'язані із ухиленням від оподаткування, які за окремими видами досягають 300–380 млрд. грн. Як наслідок, Державний бюджет України зазнає щорічних втрат в обсягах, що досягають 120–150 млрд. грн. Особливо загрозливою виявлена ситуація щодо розвитку неправомірних нарахувань й виплати комбінованих заробітних плат та заробітних плат «у конвертах», а також щодо порушення митних правил та митного законодавства, з використанням корупційних схем на кордоні, «сірого» імпорту та контрабанди.

Доведено значний дестабілізуючий вплив податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України, який проявляється у зниженні обсягів ВВП країни, інтенсифікації економічної діяльності в тіньовому секторі економіки, зростанні корупції, поглибленні процесів легалізації злочинно одержаних активів, зростанні дефіциту державного бюджету, посиленні інфляційних чинників та деструктивних змін на ринку праці.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАХОДІВ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування

Ухилення від оподаткування являється небезпечним та загрозовим явищем для функціонування економіки й суспільства. На макрорівні воно призводить до недофінансування державного бюджету та зміни інших параметрів розвитку фінансово-економічної сфери, стимулюючи при цьому розвиток тіньового сектора економіки. Очевидно, що формування податкової системи відбувається під впливом значних дестабілізуючих чинників, а також соціально-економічних та суспільно-політичних криз. Сучасний її стан характеризується існуванням істотних проблемних аспектів, вирішення яких залежить від формування ефективної системи протидії ухиленню від оподаткування та забезпечення належних умов для здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єктами господарювання в легальному секторі.

Аналізуючи стан та тенденції розвитку податкової сфери, виявивши низку проблем, пов'язаних із активізацією податкової злочинності, та дослідивши рівень їх впливу на соціально-економічний розвиток країни можна констатувати, що вітчизняна система боротьби із деструктивними змінами податкового характеру є неефективною, недієвою та потребує удосконалення.

Стає очевидним, що існуюча податкова політика не дозволяє забезпечити формування стабільної й прозорої фінансової системи та швидко подолати виклики й небезпеки сучасності щодо соціально-економічного розвитку, оскільки збалансувати оптимальні обсяги дохідної та видаткової частин державного бюджету доволі складно. Обґрунтованою виявляється

пропозиція щодо необхідності удосконалення податкової політики держави, що можна досягнути шляхом:

- 1) посилення контролю за раціональністю використання бюджетних коштів та за діяльністю розпорядників бюджетних коштів;
- 2) посилення прозорості та відкритості для громадськості процедур проведення тендерів та інших державних закупівель;
- 3) удосконалення методичних аспектів щодо планування державних видатків та перегляд національної системи бюджетного планування;
- 4) посилення ефективності діяльності антикорупційних органів;
- 5) розроблення інструментарію оцінювання ефективності використання бюджетних коштів.

Однак, реалізація зазначеного потребує поглиблення контрольної функції держави, а досягнення бажаного економічного ефекту передбачає здійснення різностороннього контролю за взаємовідносинами суб'єктів господарювання в податковій сфері, адже, рівень ухилення від оподаткування впродовж останніх років досягнув критичної позначки та є неприпустимо високим. Така ситуація підтверджує низьку ефективність діяльності контролюючих органів, а оцінювання ними ймовірності вчинення податкових злочинів та ризиків, які їх зумовлюють, не в повній мірі відповідають положенням й вимогам відповідних ризик-орієнтованих методик, що вимагає посилення різних видів контролю.

Більше того, досягнення певних успіхів України на шляху до євроінтеграції та набуття нею статусу кандидата на вступ до Європейського Союзу підвищило вимоги до якості й надійності функціонування податкової системи. Відповідно, й вимоги до контролю також посилюються. На рис. 3.1 відобразимо основні види контролю за ухиленням від оподаткування та легалізацією коштів, одержаних внаслідок вчинення злочинів в податковій сфері.

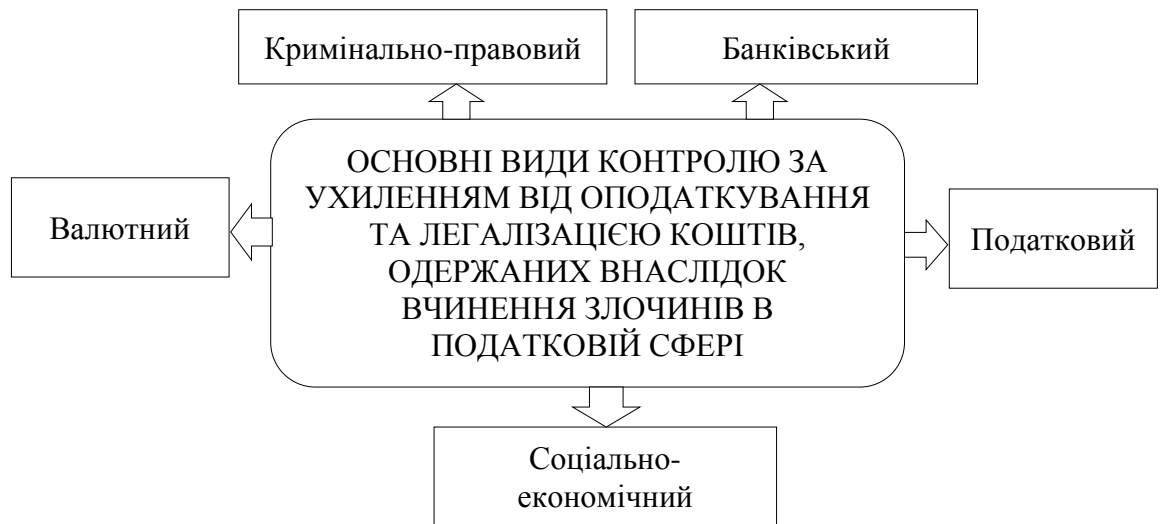


Рис. 3.1. Основні види контролю за ухиленням від оподаткування та легалізацією коштів, одержаних внаслідок вчинення злочинів в податковій сфері

Джерело: власна авторська розробка

Очевидно, що посилення контролю за ухиленням від оподаткування є вагомим заходом протидії даному деструктивному явищу. Однак, поряд із посиленням контролю, нагальної необхідності набуває формування комплексу спеціальних заходів протидії ухиленню від оподаткування, які, водночас, дозволять знизити ризики легалізації коштів, що одержані внаслідок вчинення протиправних діянь в податковій сфері, основні із яких систематизуємо на рис. 3.2.

