

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра фінансово-економічної безпеки та інтелектуальної власності

Селюкова Світлана Миколаївна

**Правопорушення у сфері оподаткування: причини та прагматика
протидії / Offences in the field of taxation: causes and pragmatic of
counteraction**

спеціальність: 8.18010014 – Управління фінансово-економічною безпекою
магістерська програма – Управління фінансово-економічною безпекою

Магістерська програма

Виконала студентка групи ФЕБзм-21
С.М. Селюкова

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, Ю.Є. Якубівська

Магістерську роботу допущено
до захисту:
«___» _____ 20__р.
Завідувач кафедри
_____ Н.Б. Москалюк

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. ПОДАТКОВІ ЗЛОЧИНІЯК ЗАГРОЗА ДЛЯ БЛАГОПОЛУЧЧЯ ГРОМАДЯН ТА БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ.....	7
1.1. Оподаткування бізнесу та характеристика моделей податкової конкуренції у контексті визначення їхнього впливу на економічну безпеку держави.....	7
1.2. Застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні аспекти.....	20
1.3. Концептуальні підходи до формування ефективної системи оподаткування в Україні в контексті забезпечення економічної безпеки держави.....	27
Висновки до розділу 1.....	32
РОЗДІЛ II. КРИМНОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ СИТЕМИ ЗАХОДІВ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	34
2.1. Оцінка сучасного стану оподаткування в Україні та перспективи удосконалення системи протидії податковим злочинам.....	34
2.2. Кримінологічна функція органів прокуратури щодо запобігання податковим злочинам.....	49
2.3. Порівняльний аналіз критерію президенства в контексті запобігання податковим злочинам (на прикладі законодавства України і Республіки Казахстан).....	61
Висновки до розділу 2.....	67
РОЗДІЛ III. УДОСКОНАЛЕННЯ СИТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯЯК НАПРЯМОК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ.....	68
3.1. Перспективи оптимізації системи оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності.....	68
3.2. Основні заходи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів ...	74
3.3. Формування ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.....	83
Висновки до розділу 3.....	89
ВИСНОВКИ.....	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	100
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Діюча на сьогоднішній день в Україні система оподаткування попри певні позитивні трансформації останніми роками залишається ще далекою від зразкової, яка була б прийнятна хоча б для половини усіх платників податків. Недосконалість податкових механізмів, які формують модель оподаткування, сприяє розвитку тіньової економіки, яка проявляється у різних способах та шляхах ухилення від оподаткування. За даними податкової статистики близько 80% підприємств – платників податків порушують податкове законодавство, причому переважна більшість – в частині ухилення від оподаткування або мінімізації податкових зобов'язань. Проблематика кримінальної відповідальності за податкові злочини належить у доктрині України до числа активно досліджуваних. Насьогодні є актуальною тематика дослідження правопорушень у сфері оподаткування, їхніх причини та напрямків протидії як в Україні, так і на світовому рівні.

Метою написання даної магістерської роботи є удосконалення та обґрунтування системи заходів протидії правопорушенням у сфері оподаткування в Україні.

Досягнення зазначеної мети здійснювалося шляхом розв'язання низки **завдань**, а саме:

- визначити особливості оподаткування бізнесу та охарактеризувати моделі податкової конкуренції у контексті визначення впливу оподаткування на економічну безпеку держави;

- виявити переваги та недоліки застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів;

- дослідити концептуальні підходи до спрощеної системи оподаткування в Україні в контексті забезпечення економічної безпеки;

- оцінити сучасний стану оподаткування в Україні та розглянути перспективи удосконалення системи протидії податковим злочинам;

- виявити та вказати особливості законодавчого регулювання пільгового режиму у світлі нових вимог Податкового Кодексу України;
- обґрунтувати заходи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів та протидії тіньовій економіці України;
- сформулювати пропозиції щодо створення ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Об'єктом дослідження є феномен податкового злочину як загрози для економічної безпеки держави.

Предметом дослідження є система запобігання і боротьби з податковою злочинністю в Україні.

Методи дослідження. Відповідно до конкретних завдань на різних етапах дослідження використано такі методи, як системно-структурний, структурно-функціональний, синергетичний, аналогії, аналізу й синтезу, сходження від абстрактного до конкретного, індукції та дедукції, інтерпретації.

Теоретична й методологічна основа дослідження. Помітним внеском у розроблення вказаної проблематики є праці таких вітчизняних науковців, як: Л. Брич [5], Т. Вовк [12], А. Загородній [28], А. Крисоватий [42], Я. Литвиненко [47], В. Мартинюк [49], А. Нонко [59], М. Підлужний [67], А. Федак [103]. Проблеми економічної безпеки досліджувалися в роботах ряду вітчизняних учених, зокрема З. Варналія [7], В. Мунтіяна [55], П. Цимбала [106], та ін. Однак проблема податкового регулювання економіки в контексті забезпечення економічної безпеки країни, на нашу думку, є недостатньо дослідженою. При цьому необхідність реформування податкової системи України у більшості фахівців не підлягає сумніву: О. Амоша та В. Вишневський визнають, що податкове законодавство України побудоване таким чином, що правильно розрахувати податкові зобов'язання практично неможливо [2, с. 15]; на думку В. Мунтіяна [55, с. 275], існуюча податкова система негативно впливає на економіку держави, ведучи її по екстенсивному шляху розвитку, не дає можливості підвищити її конкурентоспроможність, штовхає суб'єктів підприємницької діяльності у «тіньовий» сектор економіки і через свою

нестабільність. З прийняттям Податкового кодексу [71] питання впливу податкових змін на розвиток малого бізнесу в Україні набуло ще більшої популярності як серед практиків, так і серед науковців. Однак внесені зміни до Податкового кодексу, що стосуються введення нових груп платників єдиного податку, вимагають нового погляду на окреслену проблематику, що і підкреслює актуальність пропонованої статті.

Незважаючи на численність, теоретичну і практичну значущість праць названих авторів, пов'язаних із системою оподаткування, кримінально-правових аспектів даної сфери, залишаються гостро дискусійними (кваліфікація зловживань податкових агентів, незаконного проведення операцій із заставленими активами і безпідставного бюджетного відшкодування податків, вплив оподаткування злочинних доходів на застосування статті Кримінального кодексу України про ухилення від сплати податків, відповідальність за несплату податкових платежів через необережність тощо) або розглянуті у постановочному плані.

Інформаційною базою дослідження є національне та іноземне законодавство, Верховного Суду України, Українського союзу промисловців і підприємців, Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики, організацій та установ, публікації провідних науковців у сфері економіки, податкової та фінансової безпеки.

Основні результати дослідження, що характеризують його новизну, розкривають зміст магістерської роботи, полягають в тому, що: обґрунтовано заходи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів та протидії тіньовій економіці в Україні; дістав подальшого розвитку огляд оподаткування в Україні та розглянуто перспективи удосконалення системи протидії податковим злочинам.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані в роботі теоретичні положення та практичні рекомендації можуть бути використані в процесі протидії тіньовій економіці в Україні, а саме протидії податковим

злочинам. На основі одержаних результатів виконано огляд проблем національного нормативно-правового та організаційного забезпечення протидії податковим злочинам, що дозволило удосконалити сучасну модель національної системи оподаткування. Впровадження ефективної системи оподаткування дозволить підвищити ефективність економічної безпеки України, покращить імідж держави на світовій арені та забезпечить стійкий розвиток національної фінансово-економічної сфери.

Апробація та публікація результатів дослідження. Основні положення та висновки дослідження висвітлювалися у збірнику «Тактичні та стратегічні пріоритети зміцнення фінансово-економічної безпеки держави».

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Магістерська робота виконана у відповідності до тематики магістерських робіт кафедри фінансово-економічної безпеки та інтелектуальної власності Юридичного факультету Тернопільського національного економічного університету.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел зі 110 найменувань на 11 сторінках, 6 додатків. Основний текст викладений на 95 сторінках.

