

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ**

Кафедра податків і фіскальної політики

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Податкові злочини та методи їх протидії»

Виконала студентка групи ФО-41

Слабик Анастасія Петрівна

Науковий керівник:

Іванова Анна Миколаївна

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

ЗМІСТ

Вступ

1. Суть та причини виникнення податкових злочинів.....	5
2. Прагматика та проблематика протидії податковим злочинам.....	12
3. Можливі шляхи зменшення злочинів у сфері сплати податків в Україні на основі використання позитивного зарубіжного досвіду.....	19

Висновки

Список використаних джерел

ВСТУП

Податки є невід'ємним атрибутом будь-якої держави. В кожній країні існує податкова система, відповідно, в кожній країні існують податки та збори. Вони підкріплені законами та кодексами як доказ того, що їхня сплата є обов'язком кожного громадянина. Податки формують значну частину бюджету країни, а значить вони ж є однією з умов нормального функціонування економіки держави. В умовах ринкової економіки вони служать одним з головних важелів державного регулювання соціальних і економічних процесів, що відбуваються в суспільстві.

Актуальність обраної теми курсової роботи пояснюється тим, що будь-яка держава має способи збагачення свого бюджету. В Україні значну частину надходжень до національної скарбниці становлять саме податки, а ухилення від їх сплати зменшує суму цих надходжень. Скільки податки не приносили би користі громадянам у вигляді суспільних благ, не всі згодні з їх сплатою. Тому часто трапляються випадки ухилення, уникнення від оподаткування, а також випадки, коли дані дії несуть кримінальну відповідальність.

Ухилення від сплати податків та зборів, приховування майна від оподаткування завдає школи інтересам держави, підриває принципи економіки і порушує соціальну справедливість. Кримінальна відповідальність за дані діяння передбачена у випадках ухилення від сплати податків і зборів з фізичної особи або організації, невиконання обов'язків податкового агента щодо нарахування, утримання або перерахуванню податків і зборів, а також приховування грошових коштів або майна організації або індивідуального підприємця, за рахунок яких має здійснюватися стягнення податків і зборів, вчинене у великому або особливо великому розмірі [1].

Тему податкових злочинів досліджувало багато вчених. Особливо слід виділити праці І.І. Кучерова.

Метою курсової роботи є розкриття поняття податкового злочину, розкриття причин, які його спричиняють, вивчення проблеми кримінальної відповідальності за податкові злочини, а також визначення шляхів

вдосконалення податкового і кримінального законодавства. Тому завданнями даного дослідження є:

1. визначення суті та причин виникнення податкових злочинів;
2. основна проблематика протидії їм;
3. можливі шляхи зменшення кількості таких злочинів;
4. використання іноземного досвіду для пошуку цих шляхів.

Об'єктом наукового дослідження виступає саме поняття податкового злочину та його розкриття. Предметом дослідження в даній курсовій роботі є відносини у сфері створення і застосування правових норм, що регулюють відповідальність осіб, які вчиняють податкові злочини, а також заходи попередження і припинення податкової злочинності.

Основним методом дослідження, який використовувався при написанні курсової роботи є порівняння теоретичних засад та напрямів протидії податковим злочинам в Україні та світі.

Мета дослідження: розкриття сутності податкового злочину, його ролі в податковій політиці та в економіці в загальному.

Інформативною базою даного дослідження є Конституція України, Податковий кодекс України, Кримінальний кодекс України, фінансове та цивільне законодавство України, наукові статті, література, в якій описана теорія, що характеризує тему курсової роботи.

1. Суть та причини виникнення податкових злочинів.

Немає єдиного пояснення, що ж собою являють собою податкові злочини. Навіть у юридичній літературі підхід до визначення є неоднозначним. Багато науковців пропонують свої власні класифікації злочинів, які можуть бути об'єднані в групу податкових, згідно з діючим Кримінальним кодексом. Та все ж таки, можна дати визначення податкового злочину, як такого, що спрямований проти податкової системи та на заподіяння шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів).

З таким визначенням можна вивести певні пункти, які характеризують такі злочини:

1. корисливе спрямування;
2. прикриття легальною підприємницькою діяльністю;
3. дія протягом довгого проміжку часу;
4. як результат – заподіяна значна матеріальна шкода суспільним відносинам;
5. здійснення фізичними чи службовими особами суб'єктів підприємницької діяльності [2].

Найбільш правильним визначенням податкових злочинів є ті, що зазначаються в роботах І. І. Кучерова. Науковець вважає, що всі злочини, які взагалі пов'язані з оподаткуванням, потрібно поділити на податкові злочини і на злочини, що здійснюються проти порядку оподаткування. До першої категорії автор відносить «злочинні діяння, які полягають в ухиленні від виконання обов'язків з нарахування та сплати податків, а до другої - злочини, що вчиняються проти встановленого порядку діяльності податкових органів щодо здійснення податкового контролю та притягнення винних до відповідальності» [2].

Різновиди податкових злочинів утворюють своєрідну систему:

1. злочини, що вчиняються у зв'язку із виникненням права на здійснення підприємницької діяльності;
2. злочини, що характеризуються операціями зі специфічними предметами;

3. злочини, спрямовані на несплату податкових платежів шляхом неправомірного припинення підприємницької діяльності;
4. злочини в окремих сферах підприємницької діяльності;
5. злочини у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
6. злочини, що характеризуються безпідставним отриманням податкових пільг [3].

В самій юридичній науці виділяють податкові злочини і податкові правопорушення.

Різниця між цими двома поняттями визначається їх нормативністю. Нормативність ухилення від сплати податків як злочину полягає в тому, що його поняття, конкретні види закріплені і описані в кримінальному законі [2].

Найважливішою причиною зростання ухилень від сплати податків, а разом з тим, й податкових злочинів в Україні називають нестабільність та недосконалість податкового законодавства. Постійне очікування підвищення оподаткування змушує платників податків заздалегідь занижувати обсяг своїх податкових обов'язків, та і в цілому кожна зміна в Податковому кодексі спонукає бути обережним, якщо платник, звичайно, зацікавлений в тому, щоб заплатити менше. Недосконалий механізм оподаткування та його окремі складові дозволяє шукати і застосовувати різні способи ухилення від сплати податків і зборів. Також недостатньо продуманий механізм обчислення і сплати податків дає можливість використати різні схеми здійснення податкових деліктів.

Зростанню податкових правопорушень сприяють погана взаємодія органів податкового контролю і правоохоронних органів, неузгодженість в діях органів попереднього слідства та арбітражних судів, погано розвинуте міжнародне співробітництво у боротьбі з податковими злочинами та правопорушеннями [2].