Проведені дослідження засвідчують, що особливої необхідності в системі протидії оподаткуванню набуває потреба удосконалення процедур адміністрування податків та обов'язкових платежів, а також оптимізація податкового навантаження, в першу чергу за рахунок реалізації заходів з детінізації національної економіки та підвищення ефективності використання податкових платежів, які дозволять платникам податків одержати можливості для виконання власних податкових обов'язків, а державі – здійснювати фінансування усіх зобов'язань.

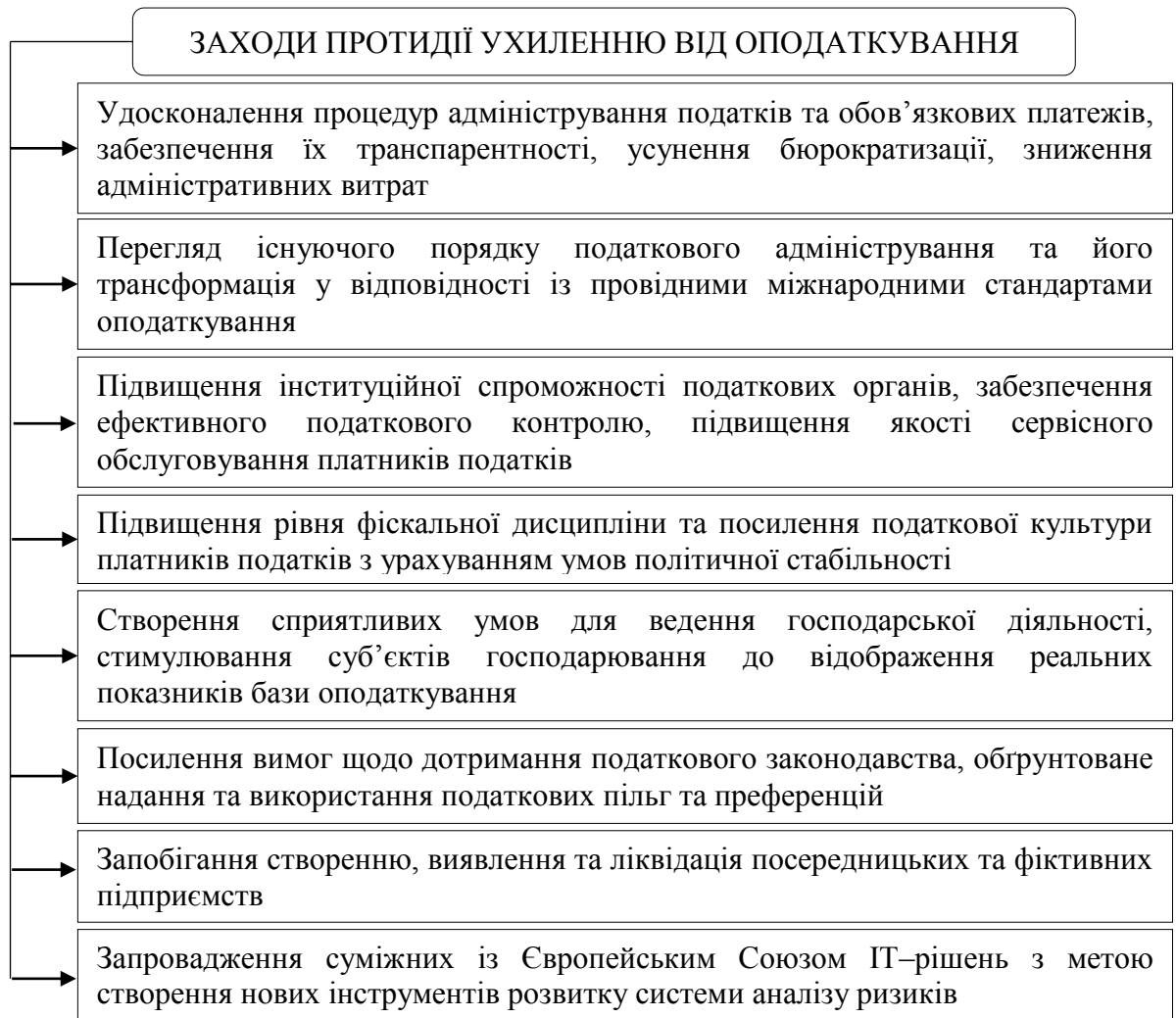


Рис. 3.2. Заходи протидії ухиленню від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [31, с. 8]

Не менш важливим є підвищення інституційної спроможності податкових органів та запровадження суміжних із Європейським Союзом ІТ-рішень, які сприятимуть створенню нових інструментів розвитку системи аналізу податкових ризиків.

Варто зауважити, що певні заходи протидії ухиленню від оподаткування в Україні вже успішно реалізуються. Зокрема, варто відмітити позитивні зрушення щодо розроблення стратегічних пріоритетів податкового планування, частково гармонізовано вітчизняну систему податкового законодавства із нормами міжнародного права, імплементовано мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який передбачає одним із напрямів

протидії ухиленню від оподаткування підвищення прозорості здійснення господарської діяльності, а не посилення податкового навантаження на бізнесові структури.