РОЗДІЛ I

ПОДАТКОВІ ЗЛОЧИНИ ЯК ЗАГРОЗА ДЛЯ БЛАГОПОЛУЧЧЯ ГРОМАДЯН ТА БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Оподаткування бізнесу та характеристика моделей податкової конкуренції у контексті визначення їхнього впливу на економічну безпеку держави

Сучасна орієнтація розвитку України в її спрямуванні на європейську безпеку та стабільність розглядає стратегію розвитку малого бізнесу як один із пріоритетних напрямків в контексті забезпечення економічної безпеки України. У більшості країн світу малому бізнесу належить значне місце в загальній сумі валового національного продукту, що дає змогу повніше задовольняти попит у товарах, збільшувати зайнятість населення, надходження грошових ресурсів до бюджету за рахунок сплати податків. Український малий бізнес постійно піддається різного роду реформам, що негативно відображається на коливаннях настроїв бізнесменів та відкритості їх бізнесу. Розвитку малого підприємництва заважають цілий ряд економічних та організаційних перешкод, де особливу роль відіграє механізм його оподаткування. Введення в Україні альтернативної спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва забезпечило реальні зрушення в їх розвитку, хоча діюча система оподаткування в Україні чинить значне податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва.

Втрата чинності Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [93], дія норм Податкового кодексу України [71] стосовно спрощеної системи оподаткування, призвели до змін в контексті забезпечення економічної безпеки України. Вирішення проблеми удосконалення системи оподаткування малих підприємств України суттєво вплине на поповнення місцевих бюджетів, інвестиційний клімат регіонів та соціальний захист населення. Це зумовлює

актуальність дослідження умов та особливостей нейтралізації і припинення податкових злочинів та протидії тіньовій економіці України в сучасних умовах.

Розвиток ринкової системи господарювання в Україні пов'язаний зі зростанням підприємницької активності в усіх сферах економіки. Одним із перспективних напрямів дії конкурентно-ринкового середовища є обґрунтування системи заходів протидії правопорушенням у сфері оподаткування.

Світовий досвід показує, що малий бізнес є однією із рушійних сил економічного розвитку, ефективним засобом структурної розбудови, активізації інноваційної діяльності, подолання диспропорцій на окремих сегментах ринку, утворення нових робочих місць і зниження безробіття. Малий бізнес надає економіці гнучкості, мобілізує значні фінансові та виробничі ресурси, сприяє формуванню конкурентного середовища і тим самим свідчить про рівень розвитку економіки країни та ступінь демократизації суспільства.

Сьогодні в Україні підприємства малого бізнесу виступають елементом структурної перебудови регіональної економіки, сприяють підвищенню доходів місцевих бюджетів. Основним фінансовим інструментом, що регулює взаємовідносини малого бізнесу з державою, залишається його оподаткування – законодавчо врегульований процес встановлення, стягнення податків, визначення їхніх розмірів і ставок з урахуванням порядку їх сплати, створення особливих умов податкового режиму – загального чи спеціального (спрощеного). Використання особливих режимів оподаткування для підтримки як пріоритетних видів господарської діяльності, так і безпосередньо окремих груп суб'єктів підприємництва, є одним з шляхів забезпечення ефективного їх розвитку в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Саме спеціальний податковий режим спрямований на стимулювання малого підприємництва, а його система припускає тільки один вид податку: єдиний податок, який сплачується до місцевого бюджету. Незалежно від цього

підприємці платять єдиний соціальний внесок, що зараховується на рахунки органів Пенсійного фонду України.

Розвитку малого підприємництва як найважливішій ознаці ринкової економіки сприяють ряд держаних підтримок. На сьогоднішній день в найбільш розвинених країнах Заходу малі підприємництва становлять 70-90% від загальної кількості підприємств. Для порівняння можна взяти, наприклад, Великобританію – де в малому підприємстві зайнято 49% всього робочого населення, Італію – з її 73% і країни ЄС, де на аналогічних підприємствах працює приблизно три четверти робочого населення. Дана статистика говорить про величезну важливість підприємств малого бізнесу для економіки країн з ринковою економікою (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Розвиток малого підприємництва в країнах ринкової економіки
(складено автором на основі [7])

Країни	Кількість малих підприємств тис.	Кількість малих підприємств на 1 тис. населення	Зайнято в малих підприємств, млн. чол.	Частка малих підприємств у загальній кількості зайнятих, %	Частка малих підприємств у ВВП країни, %
Велико-британія	2630	46	13,6	49	50–53
Німеччина	2290	37	18,5	46	50–54
Італія	3920	68	16,8	73	57–60
Франція	1980	35	15,2	54	55–62
Країни ЄС	15770	45	68	72	63–67

Щодо України, та станом на 01.01.2016 р. аналогічні показники свідчать про незначний їх рівень в порівнянні із розвинутими країнами. Так, кількість малих підприємств складає 373,8 тис., що складає 95% у загальній кількості підприємств, проте вона забезпечує лише 21% ВВП країни та займає 2% всіх зайнятих працівників; кількість малих підприємств на 1 тис. населення складає 8 одиниць. Дана статистика свідчить про велику кількість зареєстрованих, але не діючих, або, діючих нелегально суб'єктів малого бізнесу [7, с. 133].

Умови, які створені в Україні для функціонування та розвитку малого бізнесу, в цілому, відповідають європейським вимогам. Проте існує ряд труднощів їх застосування при низькому рівні професійної освіти та економічного мислення населення, в тому числі, і керівників малих підприємств, які є їх засновниками.

Згідно Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» суб'єктами малого підприємництва є такі, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн. гривень. Найважливішою формою державної підтримки суб'єктів малого бізнесу є спрощена система оподаткування, яка передбачає заміну сплати встановлених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) сплатою єдиного податку і застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку і звітності [92].

Ухвалення Податкового Кодексу підняло Україну з 152 місця до 137-го місця в рейтингу «Doing Business 2015», який складається Світовим банком [101].

Після прийняття ПКУ в Україні відбулося зростання кількості спрощенців у 2014 році понад 200 тисяч осіб (у 2013 році було до 1 млн. підприємців), у 2015р. в межах 113 тисяч осіб. і складає станом на 01.01.2016р. 1702,5 тис. одиниць в т.ч. 1328,7 тис. суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб. Лівову частку суб'єктів малого бізнесу – 1,2 млн. одиниць, складають спрощенці, тобто. суб'єкти підприємницької діяльності, які обрали спрощену систему оподаткування [7, с. 29].

Станом на 01 вересня 2016 року платники податків, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, сплатили до бюджету 5,1 млрд. грн. єдиного податку. Порівняно з відповідним періодом минулого року сплата податку зросла на 65%. У 2015році до бюджету надійшло понад 3,1 млрд. гривень [63].

Лівова частка суми сплачена підприємцями – фізичними особами. Від приватних підприємців бюджет отримав майже 3,7 млрд. гривень єдиного

податку. Від діяльності спрощенців – юридичних осіб до бюджету надійшло 1,5 млрд. грн. [70].

З метою створення сприятливих умов для розвитку малого бізнесу, сучасною спрощеною системою передбачено:

- збільшення обсягів річного доходу, що дає право перебувати на спрощеній системі; прив'язку ставок єдиного податку до розміру мінімальної заробітної плати; встановлення з метою оподаткування 6 категорії платників на заміну 3-х;
- скасування надбавок, які застосовувалися до фіксованих ставок податку за кожного найманого працівника фізичної особи;
- скасування обмеження щодо віднесення до витрат платника податку на прибуток, витрат на придбання товарів (робіт, послуг) у фізичних осіб – платника єдиного податку в межах визначених груп платників;
- обмеження сфери застосування спрощеної системи оподаткування для окремих видів господарської діяльності;
- посилення відповідальності платника податку за застосування іншого способу розрахунків, здійснення діяльності, не зазначеної у свідоцтві, перевищення граничного обсягу доходу, тощо;
- встановлення підстав для анулювання органами податкової служби свідоцтва платника єдиного податку [6, с. 220].

Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності надає суб'єкту малого підприємництва низку переваг:

- спрощення процедури і порядку реєстрації платника податку. Суб'єкти малого підприємництва можуть перейти на сплату єдиного податку як з початку року, так і з початку будь-якого кварталу; значно спрощуються розрахунки, пов'язані з визначенням сум податків;
- спрощується ведення поточного бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, що передбачена Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- різноманітні форми податкової звітності за податками та зборами заміщуються єдиним податком, при цьому заповнюється одна форма звітності

- розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва подається до податкового органу раз на квартал, для суб'єктів підприємництва – фізичних осіб 1 - 2 груп – один раз на рік;
- спрощений порядок подачі звітності для платників єдиного податку 2-ї групи;
- надається право вибору сплати ПДВ [33].