Податкові злочини ж вчиняються як шляхом дії, так і бездіяльності. Такі злочини можуть вчинятись дуже просто (до прикладу, неподання податкової декларації або відсутність платника на податковому обліку). Також є складні

способи вчинення, як правило, це подання фіктивних документів, їх навмисне спотворення, розробка різних схем ухилення від сплати податків.

Можна виділити способи вчинення податкових злочинів з:

- I. попередньою підготовкою;
- II. приховуванням цих злочинів;
- III. без таких дій [2].

Найбільш поширені податкові злочини, засновані на:

1. незаконному використанні податкових пільг;
2. звільненні від сплати податків;
3. прогалинах та суперечностях в законодавстві;
4. пов'язані із псуванням звітних податкових документів [1].

Типовими способами вчинення податкових злочинів громадянами є:

1. відсутність платника податків на податковому обліку, у тому числі - підприємницька діяльність без реєстрації в податкових органах або здійснення такої діяльності групою по одному і тому ж свідоцтву;
2. приховування об'єкта оподаткування, в тому числі не включення до декларації відомостей про отримані доходи за цивільно-правовими договорами, за індивідуальне обслуговування приватних замовників тощо;
3. заниження бази оподаткування (наприклад, заниження вартості при реалізації майна у договорах купівлі-продажу або складання замість них договорів дарування);
4. незаконне використання податкових пільг, зазвичай з поданням фіктивних документів на їх отримання [1].

По кількості частоті вчинення, податкові злочини переважають у сфері роздрібної торгівлі та послуг, оскільки там переважають готівкові розрахунки. Нерідко реальні доходи цих підприємців перевищують доходи великих підприємств.

Основними способами ухилення від сплати податків організаціями є:

1. заниження оподаткованої бази в документах і приховування об'єктів оподаткування;

2. приховування господарської діяльності шляхом невідображення в бухгалтерських та інших документах наявних матеріальних, фінансових засобів або операцій з ними;

3. відображення в облікових документах вигаданої господарської діяльності [1].

Заниження відомостей про доходи і завищення справжніх витрат на підставі первинних облікових документів переносяться в бухгалтерські реєстри (балансові рахунки, журнали-ордери, відомості), а звіди - в документи бухгалтерської звітності та розрахунків сум податків або внесків. Для приховання об'єкту оподаткування застосовуються також завищені витрати, що включаються в собівартість продукції, робіт, послуг. Зазвичай підвищуються витрати на виробництво, до них включають вартість сировини, матеріалів або робіт, які в повному обсязі навіть не використовувались у виробничому процесі.

В облікових документах зазвичай відображаються вигадані операції господарської діяльності, такі як:

1. списання матеріалів на виробництво;
2. придбання продукції, витрати на її перевезення або зберігання;
3. страхування тощо.

Відображення вигаданої господарської діяльності пов'язане, як правило, з завищенням витрат проти тих, що були фактично витрачені на виробництво. Завершується ухилення від сплати податків перерахуванням до бюджету занижених сум або неперерахуванням взагалі.

При виборі способу вчинення злочину, підприємці зазвичай віддають перевагу варіанту, який недостатньо захищений системою обліку. Орієнтуючись на суперечливість і прогалини в нормах законів, злочинці підбирають найбільш оптимальний для ухилення спосіб.

Специфічність податкових злочинів проявляється в тому, що їхнє виявлення можливе тільки за допомогою податкових перевірок, ревізій, експертиз. Та і сам факт, що такий злочин було скоєно, може бути виявлений з плином часу. На це можуть знадобитись місяці, іноді й роки. Саме це має

спонукати до необхідності оптимізації способів виявлення податкових злочинів. Серед них можна виділити аналіз податкової та бухгалтерської документації. Оскільки слідом такого злочину є його вчинення, тому сам факт і результат злочинних дій обов'язково знаходить відображення в податкових, бухгалтерських чи фінансових документах. Документи - це основні носії інформації про податковий злочин, механізм його здійснення та коло причетних осіб [4].

Сліди, що залишаються в документах, можна поділити на три групи: документальні, економічні та облікові. Вони залишаються на рівні реєстрації господарських, фінансових та податкових операцій, відображених у відповідній документації. Вони виявляються в невідповідності документів реальної діяльності, а також між різними документами, між даними обліку і звітності, даними обліку і первинними документами, всередині обліку між аналітичної та статистичної його складової. Економічні сліди виявляються при аналізі системи звітних і аналітичних показників. Для виявлення цих слідів використовуються методи економічного, бухгалтерського і документального аналізу [1].

Найбільш поширеними слідами вчинення податкових злочинів є:

1. відсутність декларації платника податку або документів, що підтверджують факт сплати податку;
2. підробка документів; невідповідність записів в первинних, облікових і звітних документах;
3. повна невідповідність виробничих операцій їх документальному відображенню.

Роль носіїв інформації можуть брати на себе різні види документів:

1. податкові декларації,
2. документи податкової звітності,
3. банківські рахунки,
4. матеріали первинного та аналітичного обліків.

Коло документів визначається етапом формування та сплати податку, на якому вчиняється злочин: створення або отримання об'єкта оподаткування, його документального обліку, розрахунку податків або перерахування їх у

бюджет. Натяком на ухилення від сплати податків може бути як наявність, так і відсутність документів, що мають відображати виконання фінансової чи податкової операції. Також інформація про вчинення злочину може міститися в документах інших організацій, чорнових записах, які ведуть платники податків, інформація може зберігатись на оперативній пам'яті комп'ютерів, де здійснюється облік фінансово-господарської діяльності і складаються розрахунки по сплаті податків. Деякі корисні дані відображаються в пам'яті людей, які спостерігати окремі факти податкового злочину або весь процес його вчинення.

Для обстановки скоєння даних злочинів характерне наступне:

1. погана урегульованість податкового законодавства;
2. нестабільність правових норм, їх суперечливість;
3. велика інтенсивність змін.

Проведена податкова політика не повністю забезпечує запобігання податкових злочинів. Велика частина платників податків негативно ставляться до обов'язку сплачувати податки. Деякі не засуджують факти несплати податків і навіть зацікавлені в тому, щоб приховати свій дохід від оподаткування, оскільки вважають, що розміри ставок несправедливі. Негативно позначається на обстановці в країні недостатньо ефективна система обліку і контролю платників податків, високий рівень латентності даних правопорушень. Це тягне за собою неможливість використання для виявлення, розслідування та попередження податкових злочинів цілого ряду оперативно-розшукових заходів і слідчих дій. До прикладу, свідків даних діянь знайти важко, хоча за це забезпечена матеріальна винагорода. Маніпуляції, пов'язані з порядком засновництва, легкістю ліквідації підприємств та зміною їх організаційно-правових форм створюють кримінальний фон, також на це впливає заміна формальних керівників, що з урахуванням неврегульованості та запутаністю цих питань призводить до масового ухилення від оподаткування та безкарності злочинців [2].