Безумовно, міжнародна взаємодія у сфері протидії ухиленню від оподаткування є необхідною та потребує подальшої розбудови й посилення. В даному контексті, Україною зроблені певні кроки на шляху до уникнення від подвійного оподаткування, в результаті чого здійснено приєднання до Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів за угодами про оподаткування.

Істотно посилить систему протидії ухиленню від оподаткування запровадження міжнародних стандартів податкового контролю, реформування інституту фінансової відповідальності, запровадження спеціальних правил оподаткування міжнародної торгівлі, перегляд принципів «тонкої капіталізації». Фактично, запропоновані заходи допоможуть заповнити прогалини податкового законодавства та знизити рівень ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів.

Окремим аспектом постає питання формування стратегічних пріоритетів забезпечення протидії ухиленню від оподаткування, які варто окреслювати в рамках державної політики та спрямовувати на забезпечення сталого соціально-економічного розвитку країни. На рис. 3.3 відобразимо систематизовані стратегічні пріоритети протидії ухиленню від оподаткування в контексті забезпечення сталого розвитку економіки й суспільства.

Внаслідок проведених досліджень доведено, що одним із ефективних способів підвищення показників соціально-економічного розвитку країни є посилення боротьби із ухиленням від оподаткування. Водночас, така протидія дозволить вирішити інші проблемні аспекти функціонування бюджетної й банківської систем, а також здійснювати заходи щодо управління державним боргом, обсяги якого критично зросли впродовж останніх років та поглиблюють макроекономічну нестабільність в країні.

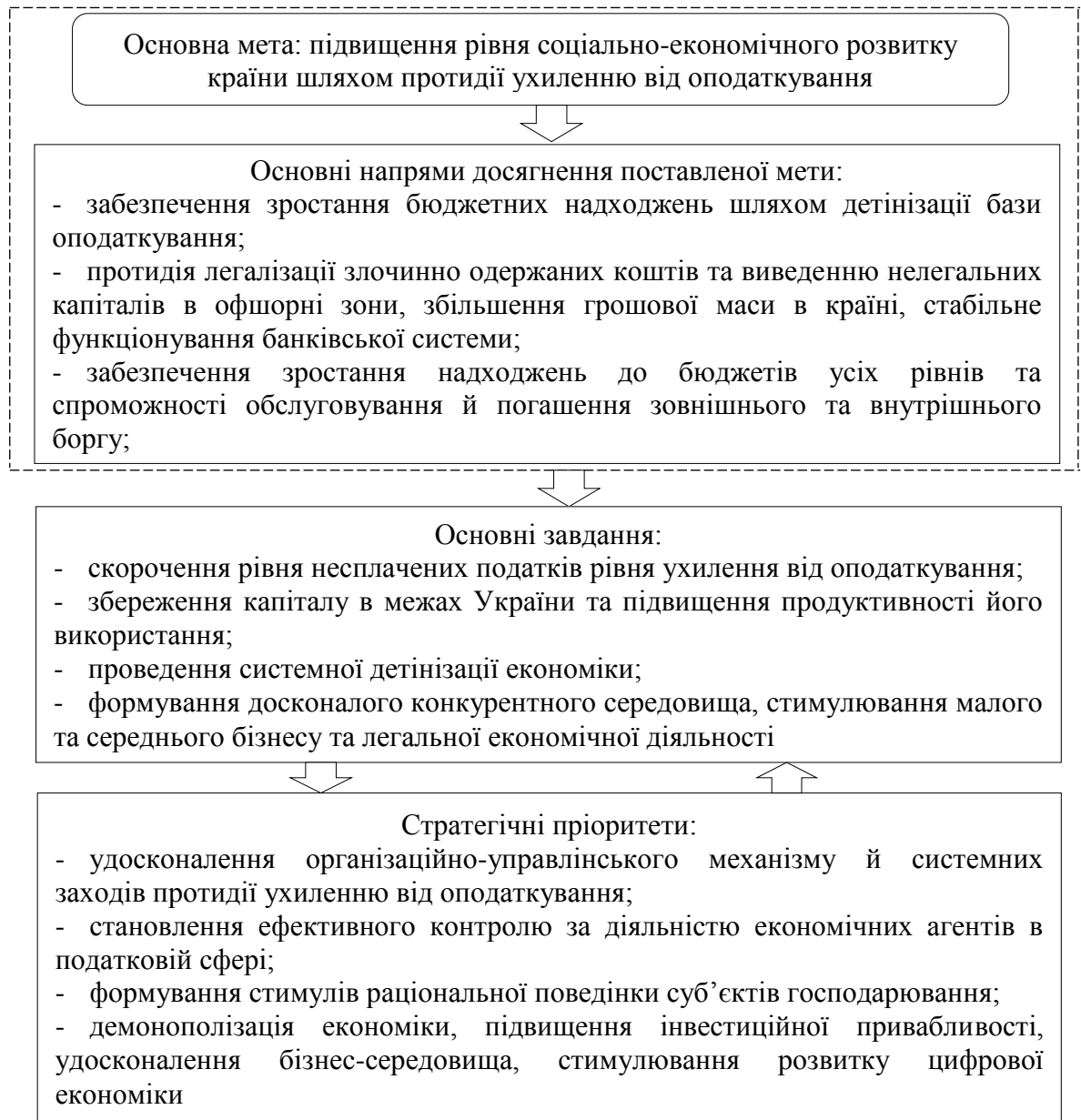


Рис. 3.3. Стратегічні пріоритети протидії ухиленню від оподаткування

Джерело: складено автором за даними [32, с. 115]

Варто зазначити, що запропоновані заходи ефективної протидії ухиленню від оподаткування потрібно реалізовувати із урахуванням стратегічних пріоритетів розвитку країни та особливо податкової сфери, адже, обмежуватися лише заходами короткострокового періоду не має змісту та недоцільно. При цьому, практика реалізації податкової реформи, що зараз спостерігається в Україні, достатньо вагомо відрізняється від затвердженої теоретико-методологічної концепції, внаслідок чого очікування суб'єктів