Проте, поряд з перевагами спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, існують і певні недоліки, що стримують розвиток малого підприємництва в контексті забезпечення економічної безпеки України, зокрема:

- обмеження обсягів виручки суб'єктів малого бізнесу, які дають право використовувати спрощену систему оподаткування;
- суми єдиного податку фізичної особи-платника податку сплачуються авансом за звітний період (квартал). При цьому не враховують, чи буде фактично отримано дохід від здійснення такої діяльності за звітний період [25, с. 156];
- ставка податку є змінною в межах 2-20% від мінімальної заробітної плати і виноситься на розгляд місцевих органів самоврядування та обов'язковість щомісячної сплати ЄСВ незалежно від умов господарської діяльності в межах 34,7% від мінімальної заробітної плати;
- постійна звірка обліку сплачених податків з податковими органами в цілях мінімізації ризиків нарахування штрафів за несвоєчасну сплату та/ або сплату не в повному обсязі сум єдиного податку, що складають 50% визначної суми податку за кожен період недоїмки перед бюджетом по даному виду податку. Введення в дію єдиного податку та закріплення його за дохідною частиною місцевих бюджетів посилює роль органів місцевого самоврядування у забезпеченні привабливого інвестиційного бізнес-клімату для суб'єктів – спрощенців. Сплата єдиного податку до місцевих бюджетів забезпечує йому значну частину доходів. Так, впродовж січня-серпня 2016 року до місцевих бюджетів Тернопільської області надійшло податків, зборів (обов'язкових платежів) без урахування міжбюджетних трансфертів у сумі 992 001,0 тис. грн. [69].

Розробка та реалізація бізнес-умов для суб'єктів підприємництва дасть можливість відповідним органам забезпечити стійкий рівень зайнятості населення, зростання рівня життя їх та забезпечення приросту дохідної частини місцевих рад не лише в частині сплаченого єдиного податку а й в частині ПДФО, як лівової його частки.

В загальному можна зробити висновок, що останні зміни, внесені до спрощеної системи оподаткування призводять до її лібералізації, а, відповідно, і до збільшення кількості її платників. Дана система повинна задовольняти вимоги як держави щодо стабільності надходжень до бюджету від сплати податку, так і самих платників через систему відсоткових ставок на спрощеній основі, які, на їх думку, є достатньо високими для малих підприємств. Спрощена система передбачає простоту визначення бази оподаткування та розміру податкового зобов'язання, мінімізацію облікових процесів до рівня, доступного пересічному громадянину. Посилення вимог до спрощеної системи оподаткування із одночасним погіршенням комплексу умов для єдиноплатників стали головними причинами часткового сприйняття нововведень та відобразилась на тінізації суб'єктів малого бізнесу. Спрощена система оподаткування є провідною частиною державної податкової політики підтримки розвитку малого підприємництва в Україні, а, отже повинна супроводжуватися новими програмами та способами ведення бізнесу, як це практикується у передових зарубіжних країнах.

Розв'язання проблеми іллегальної поведінки малих і середніх підприємств – головна мета проблемно-цільового менеджменту, стратегія і тактичні заходи якого мають спрямовуватися на розв'язання важливих соціально-економічних проблем суспільства в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Вироблення стратегії легалізації економіки і, зокрема малого та середнього підприємництва, очевидно, має узгоджуватися з теоретичними обґрунтуваннями моделі функціонування національної економіки, що поєднує

визначення ряду економічних чинників та оновлений ринковими ідеями соціальної або «людський» капітал України [32, с. 213].

Порівняно з країнами, які провели радикальні податкові реформи у формі істотного зниження ставок податків, у тому числі й для малих підприємств, удосконалення структури пільг, Україна активно та досить вдало переймає світовий досвід, удосконалює спрощену систему, що позитивно відображається на розвитку оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Про для подальшого покращення бізнес-клімату та подолання корупції в Україні потрібно удосконалити механізм та податкове навантаження щодо справляння єдиного податку та ряду інших податків в системі оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Так, наприклад, для активізації інвестиційної діяльності необхідно удосконалити діючий механізм, що визначений перехідними положеннями ПКУ, впровадити стимулюючу модель податку на прибуток із відповідним механізмом його адміністрування. За прикладом європейських країн ввести диференційну ставку для прибутку, що реінвестується в операційну та інвестиційну діяльність суб'єкту; диференціювати ставки ЄСВ по видам та обсягам діяльності суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, дозволити суб'єктам першої та другої груп «єдиноподатчиків» здійснювати господарські відносини з юридичними особами при цьому зобов'язати всіх суб'єктів підприємницької діяльності фіксувати доходи через РРО для чіткого контролю обсягів господарської діяльності. Слід чітко сформулювати та узгодити державну політику у сфері підтримки малого та середнього підприємництва з планом дій та системою контролю як проміжних, так і кінцевих результатів, а також мінімізувати втручання органів державної влади в діяльність суб'єкта господарювання. Потрібно відзначити, що певні зрушення щодо модернізації економіки все ж таки відбуваються: прийнятий 22 березня 2012 р. Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [92], став значним стимулом для розвитку вітчизняного підприємництва. Законом зафіксовано основні напрями державної політики: вдосконалення та спрощення порядку ведення обліку в

цілях оподаткування, залучення малого підприємництва до виконання державних науково-технічних та соціально-економічних програм, забезпечення фінансової державної підтримки малих і середніх підприємств, сприяння підготовці та перепідготовці кадрів, стимулювання використання новітніх технологій, нейтралізації і припинення податкових злочинів та протидії тіньовій економіці тощо. Також визначено основні види державної підтримки, передбачено створення національного фонду підтримки підприємництва та деталізовано поділ бізнесу на мікро-, малий, середній та великий, що дозволяє адресно спрямовувати державну підтримку в контексті забезпечення економічної безпеки. У Законі врахований найбільш вдалий світовий досвід у сфері державної політики сприяння розвитку малого та середнього бізнесу. Реалізація викладених пропозицій щодо спрощеної системи оподаткування, виключить існуючі проблеми, забезпечить відповідні надходження до бюджету та сприятиме розвитку малого бізнесу у державі.

На сьогодні мале та середнє підприємство дає змогу в найкоротший термін здійснити структурну перебудову ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України, що сприяє насиченню ринку товарами та послугами і формуванню середнього класу. Проте в сучасних умовах запобігання податковим злочинам за нестійкої економічної, політичної ситуації, фінансової кризи, діяльність малих підприємств гальмується наявністю суттєвих проблем і перешкод, спричинених постійними змінами в оподаткуванні а це призводить до уповільненості та диспропорційності їх розвитку. Ось чому для України особливо актуальною є розробка та реалізація обґрунтованої та ефективної державної фіскальної політики, що має бути спрямована на заходи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів та стимулювання такої підприємницької діяльності, що є основою економічного та соціального благополуччя держави. Таким чином, науковий та практичний аналіз останніх змін у Податковому Кодексі України з питань оподаткування малого підприємництва законкретизацією вимог щодо вдосконалення податкового законодавства набуває особливої ваги та значущості на сучасному

етапі виходу вітчизняної економіки з кризового стану в контексті забезпечення економічної безпеки.

Отож, аналізуючи статистику, ми бачимо, що за три роки діяльності малого підприємництва суттєвих змін не відбулося. Аналізуючи статистику діяльності першого півріччя 2015р., вважаємо, що зрозумілим стає факт того, що кількість підприємств не зростає стрімко, можливо це пов'язано з нестабільністю податкового законодавства. У податковий кодекс постійно вносять зміни та поправки, як приклад наведемо останні зміни в липні 2015 р., які створили ще три додаткових групи підприємців. Важливим є той факт, що підприємці не можуть враховувати витрати при обчисленні суми податку до сплати, а це збільшить перехід бізнесу у «тінь» [18], а в окремих випадках - і до згорання діяльності. З усього цього можна зробити висновки, що Податковий кодекс України, позначений посиленням податкового тягаря є українським несприятливим для малого бізнесу. Малий бізнес і без того позбавлений особливих стимулів та підтримки з боку держави, отримав вкрай обмежені можливості для здійснення економічної діяльності в контексті забезпечення економічної безпеки.