Таким чином можемо підсумувати, що податкова політика України є неефективною, оскільки податкове законодавство нашої держави зазнавало

частих змін за останні роки. Також важливим фактором є ефективність використання податкових надходжень. У більшості громадян, які так чи інакше задіяні у підприємницькій діяльності чи любій іншій, яка спонукає їх до сплати податків, немає довіри до державних органів, що мають повноваження на використання цих коштів. Саме таке мислення спонукає платників податків ухилятися від сплати платежів, що за собою може вести збільшення податкових злочинів у разі приховування великих сум та інших причин.

2. Прагматика та проблематика протидії податковим злочинам.

За останні роки кількість економічних злочинів в Україні стрімко зростає, і це абсолютно негативно впливає на державу в цілому. Економічна злочинність призупиняє розвиток ринкових відносин в Україні, загрожує національним інтересам, національній безпеці держави. Та особлива частка цих економічних злочинів припадає на фіскальну сферу.

Згідно статистичної інформації, опублікованої на офіційному сайті Генеральної прокуратури України, згідно статті 212 Кримінального кодексу України, в 2015 році органами податкової поліції зареєстровано 1665 кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків. Таке число не надто відрізняється від результатів у 2014 році, воно майже не змінилось. Якщо визначати у відсотках, то кількість кримінальних проваджень у 2015 році зменшилась на 10%, та таке зменшення можна вважати «технічним», це означає, що багато платників податків скористались податковим компромісом.

Та важко сказати, що рівень ефективності досудового розслідування був високим. За 2015 рік уповноваженими на це органами було повідомлено про підозру тільки в 142 кримінальних провадженнях, а це число становить тільки 5,5% від їх загальної кількості. Закрито ж було 1025 кримінальних проваджень [5].

Згідно зі звітами судів першої інстанції, загалом у 2015 році було прийнято 64 вироки у провадженнях щодо умисного ухилення від сплати податків. Якщо враховувати, що 15 з них – із затвердженням угоди про визнання винуватості, то можна підсумувати, що майже 25% кримінальних проваджень затверджено угоди про визнання винуватості, що не може не привертати уваги платників податків у зв'язку з таким негативним розвитком розгляду спорів про скасування податкових повідомлень-рішень. Отже, частка прийнятих судами вироків по відношенню до загальної кількості кримінальних проваджень у органах досудового розслідування складає 2,4%, а частка виправдувальних вироків – 0,4%. Це свідчить про вкрай неефективну роботу органів досудового розслідування.

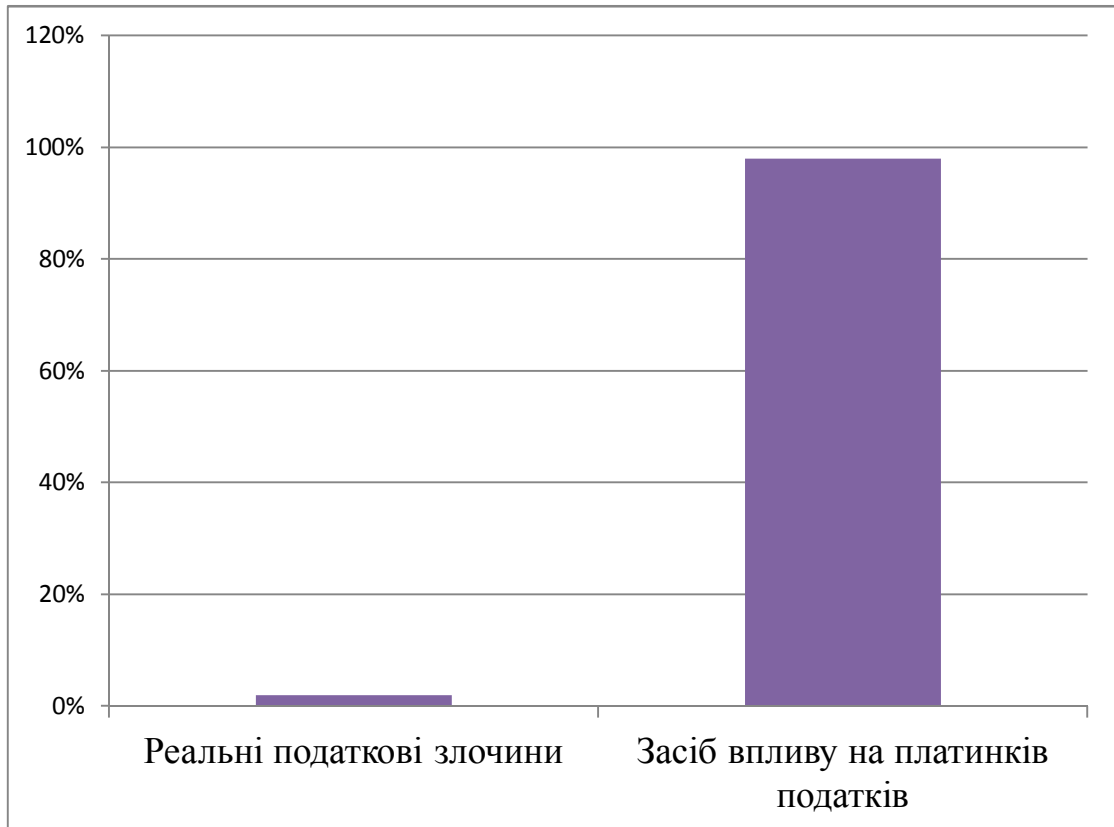


Рис. 2.1. Співвідношення реальних кримінальних проваджень, розглянутих у 2015 році до тих, що відкривались задля тиску на платників податків (%) [5].

Тільки 2% кримінальних проваджень, щодо ухилення від сплати податків, які розслідувались в 2015 році стосувались реальних злочинів. Інші 98% є нічим іншим, як засобом впливу та тиску платників податків з метою забезпечення «наповнення» державного бюджету [5].

Незважаючи на досить низький рівень ефективності досудового розслідування, протягом 2015 року Державна фіскальна служба України здійснювала контрольно-перевірочні заходи з питань, пов'язаних з правильністю утримання і перерахування до бюджетів податку на доходи фізичних осіб [6].

Результатом цих перевірок стало:

1. виявлення біля 4000 фізичних та юридичних осіб, які порушували законодавство при виплаті заробітної плати працівникам;
2. до бюджету було пораховано близько 627 млн. грн.. цього податку;
3. до державної реєстрації залучили близько 41000 громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність без реєстрації [7].

У 2016 році робота підрозділів податкової міліції була спрямована на залученні коштів із тіньового обігу та надходженні їх до бюджетів, виявлення та припинення порушень чинного законодавства при здійсненні суб'єктами ЗЕД ризикових експортно-імпортних операцій, виявленні кримінальних правопорушень у митній та податковій сферах, відпрацювання платників, задіяних у міжрегіональних схемах ухилення від оподаткування.