господарювання достатньо сильно відрізняються від реалій сьогодення, так як існуюча система оподаткування не завжди відповідає принципу справедливості по відношенню до суб'єктів господарювання. Крім того, зниження ставок податку на прибуток сприятливо впливає на динаміку інвестиційних процесів, але, водночас, збільшення акцизних податків призводить до збільшення обсягів економічної діяльності в тіньовому секторі економіки. Зважаючи на окреслене актуалізується проблема формування основних цільових орієнтирів реформування податкової системи, який пропонуємо відобразити на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Основні цільові орієнтири реформування податкової системи України

Джерело: складено автором за даними [33, с. 16]

Серед ключових положень реформування податкової системи України варто виділити необхідність досягнення злагодженої взаємодії між державою, податковими органами та платниками податків, що дозволить захистити інтереси кожного із учасників таких взаємовідносин.

Таким чином, дослідження вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування дає підстави стверджувати, що вона потребує перегляду та

удосконалення. Встановлено, що в Україні посилення потребує контроль за ухиленням від оподаткування та легалізацією коштів, одержаних внаслідок вчинення злочинів в податковій сфері, а основні заходи протидії ухиленню від оподаткування потрібно формувати із урахуванням міжнародних тенденцій.

3.2. Досвід зарубіжних країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування

Доведений низький рівень ефективності вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування створює передумови для пошуку нових методів боротьби з даним вкрай небезпечним економічним явищем. Очевидно, що здійснення ефективних заходів протидії ухиленню від оподаткування лише на національному рівні не дозволить досягнути бажаного результату, тому вагомим значення набуває міжнародна взаємодія у даному напрямку, а також дослідження позитивного досвіду різних країн світу щодо боротьби з ухиленням від оподаткування.

Національна система оподаткування в Україні є недосконалою, що підтверджують результати проведених досліджень та твердження низки вітчизняних науковців. Певного рівня упорядкування системи оподаткування вдалося досягнути завдяки прийняттю Податкового кодексу України [34], однак, на практиці частими є випадки, що підтверджують недосконалість чинного податкового законодавства, а перманентні й часті внесення до нього змін і доповнень знижують рівень інвестиційної привабливості та стимулюють до вчинення дій, пов'язаних із ухиленням від оподаткування.

Встановлено, що реформування податкової сфери відбувається низькими темпами та залежить від впливу міжнародної податкової конкуренції, гармонізації податкового законодавства із європейськими нормами, а набуття Україною статусу кандидата на вступ до Європейського

Союзу ще більше посилило вимоги до якості й ефективності функціонування податкової сфери та потребу врахування сучасних тенденцій розвитку систем оподаткування країн, що є членами Європейського Союзу.

Очевидно, що податкові системи зарубіжних країн піддаються дестабілізуючому впливу та характеризуються певними змінами, однак їх темпи є значно нижчі, ніж в Україні. Однією із особливих характеристик можна виокремити зниження ставки оподаткування прибутку корпорацій в Німеччині з 56 % до 45 %, у Данії з 50 % до 34 %, у Швеції з 52 % до 28 %, в Бельгії з 45 % до 35 %, у США з 45 % до 39,6 %, у Франції з 45% до 33%, в Японії з 43 % до 37 %. Крім того, порівнюючи структуру оподаткування України із країнами світу відмічається така особливість, що у більшості із них немає чіткої переваги прямих або непрямих податків. Зокрема, у США, Великобританії, Японії та Канаді понад 50 % податків є прямими. Натомість, у Франції частка непрямих податків становлять 56,6 %, у Німеччині 45,2 % та в Італії 48,9 % [35, с. 91].

Значні зусилля в зарубіжних країнах докладаються для удосконалення податкових систем з урахуванням фактора протидії ухиленню від оподаткування, а їх позитивний досвід є цілком прийнятним для адаптації в Україні. Найбільш оптимальним, на нашу думку, виявляється позитивна практика удосконалення податкових систем й протидії економічній злочинності у податковій сфері, яка запроваджена в Італії та Латвії. Зокрема, в Італії база оподаткування формується з урахуванням визначення суб'єктів оподаткування й того, чи є вони резидентами країни, чи ні. Резиденти сплачують податки з усіх видів доходів в тому числі й з тих, що отримані за межами країни. Що стосується нерезидентів, то вони сплачують лише податки з прибутків, які одержані на території країни.

Ще однією унікальністю італійської системи оподаткування є запровадження податку на телебачення.

В Латвії система оподаткування представлена можливостями суб'єктів господарювання самостійно обирати оптимальну сферу здійснення

економічної діяльності, а система податкових ставок, знижок й грошової допомоги дозволяє брати участь в управлінні власними коштами. При цьому, латвійська система оподаткування складається з:

- 1) загальнообов'язкових державних податків, ставки за якими встановлюються сеймом;
- 2) державних зборів, що справляються у відповідності до чинного законодавства;
- 3) зборів місцевого самоврядування;
- 4) обов'язкових платежів, що встановлюються відповідно до нормативних актів Європейського Союзу.

Відмінностями податкових систем Італії та Латвії від податкової системи України є те, що в даних країнах база оподаткування є більш ширшою, ніж в Україні.

Цікавим виявляється досвід реформування податкової системи Чехії та Словаччини, де сформовано комплексний підхід до пошуку ефективних методів оподаткування доходів. Порівнюючи ці дві країни щодо їх реалізації податкової політики, можна констатувати, що податкова система Словаччини більш вразлива до змін, проте більш ефективна, ніж у Чехії, яка характеризується своєю консервативністю [36].