Окрім того, на противагу фіскальним обмеженням сталося декілька позитивних зрушень з боку підтримки державою малого підприємництва. Унаслідок кризи в банків виникла проблема ліквідності, що спричинила зростання відсоткових ставок. Високі відсоткові ставки за кредит, обов'язковимого застави, вартість якої значно перевищує суму кредиту, практично унеможливають доступність кредитних ресурсів для тих суб'єктів малого підприємництва, які започатковують свою справу. Загалом на 2016 рік Державним бюджетом визначено 10 мільйонів гривень на кредитування малого та середнього бізнесу [81]. Позитивним зрушенням у сфері розвитку малого бізнесу стало прийняття Кабінетом міністрів України постанови щодо умов його кредитування. Згідно з її положеннями, Український фонд підприємництва на конкурсній основі надає кредити малому бізнесу за умови їх повернення та сплати 1,5% облікової ставки Національного банку України на

момент підписання договору. Аналіз стану розвитку малого підприємництва, після прийняття ПКУ засвідчив незначні зміни у запобіганні податковим злочинам. Аналіз статистичних даних за три роки діяльності довів, що мале підприємництво кількісно не збільшило кількість показників своєї діяльності, а навпаки продовжує приховувати доходи в «тіні». Такий статистичний аналіз ще раз на практиці підтверджує про наявність проблем, що стримують розвиток цього сектору економіки та не дозволяють повною мірою розкрити його потенціал підприємства в контексті забезпечення економічної безпеки. Серед них відзначимо ті, які є першочерговими. А це наступні:

- складна процедура отримання дозволів і погоджень;
- складність доступу до фінансово-кредитних суб'єктів підприємства.
- відсутність механізму врахування витрат при обчисленні об'єкта оподаткування [106, с. 133].

Для ефективного розвитку ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України необхідно, щоб держава звертала першочергову увагу на інтереси малого підприємства. При цьому необхідно уникати надмірного втручання чи протекціонізму з боку уряду в якості постійних змін податкового законодавства [71, 76-94]. Державні органи мають постійно стимулювати запобіганні податковим злочинам та розвиток зазначеного сектору за допомогою більш м'якої регламентації його діяльності, запровадження відповідних фінансових заохочень та гнучких механізмів оподаткування [32, с. 55]. Важливим кроком у розвитку підприємств малого бізнесу має стати удосконалення системи протидії податковим злочинам, стимулювання інвестицій та інновацій у цьому секторі, починаючи від податкового стимулювання та закінчуючи державними закупівлями та дослідженнями, які фінансуватимуться державою. Адже цей сектор є найбільш придатним до запровадження новаторських ідей у удосконаленні системи протидії податковим злочинам.

Активізація інтеграційних процесів та розвиток інноваційних технологій у світовій економіці на сучасному етапі призводить до стирання кордонів та

зростання мобільності факторів виробництва, що провокує міждержавне суперництво за розширення власних джерел доходу, результатом чого є зміни в національних законодавствах країн у напрямку спрощення умов ведення бізнесу та запобігання податковим злочинам. Останнім часом серед економічних методів приваблення іноземних джерел доходу значного поширення набуває явище податкової конкуренції, систематизація впливу якої на економіку країн відображається у нейтралізації і припинення податкових злочинів. Аналіз цих моделей дозволяє зробити висновки про наслідки впливу участі країн у міжнародній податковій конкуренції на різні аспекти розвитку національних економік в контексті забезпечення економічної безпеки.

Передумови моделювання явища податкової конкуренції покладено дослідженням Р. Давид, гіпотеза якого базується на таких припущеннях [22]:

- споживачі (виборці) є повністю мобільними і будуть рухатися до тієї спільноти, умови якої найкращим чином задовольняють їх уподобання;
- споживачі (виборці) мають повні знання щодо відмінностей між доходами та витратами у різних моделях та реагують на ці відмінності;
- існує значна кількість спільнот, які споживачі (виборці) можуть обрати для проживання;
- спільноти з населенням нижче (вище) оптимальної кількості прагнуть залучити нових жителів (витіснити надлишок мешканців), щоб знизити середню вартість виробництва послуг;
- не беруть до уваги обмеження щодо можливості та умов працевлаштування (всі мешканці живуть на доходи у вигляді дивідендів);
- суспільні послуги, що поставляються, не виявляють зовнішнього позитивного або негативного ефекту між громадами;
- існує оптимальний розмір юрисдикції, при якому виробництво суспільних послуг здійснюється за найнижчою середньою вартістю.

На основі наведених припущень Р. Давид пропонує математичну модель, відповідно до якої корпорації та домогосподарства обирають між моделями, що включають певний рівень податків («ціна») та суспільних благ («якість»).

Держава залучає мобільні фактори виробництва шляхом виробництва кращих благ при більш низьких податках або зниження податкового навантаження при збереженні попереднього рівня якості суспільних благ. Позитивний вплив податкової конкуренції проявляється як у економічному аспекті – зниження податкового навантаження у результаті конкурентної боротьби призводить до зростання заощаджень та стимулює інвестиційну активність населення, удосконалення системи протидії податковим злочинам, так і у політичному – податкова конкуренція відіграє роль засобу інформування урядів стосовно потреб суб'єктів економіки, відтік яких за межі юрисдикції свідчить про неоптимальне співвідношення податків та якості суспільних благ всередині неї, нейтралізації і припинення податкових злочинів; окрім того, внаслідок мобільності факторів виробництва усувається монопольність влади окремої території, що стримує зловживання владою та призводить до оптимізації рівня оподаткування та якості суспільних благ, удосконалення системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Відповідно до положень даної моделі існує ймовірність виникнення «гонки до дна» («race to the bottom»), тобто зниження урядами різних юрисдикцій податкових ставок до рівня, при якому виробництво суспільних благ стає економічно неефективним. Припущення вибору між «пакетами» благ та податків не усуває можливості «соціального демпінгу» – залучення інвестицій за рахунок зниження якості соціальних систем чи недостатнього захисту працівників або «екологічного демпінгу» – відсутності охорони навколишнього середовища, що загрожує загальному благоустрою держави.

Положення моделі Р. Давид було розвинуто Е. Олейніковим [109], які визначали два різновиди базової моделі: «частковий аналіз» – наслідки конкуренції юрисдикцій для однієї країни у випадку міждержавної міграції приватних структур та «повний аналіз» – дослідження одночасної взаємодії кількох юрисдикцій. Автори з'ясували необхідність доповнення негативної інтеграції позитивною (гармонізацією).

Неокласична модель та гіпотеза Р. Давид базуються на припущеннях жорсткого обмеження, тому теорія конкуренції юрисдикцій розвивається у напрямку пом'якшення обмежень та створення модифікованих моделей, результати дослідження сутності яких узагальнено у даному розділі.

При побудові моделей податкової конкуренції більшість авторів визначають два фактори виробництва– працю та капітал, рівень мобільності яких враховується урядами юрисдикцій в умовах податкової конкуренції. Так, припущеннями моделі Г. Вечканова [11, с. 112] передбачено, що податкова конкуренція є оптимальною формою суперництва за економічні ресурси інформування урядів стосовно потреб приватних структур усунення монопольності влади окремої території зниження податкового навантаження виникнення явища «гонки до дна» недовиробництво публічних благ «соціальний демпінг» та «екологічний демпінг» підвищене оподаткування низькомобільних факторів виробництва нування обмеженого числа країн у глобальній економіці, які впливають на рівень міжнародної норми чистого доходу за капіталом та побудову ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки держави. Умови оподаткування в одній країні корелюють з податковими ставками в інших, що призводить до зниження ставок оподаткування у всіх державах-учасниках, рівноважний рівень яких прямо пропорційний розмірам країн-конкурентів. Позитивний вплив податкової конкуренції виражається у зменшенні рівня граничних затрат на виробництво суспільних благ, що впливає на зростання добробуту населення, удосконалення системи протидії податковим злочинам в контексті забезпечення економічної безпеки держави.

1.2. Застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні аспекти

Україна перебуває на шляху побудови правової держави та створення ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної

безпеки держави. На цьому етапі розвитку ухвалено Податковий кодекс України, створено передумови для формування нових поглядів учених-юристів та суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів у здійсненні правосуддя. У зв'язку з цим питання вдосконалення національного законодавства, зокрема податкового, складові якого повинні відповідати основним конституційним засадам побудови правової держави, удосконалення системи протидії податковим злочинам, стоїть досить гостро. Усе більшого значення як джерела права набувають правові доктрини, що сформувалися внаслідок багаторічної наукової та практичної діяльності. Потреба у застосуванні судових доктрин пов'язана насамперед з відсутністю єдиної позиції щодо буквального і цільового тлумачення норм податкового права. Оскільки за допомогою доктрини заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами, питання застосування судових доктрин при виявленні податкових злочинів є досить актуальним в контексті забезпечення економічної безпеки. Доктрина забезпечує достовірне тлумачення права, і саме за допомогою положень судової доктрини упорядковується суперечливий матеріал чинного законодавства.