За матеріалами оперативних підрозділів виявлено ознаки злочинів та розпочато 192 кримінальних провадження за виявленими фактами незаконно заявлених до відшкодування майже 2 млрд. грн. та незаконно відшкодованих з бюджету 104,8 млн. грн. ПДВ. Розпочато досудові розслідування за виявленими фактами ухилення від сплати ПДВ на суму 8,3 млрд. грн. По даній категорії кримінальних проваджень забезпечено відшкодування завданих державі збитків на суму 386,2 млн. грн. ПДВ[8].

Далі, у 2016 році, судами всього було ухвалено 53 вирокі у провадженнях щодо умисного ухилення від сплати податків [6].

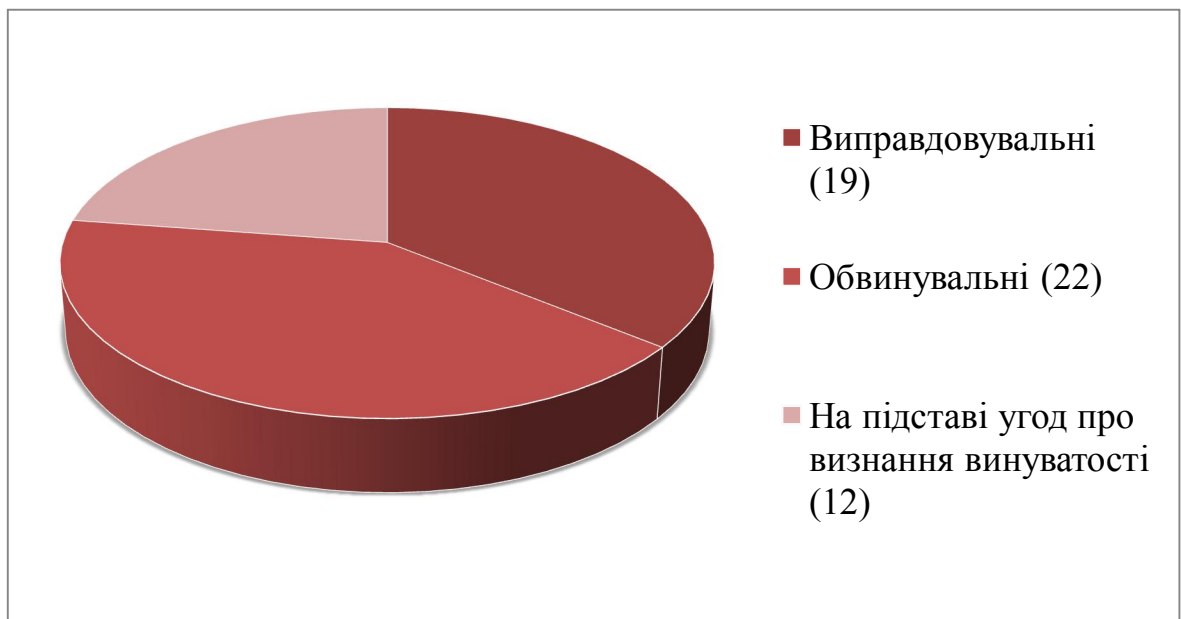


Рис. 2.2. Ухвалені вирокі у кримінальних провадженнях у 2016 році [9].

Тобто, кількість вироків, ухвалених за результатами розгляду у 2016 році кримінальних проваджень по суті, крім випадків затвердження угод про визнання винуватості), становить 41 вирок. З них 22 – ухвалено у першому півріччі 2016 року, а останні 18 – у другому півріччі. Якщо порівнювати з 2015

роком, то загальна кількість вироків зменшилась майже на 20%, але це швидше наслідок загального зменшення кількості кримінальних проваджень. Кількість обвинувальних вироків зменшилась на 42%, а кількість виправдувальних збільшилась майже на 36%. У такому співвідношенні можемо побачити як позитивну, так і негативну складову: як позитивне зрушення щодо об'єктивності розслідування кримінальних проваджень у судах або ж як погіршення ефективності та якості досудового розслідування.

Виходячи з аналізу вироків, робимо висновок, що аналогічно попереднім періодам лідерство зберігають обвинувачення, які стосуються так званих «безтоварних» операцій.

Так, за даними офіційної статистики, яка розмішена на сайті Генеральної прокуратури України, у 2016 році всього було зареєстровано 1098 кримінальних правопорушень у вигляді ухилення від сплати податків.

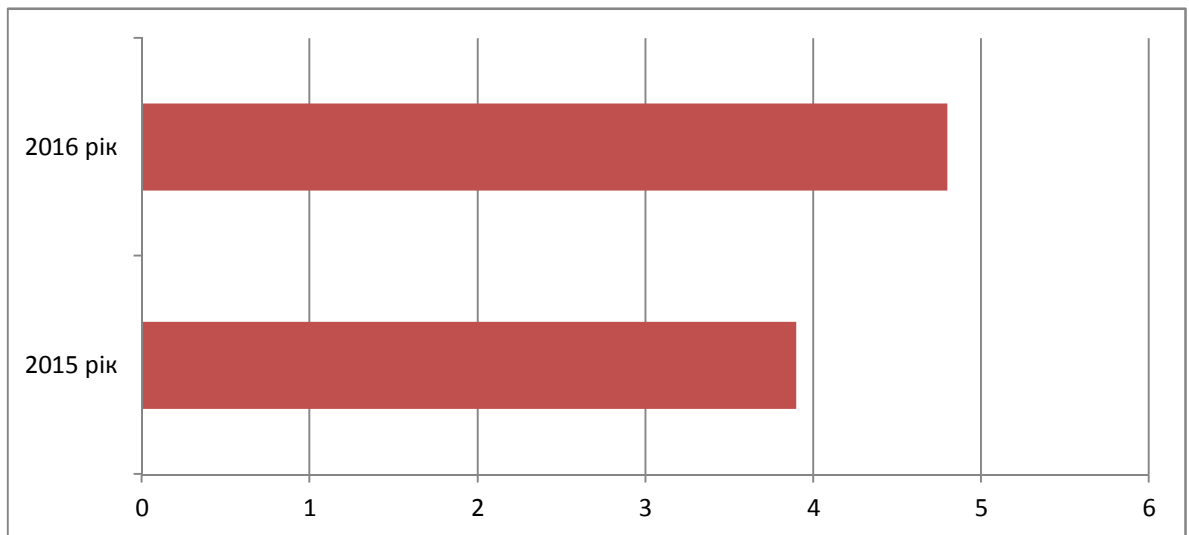


Рис. 2.3. Частка прийнятих судами вироків по відношенню до загальної кількості кримінальних проваджень у 2015-2016 роках (%) [9].