Реформування податкової системи Естонії здійснювалося з метою унеможливлення фактів вчинення ухилення від сплати податків та здійснювалося в напрямку зміцнення фінансового стану підприємства й стимулювання до невикористання офшорних зон у злочинних цілях [37, с. 258]. Водночас, Естонія є одною із п'яти країн світу, яка запровадила податок на виведений капітал та, за рахунок цього, значно покращила економічну ситуацію в країні.

Високим рівнем прогресивності характеризується податкова система Франції, де запроваджена нижня межа доходів фізичних осіб, відповідно до якої податки не накладаються і лише при її перевищенні відбувається

поступове збільшення ставок податків в залежності від суми, яка підлягає оподаткуванню [38, с. 80].

Якщо оцінювати досвід європейських країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування, то варто відмітити позитивні тенденції щодо гармонізації оподаткування в країнах Європейського Союзу з метою досягнення спільної податкової політики й забезпечення ефективного розподілу ресурсів на інтегрованому ринку. При цьому, гармонізація оподаткування у межах Європейського Союзу має низку переваг [39, с. 37], зокрема:

- 1) уніфікація податкових ставок у певних регіонах, що сприяє зниженню конкуренції за капітал;
- 2) зниження витрат транснаціональних компаній та стимулювання їх до нарощення обсягів виробництва;
- 3) можливості використання міжрегіональних фіскальних переказів, що дозволяє зменшувати витрати на позики капіталу.

Не менш важливим на рівні Європейського Союзу є розвиток податкового права, що відбувається в межах загальної податкової політики, яка передбачає:

- 1) єдині правила щодо руху товарів, послуг, капіталів та трудових ресурсів та запобігання ухиленню від оподаткування;
- 2) забезпечення рівності країн–учасниць у системі функціонування єдиного ринку товарів і послуг;
- 3) збереження справедливої частки податкових доходів за кожним членом Європейського Союзу.

Водночас, країни Європейського Союзу мають певну автономію в частині формування власної податкової політики, яка істотно залежить від рівня соціально-економічного розвитку конкретної країни. Варто звернути увагу, що такі країни як Данія, Бельгія, Німеччина та Люксембург фіксують значно вищі показники ВВП в розрахунку на одну особу, що дозволяє їм оподатковувати доходи економічних агентів за вищими ставками. Натомість такі країни як Угорщина, Болгарія та Литва відносяться до країн

транзитивного типу та оподатковують товари й послуги, які у цих країнах є більш стабільною величиною.

Аналізуючи досвід країн Європейського Союзу щодо протидії ухиленню від оподаткування, встановлено значну відмінність у відношенні до визначення ними основних пріоритетів системи оподаткування. Такі високо розвинуті країни як Фінляндія та Швеція основний акцент ставлять на максимізації можливостей справляння податку з доходів фізичних осіб.

Інша група високо розвинутих європейських країн (Данія, Нідерланди, Люксембург, Великобританія, Чехія) схильні вважати, що зосереджуватися потрібно на оподаткуванні за таким видом податків як податок з прибутку корпорацій.

Досвід функціонування податкової системи Австрії, Німеччини, Франції, Польщі та Словенії говорить про необхідність вирівнювання фіскальної функції податку на прибуток та соціальних платежів із працівників.

На міжнародному рівні, поряд із формуванням заходів ефективної протидії ухиленню від оподаткування, вагоме значення набуває розроблення системи попередження й запобігання даному деструктивному явищу, що спрямовано у трьох напрямках:

- 1) примусу правозастосування, що передбачає пригнічення протиправної поведінки економічних агентів шляхом жорсткого контролю та вагомих методів покарання (часті аудиторські перевірки, посилення взаємного обміну інформацією між правоохоронними та іншими державними органами, посилення штрафних санкцій, оприлюднення судових рішень із зазначення персональних даних осіб, що ухиляються від сплати податків);

- 2) посилення якості сервісу послуг, що надаються платникам податків податковими органами (сприяння підвищенню освітнього рівня платників податків, їх супровід та надання допомоги, посилення консультативної діяльності, спрощення системи оподаткування);

3) забезпечення довіри громадськості та суб'єктів господарювання до спеціалізованих органів (зміна культури сплати податків, пропагування необхідності сплати податків через ЗМІ, висвітлення інформації про шахраїв, формування суспільної свідомості про взаємозв'язок податків і соціальних гарантій).

Крім того, у багатьох зарубіжних країнах належний рівень діяльності спостерігається у відношенні до контролю за ринком праці, що дозволяє унеможливити факти нелегального працевлаштування та виплати заробітної плати «у конвертах». Зокрема, США дану проблему регулюють шляхом запровадження спеціальних інструментів виявлення легального статусу працівника (Common Law, тест ABC).

На теренах Європейського Союзу достатньо частими є випадки ухилення роботодавцями від сплати внесків на соціальне страхування та приховування їх статусу роботодавця. Найчастіше спостерігається реєстрація фальшивої самозайнятості, суб'єктів малого підприємництва та короткостроковий найм працівників [40]. З метою унеможливлення таких порушень більшістю країн Європейського Союзу запроваджено:

- 1) електронні механізми реєстрації доходів (Австрія, Франція, Угорщина, Словаччина, Швеція);
- 2) механізми звітування про порушення трудового законодавства (Нідерланди, Латвія);
- 3) боротьба з оформленням штатних працівників як незалежного підрядника (Нідерланди, Ірландія, Іспанія, Греція, Італія, Латвія, Румунія);
- 4) протидія штучному подрібленню суб'єкта господарської діяльності (Великобританія).

Отже, проведені дослідження дозволили узагальнити досвід зарубіжних країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування та виявити позитивні практики удосконалення системи оподаткування. Встановлено, що вагоме значення в системі оподаткування має рівень соціально-економічного розвитку країни, оскільки високо розвинуті країни позиціонують більш

досконалу та стійку до впливу викликів і небезпеки систему податкових правовідносин, ніж країни, що розвиваються.