У вітчизняній юриспруденції поняття «доктрина» найчастіше вживається в широкому сенсі і розглядається як синонім понять «правова наука» і «правове вчення» або як політико-правовий акт, що являє собою узагальнену офіційно прийнятну позицію з питань державного значення. Зокрема, доктрина (лат. *doctrina* – учення, наука, навчання, освіта) – філософська, політична, релігійна теорія, концепція, учення, система поглядів, керівний теоретичний чи політичний принцип. За загальним правилом будь-яка доктрина ділиться на офіційну, створювану на національному рівні або наднаціональному (експертні висновки, наведені вище), і наукову, що зароджується в університетах, наукових установах тощо. Видатний російський учений-юрист В. Кочетов свій погляд на доктрину і науку визначав за ступенем їх обов'язковості, наголошуючи, що «...ознакою зобов'язаних засад, які виробленкою, може слугувати лише засвоєння їх судовою практикою» [39].

На думку спеціаліста у сфері порівняльного правознавства Р. Давида, роль доктрини як джерела права полягає в тому, що, вона «...створює словник юридичних (правових) понять, якими користується законодавець. Важлива роль доктрини в установленні тих методів, за допомогою яких тлумачать закони. Доповнимо до цього вплив доктрини на самого законодавця; останній часто лише виявляє ті тенденції, які проявилися та закладені в доктрині і сприймає підготовлені нею пропозиції ...» [22]. Необхідно зазначити, що судові доктрини у світовій судовій практиці застосовуються, зокрема, при вирішенні справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, запобігання податковим злочинам. На сьогодні вироблено та сформовано ряд судових доктрин, що дозволяють визначити межу правомірної поведінки платника податків при здійсненні ним податкового планування, а також у певних ситуаціях змінити податкові наслідки укладених угод. Проаналізувавши російську, українську та європейську судову практику, зазначені вище літературні джерела, можна виділити 7 судових доктрин. Розглянемо ці доктрини більш докладно. Спочатку зосередимо увагу на доктрині «Зміст над формою» (*equity above the form*). Концепція цієї доктрини полягає у тому, що юридичні наслідки виконання правочину визначаються більшою мірою його сутністю, ніж зовнішнім оформленням. Якщо форма та вид правочину не відповідають відносинам, що фактично відбулися при його виконанні, то податкові наслідки встановлюються відповідно до правовідносин, що реально настали між сторонами, згідно зі змістом правочину.

У судовій практиці як приклад можна навести ситуацію, що склалася у 1996 році зі страховими внесками до Пенсійного фонду України. У цей період страхові внески не нараховувалися за договорами надання взаємних послуг, а за договорами підяду страхові внески нараховувалися у встановленому законом порядку. Суб'єкти господарювання, бажаючи не сплачувати вказані страхові внески, замість договорів підяду, укладали договори надання взаємних послуг, водночас надані послуги мали фактично підрядний характер (наприклад, договір з надання послуг з ремонту приміщень). Контролюючі органи при

проведенні перевірок указані договори визнавали договорами підряду та застосовували до суб'єктів господарювання відповідні фінансові санкції. В українському законодавстві механізм реалізації доктрини «Зміст над формою» визначено ст. 235 Цивільного кодексу «Правові наслідки удаваного правочину» [105]. Зазначена норма дозволяє податківцям змінювати юридичну кваліфікацію угод, укладених суб'єктами господарювання, якщо їх зміст, мета й динаміка виконання виходять за межі правової форми, та застосовувати ті податкові наслідки, які з цього випливають. Так, застосовуючи вказану доктрину, Верховний Суд України при розгляді справи за позовом платника податків до органу ДПС про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення зазначив: «Формуючи валові витрати на підставі договору про виконання робіт, суб'єкт господарювання помилково вважав, що роботи, пов'язані з очищенням каналу, є технічним обслуговуванням підхідного каналу порту, а отже, витрати, понесені у зв'язку з указаним обслуговуванням, підлягають внесенню до складу валових витрат. Контролюючі органи правильно встановили, що роботи з очистки каналу є ремонтними роботами, спрямованими на відновлення основних фондів, у зв'язку з чим віднесення таких робіт до валових витрат платником податків призвело до заниження об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств» [95, с. 106]. Таким чином, Верховний Суд України, проаналізувавши виконані роботи, погодився з позицією податкового органу, що суб'єктом господарювання з метою мінімізації податкових зобов'язань умисно було укладено договір на виконання робіт, що передбачав меншу ставку оподаткування, а отже, база оподаткування податком на прибуток повинна визначатися з фактично виконаних робіт, незалежно від форми укладання правочину.

Доктрина «Ділова мета» (business purpose) полягає у тому, що правочин, який спрямований винятково на зменшення бази оподаткування та не має під собою розумної, економічно обґрунтованої, необхідної і достатньої ділової (господарської) мети, може бути визнаний недійсним. При цьому для запобігання ухиленню від сплати податків одержана податкова вигода не

визнається діловою метою правочину. Якщо податковий орган доведе, що дії, скоєні сторонами, не зумовлені розумним змістом (*valid commercial reasons*), який спрямований на отримання доходу, вважається, що метою таких дій була виключно мінімізація податкових зобов'язань. При цьому обов'язок доказування іншого покладається на учасників правочину.

Щодо національного законодавства в контексті забезпечення економічної безпеки, то здебільшого при реалізації доктрини використовується ст. 234 Цивільного кодексу України, відповідно до якої фіктивним є правочин, що скоєно без наміру створення правових наслідків, які зумовлювалися цим правочином [105]. Доктрина «Угода по кроках» (*step transactions*) полягає у визначенні податкових наслідків суб'єкта господарювання за реально вчиненим ним правочином, без урахування проміжних угод, що укладаються ним з метою мінімізації податкових зобов'язань. Разом з тим, укладаючи проміжні угоди, платник податків прагне настання тих самих наслідків, яких би він досягнув, укладаючи одну угоду. Яскравим прикладом є закупівля товару через ряд посередників, за наявності прямих контрактів з виробником товару, здебільшого з метою штучного завищення валових витрат. При цьому значне підвищення ціни спостерігається на контрагенті, який є так званою «податковою ямою» та взагалі не буде сплачувати податки. Податкові органи, застосовуючи доктрину «Угода по кроках», повинні довести, що поділ єдиної угоди на ряд проміжних «кроків», здійснених з незначними інтервалами у часі, мав на меті лише ухилення від сплати податків або отримання податкової пільги, нейтралізації і припинення податкових злочинів. Про обізнаність суб'єкта господарювання щодо укладання «угоди по кроках», зокрема, може свідчити:

- наявність спільних засновників та (або) посадових осіб, які одночасно виконують функції над кількома підприємствами;
- сталість системних зв'язків між суб'єктами господарювання, що працюють в одному сегменті ринку, у якому налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного [95, с. 107]. Так, Верховний Суд України

зазначив, що «суди попередніх інстанцій не врахували, що позивач придбав через посередника сировину, зокрема металопрокат, в осіб, діяльність яких мала ознаки фіктивного підприємництва, які за юридичною адресою не розміщувалися, проти засновників яких порушено кримінальні справи, а також те, що позивач, продавець та його постачальники працювали в одному сегменті ринку» [10]. Найчастіше доктрина «Угода по кроках» у міжнародному судочинстві застосовується при аналізі так званих посередницьких операцій, коли платники податків виключно про людське око укладають ряд договорів, унаслідок чого їх прибуток мінімізується. Прикладом може слугувати постанова Верховного Суду України від 01.09.2009 р. у справі № 21-1258во09 [10].

Сутність доктрини «Економічна доцільність угоди» полягає у тому, що господарська діяльність платника податків повинна бути спрямована на отримання прибутку, систематична збитковість господарських операцій викликає підозру щодо вчинення таких операцій виключно з метою мінімізації податкових зобов'язань, нейтралізації і припинення податкових злочинів. Указана доктрина дуже схожа за своїм змістом з доктриною «Ділова мета», але передбачає тільки одну кваліфікаційну вимогу до діяльності платника податків – за результатами вчиненої господарської діяльності повинен бути отриманий прибуток, з якого необхідно сплатити податки.