Як бачимо, частка прийнятих судами вироків у 2016 році в порівнянні з 2015 роком майже не змінилась (4,8% у 2016 році та 3,9% у 2015 році відповідно). Як і минулого року, робота органів досудового слідства залишається неефективною [9].

Також варто зазначити, що в рамках операції «Акциз-2016» були вилучені підакцизні товари на загальну суму 825,7 млн. грн., з яких:

спирту на суму 131,6 млн. грн.;

алкогольних напоїв – 107,4 млн. грн.;

тютюнових виробів – 155,8 млн. грн.;

Також було припинено діяльність 168 незаконних виробництв підакцизних товарів, і було розпочато 24 кримінальні провадження відносно підприємств-виробників підакцизних товарів[8].

Щодо 2017 року, то за даними статистики, розміщеної на офіційному сайті Генеральної прокуратури України всього було зареєстровано 302 кримінальних правопорушення щодо ухилення від сплати податків. Порівняно з 2016 роком, в якому їх було зареєстровано набагато більше, можна зробити висновок, що кількість кримінальних проваджень у першому кварталі 2017 року зменшилась аж на 47%. Але разом з відсотком зареєстрованих кримінальних проваджень впала і кількість закритих проваджень. В 2017 році було закрито 7, тоді як в тому ж самому періоді 2016 року було закрито 27 проваджень.

По результатам досудового розслідування ситуація не змінилась – ефективність на низькому рівні.

Щодо судового розгляду кримінальних проваджень, то протягом першого півріччя 2017 року судами було ухвалено 32 вироки у провадженнях щодо умисного ухилення від сплати податків, проте зареєстровано було 557 таких проваджень.

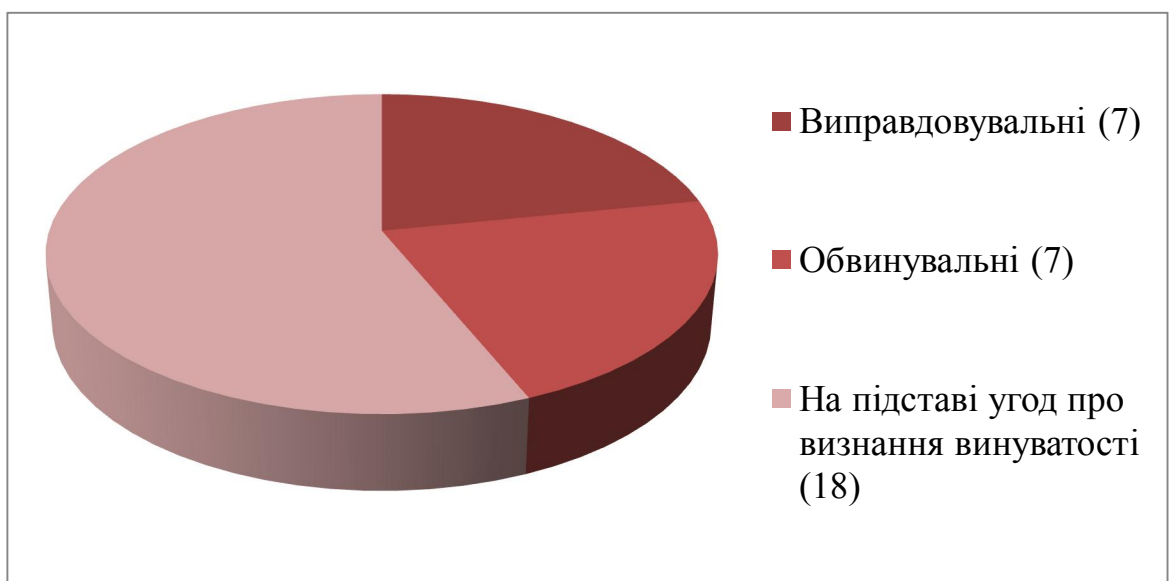


Рис. 2.4. Ухвалені вироки у кримінальних провадженнях за I півріччя 2017 року [10].

Як бачимо, половина кримінальних проваджень за I півріччя 2017 року судом по суті не розглядалась, оскільки були затверджені угоди про визнання винуватості. Розмір ухилення за всіма кримінальним провадженнями в сукупності склав 4 154 996 000 грн., при цьому сума за вироками про затвердження винуватості склала 4 137 175 000 грн. Порівнюючи із загальним розміром ухилення за вироками, можна зробити висновок, що 99,6% ухилень від сплати податків навіть не перевіряються судами [10].

Варто особливу увагу звернути на низку кримінальних проваджень у першому кварталі 2017 року, які стосувались схеми ухилення від сплати акцизного податку, яка використовувалась групою підприємств газового сектору та прийнято ряд обвинувальних вироків. Загалом у схемі ухилення від сплати акцизного податку було задіяно близько 400 юридичних осіб. Проаналізувавши інформацію по трьох вироках, яка стосується директорів таких підприємств, що розслідування за таким ухиленням не є ефективним з точки зору забезпечення надходжень до бюджету, оскільки загальна сума ухилення від сплати податків склала біля 137 млн. грн. При цьому, загальна сума штрафів складала всього лише 0,5% від суми ухилення, тобто 714 тис. грн. [11].