Висновки до розділу 3

Проведені дослідження національної системи протидії ухиленню від оподаткування дозволяє сформулювати висновок, що вона потребує удосконалення та формування ефективних заходів щодо попередження, запобігання та вчинення протиправних діянь у податковій сфері.

Встановлено необхідність перегляду та покращення податкової політики України, що пропонується здійснювати шляхом посилення податкового, валютного, банківського, кримінально-правового та соціально-економічного контролю за формуванням державного бюджету та використанням бюджетних коштів, забезпечення прозорості й відкритості проведення публічних закупівель, посилення боротьби з корупційними проявами, а також формування методичного інструментарію оцінювання ефективності використання бюджетних коштів.

Доведено необхідність формування комплексу спеціальних заходів протидії ухиленню від оподаткування, які сприятимуть зниженню ризиків легалізації коштів, що одержані внаслідок вчинення протиправних діянь в податковій сфері. Водночас, посилення уваги потребує проблема підвищення інституційної спроможності податкових органів, розроблення стратегічних пріоритетів податкового планування та налагодження міжнародної взаємодії у сфері протидії ухиленню від оподаткування.

Систематизація зарубіжного досвіду протидії ухиленню від оподаткування дає підстави стверджувати, що її ефективність є вищою у країнах, які вважаються високо розвинутими. Натомість встановлено, що в країнах, що розвиваються, податкові системи зазнають значного дестабілізуючого впливу ризиків, загроз, викликів і небезпеки соціально-економічного й політичного характеру, а чинне податкове законодавство не спроможне забезпечити ефективного механізму боротьби з економічною злочинністю в податковій сфері.

ВИСНОВКИ

Провівши дослідження теоретико-прикладних засад ухилення від оподаткування, його причин, наслідків та методів протидії, проаналізувавши стан та тенденції ухилення від оподаткування в Україні та узагальнивши заходи протидії ухиленню від оподаткування, нами здійснено систематизацію наукових підходів до визначення сутності ухилення від оподаткування, з'ясування ролі системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, та виявлення впливу податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України. Одержані результати дослідження дають підстави для наступних висновків:

1. Сутність ухилення від оподаткування полягає у вчиненні економічними агентами зумисних протиправних діянь з метою приховування дійсних результатів фінансово-господарської діяльності й інших активів з метою ухилення від сплати законодавчо регламентованих податкових платежів у повному обсязі. Постійне оновлення напрямів, способів інструментів ухилення від оподаткування призводить до значних соціально-економічних наслідків, які проявляються у зниженні надходжень до державного бюджету, неспроможності держави забезпечити основні соціально-економічні гарантії, посиленні соціальної нерівності в суспільстві та зниженні рівня якості життя населення.

2. Дослідження особливостей функціонування системи протидії ухиленню від оподаткування у механізмі легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, дають підстави стверджувати, що зазначені економічні явища є взаємообумовленими та взаємопов'язаними, а інтенсифікація економічної злочинності в податковій сфері зумовлює поглиблення процесів легалізації доходів, одержаних внаслідок ухилення від оподаткування. Встановлено, що обидва протиправні діяння набули глобальних масштабів та

віднесені до транснаціональних злочинів, що потребує формування ефективної системи протидії із урахуванням міжнародних тенденцій.

3. Результати проведених оцінок обсягів легалізації доходів, одержаних від податкових злочинів, в Україні дозволяють констатувати зростаючі тренди щодо вчинення протиправних діянь у сфері ухилення від оподаткування суб'єктами господарської діяльності, що зумовлює істотні втрати дохідної частини державного бюджету, поглиблює його дефіцит та призводить до посилення фінансово-економічної нестабільності. Серед найбільш вагомих злочинних діянь у податковій сфері України впродовж 2017–2021 рр. визнано ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також легалізацію коштів, одержаних злочинним шляхом.

4. Доведено вагомий вплив податкових злочинів на соціально-економічний розвиток України, який проявляється у посиленні макроекономічної нестабільності в країні, зниженні обсягів ВВП країни, посиленні інфляційних чинників й зниженні купівельної спроможності населення, в інтенсифікації розвитку тіньової економіки та корупційних ризиків, поглибленні процесів легалізації злочинно одержаних активів, зростанні дефіциту державного бюджету та рівня безробіття населення.

5. Запропоновано основні напрями удосконалення вітчизняної системи протидії ухиленню від оподаткування, серед найвагоміших із яких визнано необхідність удосконалення податкової політики держави шляхом посилення податкового, валютного, банківського, кримінально-правового та соціально-економічного контролю за формуванням державного бюджету та використанням бюджетних коштів, забезпечення прозорості й відкритості проведення публічних закупівель, посилення боротьби з корупційними проявами, а також формування методичного інструментарію оцінювання ефективності використання бюджетних коштів, формування комплексу спеціальних заходів системної протидії ухиленню від оподаткування та

спроможного знизити ризики легалізації коштів, одержаних внаслідок вчинення протиправних діянь в податковій сфері.