Доктрина «Одна рука», чи «Фактичний власник», тісно пов'язана з доктриною «Угода по кроках» і виявляється, як правило, при аналізі посередницьких операцій або схем ухилення від оподаткування з використанням ряду підконтрольних (афілійованих) фірм (найчастіше офшорних компаній), через які чи від імені яких здійснюється продаж товарів (робіт, послуг), з метою відпливу прибутку на ці фірми, ухилення від сплати податків з обороту (переважно ПДВ) тощо [95, с. 108]. Зміст доктрини полягає у тому, що при виявленні схеми ухилення від сплати податків, до відповідальності притягається особа, яка спланувала, організувала і фактично здійснила реалізацію незаконної господарської «схеми» для ухилення від сплати

податків та яка в кінцевому підсумку від її впровадження отримала відповідну вигоду. У чистому вигляді і самостійно дана доктрина на практиці не застосовується, а використовується судами, податковими органами тільки у сукупності з іншими доктринами (наприклад, «Ділова мета», «Угода по кроках»).

Доктрина «Фактичне місце діяльності» широко використовується при аналізі правомірності використання пільг суб'єктами господарювання, зареєстрованими на території з пільговим режимом оподаткування. Дана доктрина яскраво висвітлена у справі ЮКОСа (Російська Федерація). Суд, розглядаючи цю справу, дійшов висновку, що оскільки ТОВ «Юксар» (афілійоване підприємство ЮКОСа) фактично на території м. Сарів (Російська Федерація) не розміщується та господарської діяльності не здійснює, у нього відсутні матеріальні ресурси і виробничі потужності, необхідні для здійснення закупівлі та збереження нафти, указане підприємство неправомірно застосовує пільги з оподаткування [109, с. 499]. Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що процес формування судової доктрини в національному законодавстві є необхідним. Українські суди шляхом поступового наповнення змістом принципу сумлінності повинні виробити те, що у світовій системі права називається судовою доктриною. Зокрема, у податковому праві багатьох розвинених країн світу існують норми, що дозволяють переосмислити податкові наслідки угод платника податків, виходячи з їх економічного змісту, а не обраної платником податку форми. Перерахунок податку здійснюється у випадку, якщо діяльність платника податків позбавлена ділової мети та спрямована лише на мінімізацію податкових платежів.

Варто зазначити, що на сучасному етапі виникає загальна необхідність у розробленні спеціальних для судової практики і податкових органів правил та методів щодо застосування принципів і категорій нейтралізації і припинення податкових злочинів, які вироблені Конституційним Судом України, Верховним Судом України та світовою практикою. У зазначеній ситуації також не потрібно

беззаперечно копіювати західні моделі судових податкових доктрин, однак тенденція зближення англо-американської та романо-германської правових моделей підтверджує необхідність в осмисленні ролі судової доктрини для підвищення ефективності правового регулювання податкових відносин в контексті забезпечення економічної безпеки.

1.3. Концептуальні підходи до формування ефективної системи оподаткування в Україні в контексті забезпечення економічної безпеки держави

Розвиток економіки України залежить від ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки держави. У більшості країн світу йому належить значне місце в загальній сумі удосконалення системи протидії податковим злочинам, нейтралізації і припинення податкових злочинів, запобігання податковим злочинам, що дає змогу повніше задовольняти попит у товарах, збільшувати зайнятість населення, надходження грошових ресурсів до бюджету за рахунок сплати податків. Але розвитку малого підприємництва заважають цілий ряд економічних та організаційних перешкод, де особливу роль відіграє механізм сучасного стану оподаткування в Україні. Чинна система оподаткування в Україні створює значне податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва. Введення в Україні спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва вже забезпечило необхідні зрушення в їх розвитку в контексті забезпечення економічної безпеки.

Світовий досвід і практика господарювання показують, що найважливішою ознакою ринкової економіки є існування малих підприємств. У ринковій економіці мале підприємництво виконує широкий спектр життєво важливих функцій: сприяють вирішенню проблеми зайнятості; відіграють особливу роль у розвитку торгівлі, сфері послуг; створюють велику частку товарів в економіці; сприяють формуванню конкуренції та протистоять

монополістичним тенденціям; задовольняють специфічні потреби споживачів; формують індивідуальний попит; пом'якшують економічні кризи; підтримують соціальну та політичну стабільність; роблять значний внесок у науково-технічний прогрес утверджують демократизм у бізнесі.

Згідно Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» суб'єктами малого підприємництва є ті, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн. гривен. Найважливішою формою державної підтримки суб'єктів малого бізнесу є спрощена система оподаткування, яка передбачає заміну сплати встановлених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) сплатою єдиного податку і застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку і звітності та створення ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України [1, с. 23]. Після прийняття Податкового кодексу України, де прописано нові норми оподаткування малого бізнесу, відбулося зростання кількості спрощенців у 2014 році понад 200 тисяч осіб. (у 2012 році було до 1 млн. підприємців). Тільки за 9 місяців 2015 року кількість підприємців – спрощенців зросла на 22 % і до кінця року 2015 року склала 1 млн. 258 тис. чоловік. [38].

Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності надає суб'єкту малого підприємництва низку переваг:

- спрощення процедури і порядку реєстрації платника податку з метою нейтралізації і припинення податкових злочинів. Суб'єкти малого підприємництва можуть перейти на сплату єдиного податку як з початку року, так і з початку будь-якого кварталу;
- значно спрощуються розрахунки, пов'язані з визначенням сум податків та спрощується ведення поточного бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, що передбачена Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- різноманітні форми податкової звітності за податками та зборами заміщуються єдиним податком, при цьому заповнюється одна форма звітності –

розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою, що подається до податкового органу раз на квартал та надається право вибору сплати ПДВ.

Проте, поряд з перевагами спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, існують і певні вади, що стримують розвиток ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України, зокрема:

- обмеження обсягів виручки суб'єктів малого бізнесу, які дають право використовувати спрощену систему оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки;
- суми єдиного податку фізичної особи-платника податку сплачуються авансом за звітний період (квартал). При цьому не враховують, чи буде фактично отримано дохід від здійснення такої діяльності за звітний період [33].

Підсумовуючи результати вищесказаного слід відмітити, що сучасний порядок нарахування і сплати єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва має суттєві недоліки, зумовлені сучасним станом оподаткування в Україні, недостатніми фіскальними та регулюючим властивостями цієї податкової форми:

- можливість нейтралізації і припинення податкових злочинів майже легальної оптимізації оподаткування через використання механізму єдиного податку крупними фірмами;
- застосування єдиних податкових ставок для всіх категорій платників (незалежно від об'ємів виручки за звітний період);
- необхідність нарахування і сплати багатьох інших податків;
- використання лазівок платниками єдиного податку у схемах мінімізації податкових зобов'язань.

Таким чином, можна констатувати, що не зважаючи на прийнятий Податковий кодекс, існують певні нерегульовані аспекти запобігання податковим злочинам та оподаткування суб'єктів господарювання малого та середнього бізнесу. Для вирішення даних проблем варто звернутись до

практики оподаткування зарубіжних країн, де найпоширенішою формою стимулювання розвитку малого бізнесу є створення для них особливих умов оподаткування шляхом введення спеціальних податкових правил, чи застосування загальних правил з окремими пільгами для малих підприємств.

У разі створення малого підприємництва в країнах з ринковою економікою втілюються державні програми підтримки малого бізнесу, нейтралізації і припинення податкових злочинів, запобігання податковим злочинам, а саме: новостворені підприємства звільняються на кілька років від податків та запроваджуються пільгові умови кредитування, щоб ця сфера могла досягти істотних фінансових результатів в контексті забезпечення економічної безпеки, а надалі сплачувала б податки в повному обсязі до бюджету. Першочерговими завданнями на шляху реформування механізму справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва, повинні бути, з одного боку, запобігання податковим злочинам, вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів малого бізнесу на спрощеному режимі оподаткування, що є фізичними та юридичними особами, а з іншого – спрощення порядку проведення розрахунків суб'єктів малого підприємництва з бюджетами та державними цільовими фондами та удосконалення системи протидії податковим злочинам. У разі створення малого підприємництва в країнах з ринковою економікою втілюються державні програми підтримки малого бізнесу та нейтралізації і припинення податкових злочинів, а саме: новостворені підприємства звільняються на кілька років від податків та запроваджуються пільгові умови кредитування, щоб ця сфера могла досягти істотних фінансових результатів, а надалі сплачувала б податки в повному обсязі до бюджету.