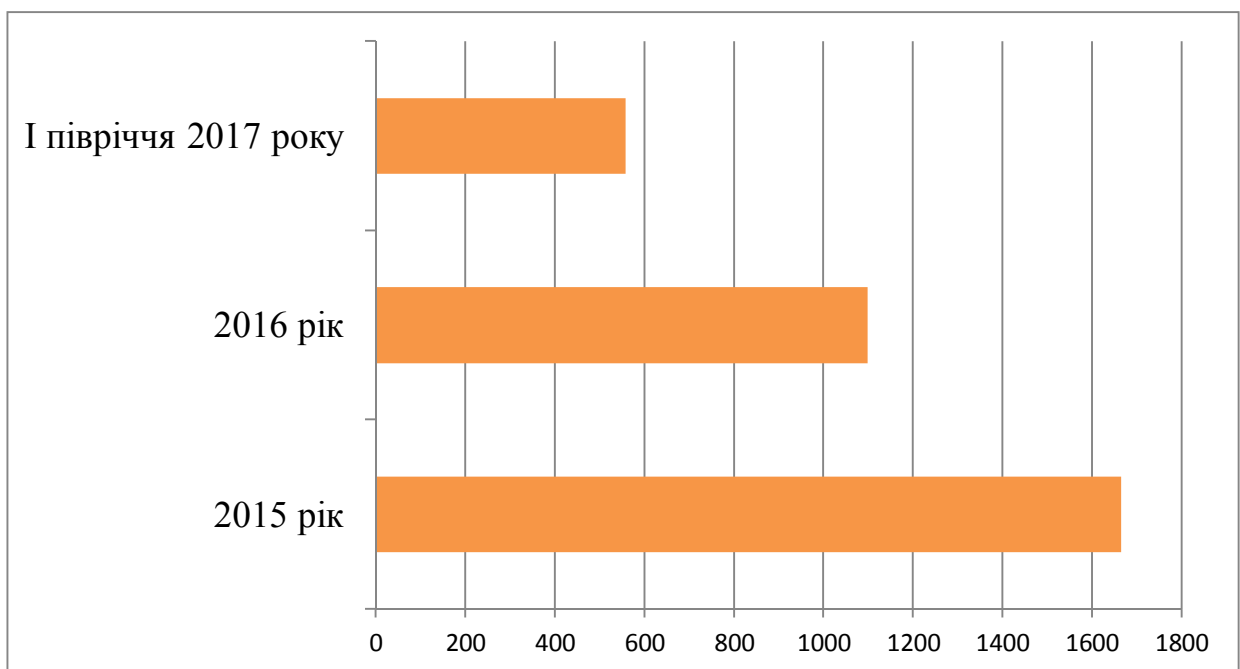


Рис. 2.5. Кількість зареєстрованих кримінальних проваджень за 2015-2016 роки та I півріччя 2017 року [12].

Щороку Державно фіскальна служба ставить собі такі завдання, які стосуються боротьби з податковими правопорушеннями:

1. виявлення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах;
2. упередження та припинення каналів незаконного переміщення товарів через митний кордон України
3. координація роботи територіальних органів ДФС щодо забезпечення контролю за ризиковими експортно-імпортними операціями;
4. виявлення та руйнування тіньових схем ухилення від сплати податків тощо [13].

Та усі дії, які наразі провели та проводять уповноважені державні органи зараз практично не дають бажаної ефективності, оскільки рівень зареєстрованих кримінальних проваджень хоч і поступово зменшується, відшкодування до бюджету надходять і злочинців карають, але позитивні результати за ці три роки майже не були відчутні. Навіть якщо кількість зареєстрованих проваджень падає (2015 рік – 1665, 2016 рік – 1098, I півріччя 2017 року – 557), це не означає що загальна кількість злочинів зменшилась. Варто зазначити, що разом із загальним числом зменшилось і число закритих справ. Також невідомо, скільки проваджень буде зареєстровано в кінці 2017 року, тому останній показник має тенденцію як до збільшення, так і до незначного зменшення.

3. Можливі шляхи зменшення злочинів у сфері сплати податків в Україні на основі використання позитивного зарубіжного досвіду.

Там де є податкове законодавство, а воно є в кожній країні, там існують і податкові злочини, або як мінімум ухилення від сплати податків. Звичайно, кому захочеться платити за встановленим відсотком, якщо можна обійти закон і заплатити менше? Незалежно від країни, незалежно від сфери. Факт залишається фактом: там де є правила, там знайдуться і люди, які спробують їх порушити.

Податкова практика розрізняє два основних способи боротьби з податковими правопорушеннями:

1. попереджувальні (превентивні) методи;
2. покарання (репресивні методи) [14].

Однією із найважливіших умов зменшення кількості податкових злочинів є саме розширення сфери превентивних методів: можливість надання консультацій платникам податків, своєчасне висвітлення змін в податковому законодавстві ЗМІ, постійне оприлюднення інформації, що стосується типових порушень законодавства у сфері сплати податків. Та в Україні ситуація з попереджувальним податковим контролем дещо гірша, ніж в країнах Європи та Америки.

Взяти до прикладу США, де за сплатою податків слідує Служба внутрішніх доходів. Представників цієї служби американські громадяни лякаються більше, ніж поліцейських. Але це страхи не безпідставні, адже навіть неправильно заповнена податкова декларація карається штрафом у розмірі 1000 доларів.

Ніяка інша державна установа не може зрівнятись з податковою інспекцією за широтою наданих повноважень. Хоч і найвищі права у сфері оподаткування надано міністру фінансів, але практичну діяльність, що стосується податків виконує саме ця служба. Це потужне розгалужене відомство, яке налічує близько 70 тис. службовців, оснащених технічно. Вони виконують початкову обробку податкової декларації, яку кожен дорослий американець щорічно зобов'язаний подавати службі до 15 квітня. Крім цього,

перевіряють податкові звіти корпорацій. Приблизно 1 % декларацій щорічно підлягає ревізії, причому, чим більший дохід особи, тим більше у нього шансів зазнати перевірки. За податковим законодавством США, будь-які комерційні операції на суму від 600 доларів, а також виплати дивідендів на суму не менше 10 доларів на одного отримувача мають підтверджуватись документально [15].

Ця державна організація існує на кошти платників податків і не приймає ні від кого ніякої фінансової підтримки, що покликано максимально забезпечити чесність та неупередженість усіх працівників управління. Тим більше, попередній витік інформації про перевірку неможливий, адже комп'ютер, який опрацьовує інформацію про всі податкові надходження вибирає так звану жертву випадково. Інспектор сам не знає ні адреси, нічого до тих пір, поки машина не видасть йому всі потрібні дані.

Тим більше, якщо інспектор має вагомі підстави і підозри платника податків у шахрайстві, він може скористатися послугами платних інформаторів, заради того щоб упіймати шахрая. Якщо порушення податкового законодавства відбувається систематично, то платнику може загрожувати навіть довічне ув'язнення, залежно від того, наскільки серйозним виявиться злочин. Та судові позови за справами про несплату або недоплату податків порушуються тільки тоді, коли мова йде про велику суму, або несплати мають регулярний характер.

Дії податкового інспектора можуть бути оскаржені в судовому порядку. Але якщо платник податку програв таку справу, то за ухилення від сплати податків він карається тюремним ув'язненням до 4 років і штрафом 50 тис. доларів.

Основними факторами, які відрізняють ситуацію США і України є те, що Штати мають сильніший контроль за самим процесом подання декларацій, а також саме ставлення громадян до процесу сплати податків, незалежно від того, фізична особа це чи юридична. Українців покарання не лякає, в той момент коли американці дійсно відносяться до цього з виправданою серйозністю, адже нікому не хочеться потрапити за ґрати за таке правопорушення.

Часткове перейняття досвіду Штатів для України – хороший варіант, але питання полягає в тому, що саме позичити у Америки та як це застосувати. В першу чергу, ДФС України варто внести зміни щодо самого процесу подання декларацій. Оскільки головною проблемою, яка перешкоджає ефективній боротьбі податкових органів проти податкових зловживань, - це брак інформації, в американському законодавстві присутні спеціальні розділи, відповідно до яких будь-який американець, який є засновником іноземної фірми повинен вести облік та подавати податковим органам США звітність про діяльність цієї фірми (для того, щоб податковий орган міг правильно визначити розмір податків, належних з цього американського платника податків).