6. Узагальнення досвіду зарубіжних країн у сфері протидії ухиленню від оподаткування дозволяє стверджувати, що її ефективність залежить від рівня соціально-економічного розвитку країни. Виявлено, що на міжнародному рівні, поряд із формуванням заходів ефективної протидії ухиленню від оподаткування, вагоме значення надається розробленню системи попередження й запобігання ухиленню від оподаткування. Встановлення необхідності посилення міжнародної взаємодії України із провідними країнами світу у напрямку взаємодопомоги та взаємопідтримки у сфері протидії ухиленню від оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Заклекта–Берестовенко О., Стаднік Т. Причини ухилення від оподаткування та шляхи його усунення. *Перспективи розвитку фінансово-кредитної системи*. № 15–16. С. 169–173.
2. 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*. 2019. № 5. С. 178–181.
3. Копитко М., Вінічук М. Використання офшорних зон як спосіб ухилення від оподаткування. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2021. № 1 (61). С. 79–88.
4. Харченко О.С, Хрипко І.С, Абрамова О.С. Проблема ухилення та уникнення від сплати податків. *Наукове мислення*. 2018. URL: <http://naukam.triada.in.ua/index.php/konferentsiji/46-shistnadtsyata-vseukrajinska-praktichno-piznavalna-internet-konferentsiya/338-problema-ukhilennya-ta-uniknennya-vid-splati-podatktiv>.
5. Баранов С.О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106.
6. Пухальський В.В. Удосконалення форм та процедур податкового контролю у протидії ухиленню від оподаткування. *Економіка та держава*. 2021. № 4. С. 92–98.
7. Крамаренко О.А. Способи ухилення від сплати в Україні. *Наукові записки*. 2013. Вип. 23. С. 165–168.
8. Єніна А.О. Аналіз причин, що впливають на ухилення від сплати податків. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. С. 119–125.
9. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2021. К.: 2021, 55 с.

10. Державна служба фінансового моніторингу України. Відмивання доходів від податкових злочинів: типологічне дослідження. Київ, 2020. 78 с.
11. Бліхар В., Ортинська Н., Дуфенюк О., Вінічук М., Матвієнко О. Економіко-правовий механізм протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних унаслідок ухилення від оподаткування в контексті деофшоризації економіки України. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 5 (40). С. 497–505.
12. Халін О.В. Розслідування легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом: монографія. Херсон: ВД «Гельветика», 2018. 244 с.
13. Рєзнік О.М., Щербак Н.М. Вплив легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, на фінансову систему України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 3. С. 290–293.
14. Бех О. Протидія легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 2. С. 213–218.
15. Леонов С., Бойко А., Боженко В., Лучко І. Роль та значення національної системи протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, в сучасних умовах розвитку фінансового ринку України. *Проблеми та перспективи економіки та управління*. 2019. № 3 (19). С. 305–313.
16. Доходи зведеного бюджету України. Офіційна сторінка Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2021/>.
17. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2017 рік. Офіційна сторінка Офісу Генерального Прокурора України. URL: https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=114140&libid=100820&c=edit&_c=fo.
18. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2018 рік. Офіційна сторінка Офісу Генерального Прокурора України. URL:

https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=114140&libid=100820&c=edit&_c=fo.

19. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2019 рік. Офіційна сторінка Офісу Генерального Прокурора України. URL: https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=114140&libid=100820&c=edit&_c=fo.

20. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2020 рік. Офіційна сторінка Офісу Генерального Прокурора України. URL: https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=114140&libid=100820&c=edit&_c=fo.

21. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за 2021 рік. Офіційна сторінка Офісу Генерального Прокурора України. URL: https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=114140&libid=100820&c=edit&_c=fo.

22. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2017. К.: 2017, 40 с.

23. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2018. К.: 2018, 64 с.

24. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2019. К.: 2019, 52 с.

25. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2020. К.: 2020, 51 с.

26. Статистичний щорічник України за 2020 рік. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>.

27. Статистичний збірник «Україна у цифрах». Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>.

28. Загальні тенденції тіньової економіки у січні–вересні 2021 року: аналітична записка Міністерства економіки. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=fc48bdd5-178c-47af-b64c-c7ee533cb4b0&title=ZagalniTendentsiiTinovoiEkonomikiVUkrainiUIKvartali2021-Roku>.
29. The Global Corruption Perceptions Index, 2017–2021. URL: <https://www.transparency.org/en/cpi/2021>.
30. Комплексна адміністративна звітність у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення за 2021 рік. Державна служба фінансового моніторингу України. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/funkcional/statistika-ta-infografika/statistika/Informacziya-za-2021-rik/kompleksna-administrativna-zvitnist-u-sferi-zapobigan-nya-ta-protidiji-legalizacziyi-vidmivannyu-doxodiv-oderzhanix-zlochinnim-shlyax-om-finansuvannyu-terorizmu-ta-finansuvannyu-rozpovsyudzhennya-zbroji-masov-ogo-znishhennya-za-2021-rik.html>.
31. Проєкт плану відновлення України. Національна рада з відновлення України від наслідків війни. URL: recovery.gov.ua/.
32. Васильців Т.Г., Мульська О.П., Василечко Н.В. Стратегічні пріоритети державної політики протидії ухиленню від сплати податків з використанням офшорних юрисдикцій. *Регіональна економіка*. 2020. № 1. С. 113–122.
33. Скрипник С.В., Боярова О.Я., Дем'янишина О.А. Очікування бізнесу від нової системи оподаткування. *Економіка та держава*. 2022. № 1. С. 13–18.
34. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
35. Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А. Удосконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн.

Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. 2018. № 2. С. 90–94.

36. World Tax Rates 2022. URL: <https://www.worldwide-tax.com/>.

37. Шульга Т.М., Зозуляк К.В. Зарубіжний досвід щодо податку на виведений капітал та перспективи його запровадження в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 257–260.

38. Ткачик Ф., Остапчук В. Європейські пріоритети оподаткування доходів фізичних осіб. *Актуальні питання теорії і практики фінансів*. 2020. № 2 (63). С. 77–87.

39. Подакова В.Є., Бондаревська К.В., Гришкін В.О. Гармонізація системи оподаткування в країнах Європейського Союзу. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 33. С. 36–40.