Першочерговими завданнями на шляху реформування механізму удосконалення системи протидії податковим злочинам є з одного боку, справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва, вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів малого бізнесу на спрощеному режимі оподаткування, що є фізичними та юридичними особами, а з іншого –

спрощення порядку проведення розрахунків суб'єктів малого підприємництва з бюджетами та державними цільовими фондами в контексті забезпечення економічної безпеки:

- удосконалення системи протидії податковим злочинам - звільнення від оподаткування новостворених підприємств та підприємців протягом перших трьох років їх діяльності;
- запобігання податковим злочинам- включення єдиного соціального внеску до складу єдиного податку, що нині сплачується суб'єктами малого бізнесу;
- прив'язка диференційованого граничного обсягу виручки, що дає право переходу на спрощену систему оподаткування, до розміру мінімальної заробітної плати, або до індексу інфляції з метою постійної її актуалізації;
- легалізація тіньового сектору в контексті забезпечення економічної безпеки та спрощення порядку проведення розрахунків суб'єктів малого підприємництва з бюджетами та державними цільовими фондами;
- зменшення ставок єдиного податку для тих його платників, які віднесені Податковим кодексом України до третьої групи;
- оптимізація переліку платників єдиного податку та підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу та запобігання податковим злочинам;
- забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків в контексті забезпечення економічної безпеки держави.

Практичними шляхами реалізації поставлених завдань, стали несуттєве зменшення ставок єдиного податку для його платників. Вищеперераховані напрями вдосконалення чинного механізму справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва та сучасного стану оподаткування в Україні дадуть змогу більш ефективно справляти спрощену систему оподаткування.

Порівняно з країнами, які провели радикальні податкові реформи у формі істотного зниження ставок податків, у тому числі й для малих підприємств, удосконалення структури пільг, Україна досить вдало переймає світовий

досвід, удосконалює спрощену систему. Що позитивно відображається на розвитку сучасного стану оподаткування в Україні в контексті забезпечення економічної безпеки. В основу оцінки ефективності застосування спрощеної системи оподаткування покладений розрахунок відносного зменшення (або збільшення) податкових платежів порівняно зі звичайною системою оподаткування за умови незмінності обсягів продажу й асортиментів товарів (робіт, послуг), цінових показників, витрат виробництва й обігу та інших техніко-економічних показників роботи підприємства та побудови ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Таким чином, систему оподаткування слід узгодити з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку країни, створити постійно діючу робочу групу з питань нейтралізації і припинення податкових злочинів, виявлення недоліків та удосконалення системи оподаткування малого бізнесу, удосконалення системи протидії податковим злочинам, внести зміни до законодавства з питань оподаткування, спростивши його, змінити методи адміністрування податків на ефективну, відкриту та підзвітну суспільству систему. Реалізація викладених пропозицій щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів, виключить існуючі проблеми, забезпечить удосконалення системи протидії податковим злочинам в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Висновки до розділу 1

На сьогоднішній день вирішення завдань у сфері оподаткування пов'язується з ухваленням наприкінці 2010 р. Податкового кодексу України, який передусім повинен забезпечити повноту правового регулювання податкових взаємовідносин, удосконалення системи протидії податковим злочинам. Окрім того, головні завдання, пов'язані з реформуванням податкової системи, були сформовані на рівні держави в напрямку нейтралізації і припинення податкових злочинів, створення ефективної системи

оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України. Однак говорити про успіх високого рівня ефективності адміністрування податкової системи на сьогодні не доречно.

У податковій системі продовжують зберігатися такі негативні явища, як переплати податків і затримка відшкодування ПДВ з державного бюджету. Така політика викривлює досягнення Уряду в питанні підвищення фіскальної ефективності податкової системи та формує загрози для економічної безпеки як держави, так і корпоративного сектора.

Основними проблемами, які необхідно вирішити найближчим часом у сфері оподаткування є:

- високий рівень “тіньової” економіки та пов’язане з ним значне навантаження на фонд оплати праці;
- складна, недостатньо прозора система запобігання податковим злочинам;
- можливість ухилення від оподаткування та присутність шахрайських схем у сфері відшкодування ПДВ;
- присутність значної кількості податкових пільг, що призводить до недоотримання коштів до бюджетів всіх рівнів та зниження рівня соціальних стандартів.

РОЗДІЛ II

КРИМНОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ СИТЕМИ ЗАХОДІВ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Оцінка сучасного стану оподаткування в Україні та перспективи удосконалення системи протидії податковим злочинам

Сучасна державна податкова політика є сукупністю рішень і підходів, які ідентифікують напрямки розподілення коштів платників податків з ціллю наповнення фінансовими ресурсами бюджетів всіх рівнів, нейтралізації і припинення податкових злочинів в контексті економічної безпеки держави. Дійова податкова політика виступає гарантом стимулювання розвитку підприємств, галузей та регіонів, і водночас відповідає умовам функціонування сучасного стану оподаткування в Україні. Рівень результативності та відповідного розвитку податкового регулювання має вплив на конкурентоспроможність економічної системи країни, її динаміку, структуру, розподіл продуктивних сил та, відповідно, темпи інноваційного розвитку, тобто виконує не тільки фіскальну роль, але й діє як специфічний механізм впливу власне на економіку. Підвищення рівня ефективності оподаткування формує стимули для нейтралізації і припинення податкових злочинів, зменшення масштабів тіньової економіки, забезпечує наповнення бюджетів всіх рівнів. До базових завдань реформування економіки країни варто віднести удосконалення податкової системи з ціллю забезпечення відповідності податкового навантаження на підприємстві реальним можливостям економіки в контексті забезпечення економічної безпеки держави.

Зважаючи на вищесказане, зазначимо, що податкова система зорієнтована переважно на фіскальну функцію без надання достатньої уваги регулюючій, що негативно впливає на економічну потужність, а отже, і на приповільнення темпів економічного зростання, що характеризує необхідність змін у

податковому управлінні. Напрямок зміни мав би відбуватись з дотриманням засад економічної ефективності, гнучкості, адміністративної простоти, правової відповідальності та справедливості, нейтралізації і припинення податкових злочинів, що уможливить збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, зокрема і в результаті виведення з тіні економіки. Значний обсяг тіньового сектора створює негативні наслідки для економіки України, зокрема недотримання конкуренції, зменшення рівня інвестиційного потенціалу економічної системи; недотримання стандартів якості продукції; сприяння зростанню рівня корупції в результаті присутності значного обсягу неконтрольованих тіньових фінансових потоків. Окрім того, наявність значного тіньового сектора зменшує інвестиційний потенціал держави та вимагає удосконалення системи протидії податковим злочинам.

Результативна політика держави в галузі оподаткування є одним із важливих інструментів виведення капіталів з тіні, що сприятиме стимулюванню економічного зростання та зниженню активності тіньового сектора економіки. Як зазначає О. Тимченко, М. Кондратенко, “Важливою складовою дослідження впливу нововведень Податкового кодексу України й реформи державного соціального страхування на податкове навантаження є аналіз його динаміки за категоріями платників – безпосередніх учасників виробництва та розподілу ВВП. Актуальність цього питання зростає з урахуванням пріоритетів податкової політики” [102, с. 36].

У Програмі економічних реформ “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” [29] визначено необхідність більш результативніше застосовувати податкові важелі регулювання національної економіки для запобігання податковим злочинам, підтримки її конкурентоспроможності, пришвидшення структурних змін в контексті забезпечення економічної безпеки. Тому одним із базових завдань удосконалення податкової системи стало підвищення рівня конкурентоспроможності українських підприємств за умов сучасного стану оподаткування в Україні. Цій цілі відповідали розробка й ухвалення

Податкового кодексу, імплементація якого має забезпечити формування сприятливого інвестиційного клімату в країні, залучення іноземних інвестицій національними підприємствами і стимулювання економічного зростання в державі. Вагомий вплив податково-бюджетної політики на загальний попит, виробництво і зайнятість досліджено авторами Т. Богдан, І. Богдан, які зазначають, що “позитивний вплив на рівень сукупного попиту реалізується з певним мультиплікатором, оскільки групи населення, котрі отримують користь від зниження податкового тиску або підвищення державних витрат, збільшують обсяги власних витрат, що, у свою чергу, підвищує рівень доходів інших економічних агентів та визначає зростання сукупних витрат у економіці. Чітко виражені ефекти пропозиції мають державні програми розвитку фізичної інфраструктури та зниження податкового тиску на трудові доходи” [4, с. 8-9].