Приклад Англії в цьому аспекті також є суттєвим. В англійській судовій практиці ухилення від сплати податків відносять до категорії шахрайства у комерційній сфері. Такі шахрайства англійське законодавство відносить до сфери кримінального права. Справи про ці злочини розслідуються спеціальними відділами поліції з боротьби із шахрайством, а покаранням за здійснення податкового злочину є позбавлення волі строком на 10-12 років [15].

Французьке законодавство у сфері оподаткування передбачає кримінальну відповідальність за різні дії, що спрямовані на приховування бухгалтерських даних, які були вчинені шляхом обману. До таких дій відносять незаконні грошові операції, або зміну частини суми, що підлягає оподаткуванню. І якщо така зміна перевищує суму в 200 євро або 10% доходів, за це встановлено покарання у вигляді штрафу або позбавлення волі на строк від одного до п'яти років. Відзначимо, що у Франції карається як закінчений злочин, що виражається у шахрайському спотворенні або приховуванні даних, істотних для оподаткування, так і замах на нього.

За канадським законодавством порушення податкового законодавства набувають кримінального характеру у ситуаціях податкового шахрайства. Податкове шахрайство визначається, як свідома дія або намір дії з метою обману податкових органів, що дозволяє скоротити розмір сплати податків або отримання незаконного відшкодування податків з бюджету.

Найбільш небезпечні форми злочинної поведінки платників податків, що призвели до несплати податків на суму більше 5 тис. канадських доларів, караються згідно з Кримінальним кодексом Канади, або як за подання підроблених документів. В цьому випадку покарання може скласти вже до 10 років позбавлення волі [16].

Зі всіх країн Європи найбільш суворим покараннями за порушення податкового законодавства виділяється Федеративна республіка Німеччина: штрафи, повторні штрафи, а потім позбавлення волі на строк до 10 років.

Переслідування осіб, які несуть відповідальність за скоєний податковий злочин, здійснюють фінансові органи, в яких є статус правоохоронних і які володіють тими самими повноваженнями, що й прокуратура. Передання кримінальної справи до прокуратури може статись в любий момент. Також існують відомчі розпорядження, відповідно до яких справи, порушені за фактом заниження податку на суму більше 300 тис. марок, розслідуються податковим відділом прокуратури відповідної землі.

На окремих землях Німеччини створені спеціальні підрозділи для переслідування порушників податкового законодавства – відділи з кримінальних справ і штрафних санкцій.

Однак ведучу роль у боротьбі з податковою злочинністю відіграє податкова поліція або служба податкового розшуку, яка відноситься до системи міністерства фінансів. Підрозділи податкового розшуку – «Штойфа», було утворено в Германії ще в на початку минулого століття. Працівники, які перебували на службі у фінансових органах, одночасно були позаштатними співробітниками прокуратури.

На підрозділи «Штойфа» покладається виконання трьох основних завдань:

1. розслідування податкових злочинів і порушень порядку стягнення податків;
2. визначення справжньої бази оподаткування при скоєнні податкового злочину;

3. викриття та розслідування важких податкових злочинів, в яких особа винуватця не встановлена або невідомі інші обставини.

Італія також має власний підрозділ – Фінансову гвардію. Цей підрозділ знаходиться під керівництвом Міністерства фінансів та характерною його рисою є те, що Фінансова гвардія виконує одночасно функції податкової поліції, податкової інспекції, митних та прикордонних органів.

У посадових осіб ФГ є доступ до підприємств, фірм, банків, до будь-яких документів, якщо виникає потреба в перевірці об'єктів оподаткування та здійсненні фінансового контролю без спеціального дозволу суду на такі дії. Фінансова гвардія самостійно, але не менш оперативно проводить пошук таких злочинів, як приховування доходів від оподаткування, фіктивне банкрутство, махінації з переказом валюти за кордон і навпаки, інших подібних злочинів.

За Італійським законодавством, кримінальними злочинами у сфері оподаткування визнаються:

1. не заповнення декларації та її неподання;
2. заниження розміру справжнього доходу;
3. виписка та використання фіктивних рахунків-фактур.

На такі злочини часто застосовуються штрафи, а позбавлення волі за них не перевищує трьох років.

Також особа, яка відповідальна за сплату податків компанії і за складання та подання документів, які так чи інакше пов'язані з обчисленням і сплатою цих податків, може бути ув'язнена на термін від трьох місяців і аж до трьох років, але така дія можлива у тому випадку, якщо податкова декларація компанії подана до органу доходів і зборів з простроченням більш, ніж на один місяць, а сума задекларованого прибутку перевищує 5 млн. лір. Якщо сума задекларованого прибутку перевищує 30 млн. лір, термін тюремного ув'язнення не може бути менше за один рік.

Досить цікавий досвід діяльності податкових органів Іспанії. Країна характеризується помірним оподаткуванням, а контроль за сплатою податків передбачає мінімізовані попереджувальні заходи, які забезпечують сплату обов'язкових платежів. Саме це приваблює багато закордонних компаній для

початку діяльності їх підприємств на території Іспанії. В Іспанії функціонує Податкове агентство, яке було засноване на базі Міністерства економіки та фінансів. Його основною функцією є складання плану діяльності податкових органів, проведення загальнодержавних заходів по контролю за законодавством у галузі оподаткування. У Податковому агентстві працюють інспектори та податкові агенти. Перші мають багато повноважень (наприклад, вони можуть знижувати штрафні санкції на 50 пунктів за співробітництво при прийнятті рішень за результатами перевірок). Податковий агент виконує менш кваліфіковану роботу – перевірку фактів, добір інформації та ін.

У складі цього ж агентства засновані спеціальні відділення, основним завданням яких є боротьба з шахрайством. Основними їх справами є шахрайство за сплатою податку на додану вартість. Серед них – оформлення фальшивих рахунків при відсутності реального факту купівлі-продажу; продаж за готівку (прихована реалізація); технічне приховування та зниження бази оподаткування; фальсифікація бухгалтерських документів. За такі порушення законодавством Іспанії передбачено кримінальну відповідальність до 6 років ув'язнення, а також штрафні санкції у розмірі 600% [16].

Більшість країн створює спеціальні підрозділи на базі Міністерства фінансів або податкових органів і саме так розслідує податкові злочини. Але не у всіх країнах є такі підрозділи. В деяких такими повноваженням наділена поліція, прикладом є Швеція, або розслідуванням займаються взагалі самостійні органи, як це відбувається в Росії. А деякі країни надають повноваження як податковим органам або спеціальним підрозділам в структурі Міністерства фінансів, так і поліції або прокуратурі (Італія, Німеччина).