40. Яворський П. Інструменти попередження зловживання спрощеною системою оподаткування в Україні: міжнародний досвід та рекомендації. К.: Центр досліджень міжнародної торгівлі Trade+ при Київській школі економіки. 37 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

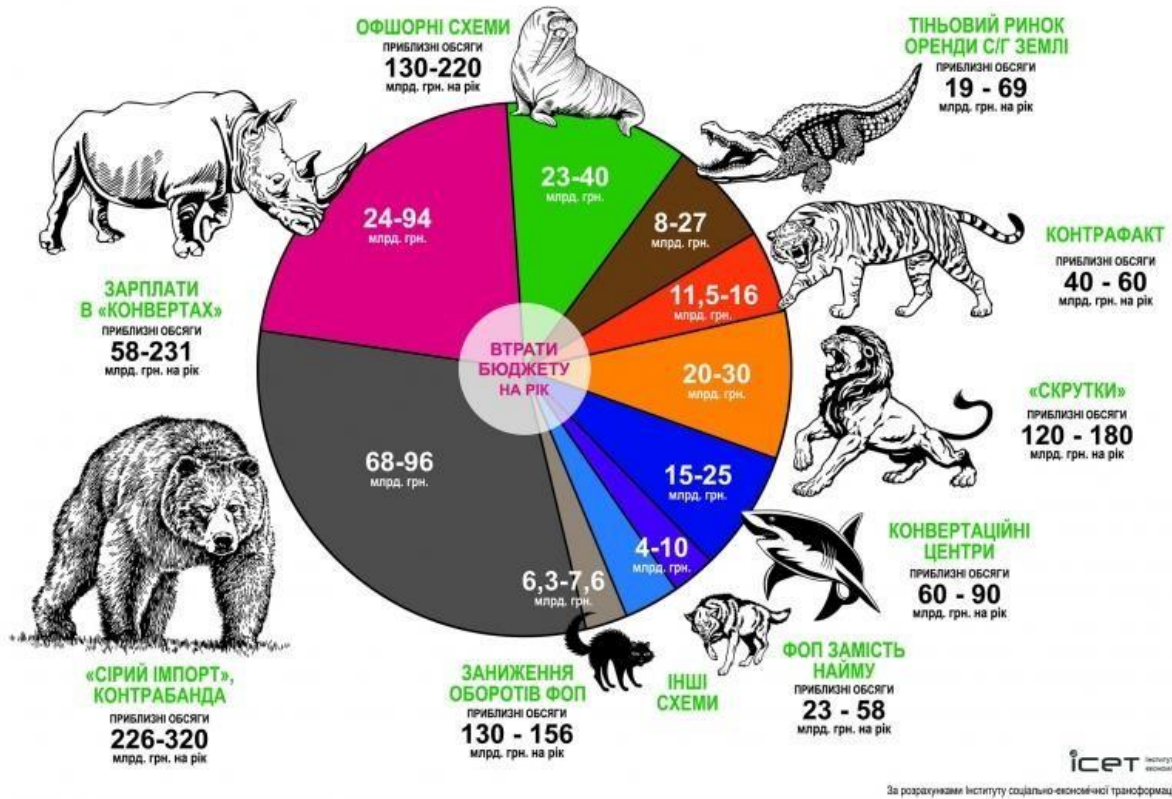
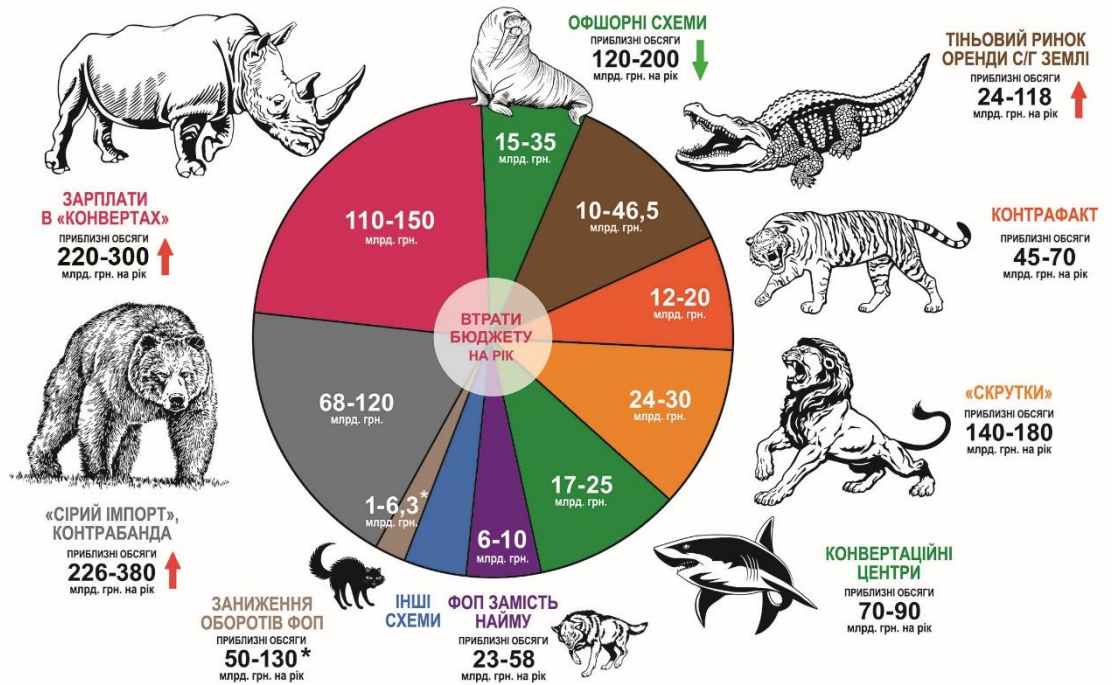


Рис. 1. Річні обсяги й вплив на державний бюджет України головних схем ухилення та уникнення від оподаткування, 2019 р.

Додаток Б

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

РІЧНІ ОБСЯГИ І ВПЛИВ НА ДЕРЖАВНИЙ БЮДЖЕТ УКРАЇНИ
СХЕМ УХИЛЕННЯ ТА УНИКНЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ (2021)

За даними аналітичних центрів CASE icet

Рис. 2. Річні обсяги й вплив на державний бюджет України головних схем ухилення та уникнення від оподаткування, 2021 р.