Нашій країні необхідно правильно використати увесь зарубіжний досвід, який стосується проведення ринкових реформ. Хорошим прикладом в цьому є Польща та Китай. Щодо діяльності саме контролюючих органів – Іспанія є чудовим прикладом, оскільки, не заважаючи на те, що в країні досить помірно оподаткування, в ній діє висококваліфікований податковий орган та застосовуються значні фінансові санкції. США, де тільки за вимогу сплати більшої суми податку чи хабара посадову особу податкового органу може бути

притягнуто до адміністративної відповідальності з великою сумою штрафу, або кримінальної відповідальності, яка передбачає до п'яти років ув'язнення.

Таким чином, проаналізувавши зарубіжний досвід діяльності податкових органів, а саме те, як в інших країнах протидіють податковим злочинам, отримана інформація може значно вплинути на удосконалення організації та функціонування податкової міліції в Україні.

ВИСНОВКИ

Перш за все, що ж все-таки податковий злочин? Це неправомірна дія або бездіяльність, пов'язана із несплатою податків, порушенням податкових та митних законів, за яку передбачена відповідальність, відповідно до масштабів вчиненого правопорушення.

Податкові злочини часто ототожнюють із податковими правопорушеннями, оскільки і перші і другі можна віднести до такого поняття, як делікти. Різниця між правопорушеннями і злочинами вимірюються в їх нормативності. Злочини трапляються набагато рідше, ніж правопорушення, оскільки не за всі правопорушення передбачається кримінальна відповідальність, так як не всі з них прописані у Кримінальному кодексі України.

Податкові злочини утворюють систему, яка служить неофіційною, але достатньо зрозумілою класифікацією:

1. небезпечні діяння, які пов'язані з порядком здійснення якихось певних видів діяльності;
2. злочини, що спрямовані на порушення встановленого порядку виготовлення та використання певних видів товарів (незаконне транспортування, виготовлення, збут підакцизних товарів, підроблення марок акцизного податку чи контрольних марок);
3. неправомірне припинення діяльності підприємства з метою несплати податкових платежів;
4. податкові злочини в окремих сферах підприємницької діяльності (ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів, що обов'язкові до сплати);
5. відмивання коштів, здобутих злочинним шляхом;
6. контрабанда - переміщення товарів через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю, вчинене у великих розмірах, а також незаконне переміщення історичних та культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, радіоактивних або вибухових речовин, зброї та боєприпасів [17];

7. несплата податків через отримання без вагомих підстав податкових пільг.

Варто звернути окрему увагу на пункт «контрабанда». Це тяжкий злочин, який карається позбавленням волі як в Україні, так і в багатьох інших країнах світу. Оскільки вона є загрозою для національної економіки і не меншою загрозою для населення, а предмети контрабанди – різноманітні і більшість з них цінні та слугують хорошою нагодою заробити, можна вважати, що контрабанда є одним із найтяжчих податкових злочинів також. Її неможливо позбутись раз і назавжди, оскільки допоки між державами існують кордони, буде існувати і нелегальне перевезення різних товарів через ці кордони.

Щоб зменшити чисельність злочинів у сфері оподаткування варто звернутись до іноземного досвіду. Тут, без сумнівів, Україні є чому навчитись у більш розвинутих країн, у яких податковий контроль здійснюється на відповідному рівні. Податковий контроль є складною, динамічною системою, елементи якої взаємопов'язані та взаємозумовлені [18].

Ми розглядали досить багато країн, але найкращим прикладом контролю за дотриманням податкового законодавства на справедливого покарання в випадку його порушення є Сполучені Штати Америки, Італія та Німеччина. Системи цих країн дещо відрізняються: у США та ФРН немає самостійного органу або спецпідрозділу, який би займався розслідуванням податкових злочинів, але при цьому контроль за сплатою податків здійснюється добре. Італія ж має спеціальні підрозділи, на кожен з яких покладені відповідні завдання. Також ця країна надає права по розслідуванню податкових злочинів органам міліції та прокуратури. Та як вже згадувалось раніше, покарання за порушення податкового законодавства у ФРН досить жорстокі. В Італії ж наша держава може розглянути декілька простих пунктів, але які точно вплинуть на саму свідомість і відношення платників податків. Наприклад, проста операція – заповнення декларації. Якщо вони будуть відчувати тиск і усвідомлюватимуть, що навіть за неправильне заповнення або невчасну подачу цього документа їм буде загрожувати в'язниця, скоріш за все, хоч і не одразу, але це вплине на хід їхніх думок. А з ходом думок поступово зміняться і дії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Криміналістична характеристика податкових злочинів. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://studme.com.ua/146009177540/pravo/rassledovanie_nalogovyh_prestupleniy.htm
2. Александров І. В. Розслідування податкових злочинів. / І. В. Александров. – Єкатеринбург, 2003.
3. Давтян Л. Г. Системні зв'язки податкових злочинів: податкові злочини як елемент економічної злочинності. / Л. Г. Давтян // Кримінальне право; криминологія; кримінально-виконавче право. – 2015.
4. Типові слідчі ситуації та особливості методики розслідування. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://studme.com.ua/167304267541/pravo/tipovye_sledstvennyye_situatsii_osobennosti_metodiki_rassledovaniya.htm#44
5. Статистика щодо кримінальних проваджень за ст.. 212 КК України або яким був для платників 2015 рік? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-under-art-212-of-the-criminal-code-of-ukraine/>
6. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>
7. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби на 2015 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>
8. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби на 2016 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>
9. Кримінальні провадження щодо ухилення від сплати податків у першому кварталі 2016 року: вироки, тенденції та статистика. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/criminal-proceedings-for-tax-evasion-in-2016-verbatim-trends-and-statistics/>

10. <http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/criminal-proceedings-for-tax-evasion-in-first-half-of-2017/>

11. Кримінальні провадження щодо ухилення від сплати податків у першому кварталі 2017 року: вироки, тенденції та статистика. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/criminal-proceedings-for-tax-evasion-in-the-first-quarter-of-2017-verdicts-trends-and-statistics/>

12. Офіційний сайт Генеральної прокуратури України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gp.gov.ua/ua/>

13. Плани роботи ДФС на перше півріччя 2017 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/213062.pdf>

14. <http://www.info-library.com.ua/books-text-9828.html>

15. Досвід зарубіжних країн з питань оподаткування та контролю за справлянням податків. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uristinfo.net/nalogovoe-pravo/242-osnovi-podatkovogo-prava-gega-pt-dolja-lm/6471-dosvid-zarubizhnih-krayin-z-pitan-opodatkuvannja-ta-kontrolju-za-spravljannjam-podatkiv.html?start=1>

16. Зарубіжний досвід діяльності податкових органів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://udik.com.ua/books/book-1672/chapter-62987/>

17. Кримінальний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2001-05>

18. Волошин Юрій. Податковий контроль в Україні: сутність, сучасні тенденції та нововведення. / Ю. Волошин // Податковий контроль в Україні: сутність, сучасні тенденції та нововведення. – 2015.