Засади ефективної податкової системи, закладені в новому Податковому кодексі, а інструменти та механізми реалізації податкових відносин сформовані відповідно до практики зарубіжних країн та провідних міжнародних традицій запобігання податковим злочинам, що забезпечує рівність у реалізації прав та інтересів усіх учасників економічного процесу. Дослідження впливу запровадження Податкового кодексу на міжнародну оцінку податкової системи України за допомогою рейтингу “Doing Business” [101] за індексом “Сплата податків” дало можливість прослідкувати переваги удосконалення податкової системи й визначити напрями, які потребують додаткового дослідження в контексті забезпечення економічної безпеки держави. Такими напрямками, на думку міжнародних спеціалістів, залишається значна кількість дозвільних і перевіряючих органів та використання більш жорстких методів регулювання підприємницької діяльності, запобігання податковим злочинам. Ці негативні фактори сприяють “тінізації” певних секторів економіки та є вагомим гальмом на шляху втілення в життя розпочатих реформ. Одним із управлінських завдань удосконалення податкової системи України визначено зміцнення позицій українського бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі в результаті

удосконалення системи протидії податковим злочинам, зниження рівня зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування і сплату податків [5, с. 111].

Загальнокомплексне запровадження такого роду змін до системи оподаткування дасть можливість значним чином поліпшити якість регулювання податків та зборів, боротися із оптимізацією податкових зобов'язань на етапі використання коштів, одержаних із неотриманням податкового законодавства, стимулюватиме створення ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України. Податковим кодексом передбачено такі відповідні кроки для зменшення частки податків у витратах підприємств: зменшено кількість податків і зборів: загальнодержавних – з 29 до 18, місцевих – з 14 до 5; з 2011 р. розпочалося поетапне зниження ставки податку на прибуток підприємств, яка в 2014 р. становила 16%; з 2014 р. ставка податку на додану вартість (далі – ПДВ) становить 17% [70].

Порівняємо податкові нововведення в Україні у 2016 році з умовами 2015 року. Нові зміни до Податкового кодексу були оприлюднені шляхом опублікування грудні 2015 року. 24 грудня Верховна Рада України ухвалила зміни до Податкового кодексу. А 31 грудня, його було опубліковано в спецвипуску парламентської газети "Голос України". Податкові зміни були потрібні для ухвалення та підписання державного бюджету на наступний рік. Передбачалося, що проект бюджету буде формуватися на основі податкової реформи, однак з трьох передбачуваних версій ні одна не зркализувалася. Перший варіант – проект Міністерства фінансів з його підходом, який в народі прозвали "все по 20". Другий варіант - проект альтернативної версії реформи, розроблений депутатами та спеціалістами. Однак обом сторонам не вдалося дійти консенсусу. Третій проект - так званий "компромісний варіант". Однак, як виявилось у підсумку, це були ті ж самі розробки Міністерства фінансів з мінімальними поступками. В уряді в результаті довгих переговорів перенесли податкову реформу на наступний рік і обмежитися окремими змінами до Податкового кодексу, потрібними для

ухвалення бюджету.Зважаючи на те, що базові зміни були опубліковані офіційно вже в 2016 році, розглянемо детальніше, що змінилося в Податковому кодексі (див.табл.2.1).

Таблиця 2.1

Ключові податкові ставки в Україні станом на 2016 рік
(Джерело :Складено автором на основі [69])

Вид податку	Ставка (%)
Податок на прибуток	18%
Податок на доходи фізичних осіб	18%
Єдиний соціальний внесок	22%
ПДВ	20%

Ставки податку на прибуток, як можемо спостерігати з даних табл.2.1, залишаються на рівні 2015 року.Як і раніше, податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період податку на нерухоме майно. Мова йде власне про житлову нерухомість, однак не земельні ділянки.Окрім цього, новий Податковий кодекс більше не ідентифікує періодичність та терміни подання декларації з податку на прибуток, а також порядок сплати авансових внесків. Зазначимо, що з 1 січня авансові внески у розмірі 1/12 від суми податку за попередній рік анулюються.Однак, авансові внески при виплаті дивідендів все ж залишаються і будуть сплачуватися так само, як і до введення змін (Див. Додаток А).

Склад платників податку, об'єкт оподаткування та відповідні ставки ПДВ практично залишаються такі ж самі, як і в 2015 році.Базова зміна, що викликала значний опір з боку аграрних холдингів і призвела до непорозуміння у Верховній Раді, це спеціальний режим ПДВ, який вирішили залишити лише на 2016 рік, а остаточне скасування відбудеться з 1 січня 2017 року.

Ще одна норма, що викликала широкий відгос і змусила частину зернових експортерів перегороджувати траси перед новим роком, стосувалася бюджетного відшкодування.Йшлося, власне, про офіційну публікацію та

ведення двох реєстрів бюджетного відшкодування ПДВ (див. Додаток Б). Перший - для реєстрації заяв так званих "автоматників", у яких в обсязі виручки частка експорту перевищує 40%, а вартість основних фондів не менше 1/3 заявлених до відшкодування сум. Другий - для всіх інших. При цьому, податковий орган може виключити платника податку з числа "автоматників", приміром, якщо податківці не знайдуть його за його юридичною адресою. В обох реєстрах вказуються дані не тільки про надходження заяв та їх обробку, але й дані про дату висновку, який надісланий Держказначейству для перерахування відповідних сум на рахунок платника ПДВ, суму і дату ПДВ, що була фактично відшкодована. Це має допомогти зробити систему повернення ПДВ з бюджету зручнішою для платників податку та прозорішою.

У 2016 році застосовується базова ставка 18% до усієї суми бази оподаткування, незалежно від її розміру. Військовий збір залишився без змін і сплачувався у такому ж самому порядку. Базовий розмір податкової соціальної пільги зменшився до 50% розміру прожиткового мінімуму на 1 січня звітного податкового року. У 2016 році ця сума становила 689 грн. Попри очікування, гранична сума доходу, яка давала б право на застосування податкової соціальної пільги, не змінилася. Вона становила у 2016 році 1930 гривень (див. Додаток В).

Як і передбачалося, у 2016 році встановилася єдина ставка нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ). Вона склала 22% і застосовувалася до усіх видів доходів, на котрі раніше нараховувався ЄСВ (див. Додаток Г). Виняток становлять лише спеціальні ставки нарахування ЄСВ для інвалідів (8,41%, 5,5% та 5,3%), які залишилися без змін. ЄСВ тепер сплачує лише роботодавець, а відрахування в розмірі 3,6% для працівника скасовуються.

Максимальна величина місячного доходу, на котрий нараховується ЄСВ, становить не 17, а 25 прожиткових мінімумів. Тобто: з 1 січня – 34 450 грн. (25×1378 грн.), з 1 травня – 36 250 грн. (25×1450 грн.), з 1 грудня – 38 750 грн. (25×1550 грн.). Окрім цього, у 2016 році скасовано для роботодавців визначення класу професійного ризику та відповідні перевірки з боку Фонду

соцстрахування щодо правильності такого визначення. Незалежно від системи оподаткування база нарахування ЄСВ залишилася без змін для всіх підприємців.

Таблиця 2.2

Ключові ставки єдиного соціального внеску у 2015 та 2016 р. р.
(Джерело :Складено автором на основі [69])

2015 р.	2016 р.
1. База оподаткування	1. База оподаткування
Заробітна плата та деякі доходи відмінні від заробітної плати та інвестиційного доходу. Не перевищує 17 мінімальних місячних заробітних плат (20 706 грн.)	Заробітна плата та деякі доходи відмінні від заробітної плати та інвестиційного доходу. Не перевищує 25 мінімальних місячних заробітних плат (34 450 грн.)
2. Ставки	2. Ставки
Роботодавець – 36,76–49,7% (в середньому) Робітник – 3,6%	Роботодавець – 20% Робітник – 0% (скасування ЄСВ 3,6%)

У 2016 році відбулися певні зміни ставок нарахування також і для платників єдиного податку. Порівняльна характеристика показників на 2016 та 2015 р.р. подана у Додатку 3. Окрім того, вважаємо за доречне зазначити наступне: змінилася ставка податку для платників третьої групи, а саме податок збільшено на 1% та граничний поріг доходу зменшено до 5 млн грн. Для платників четвертої групи змінилася ставка податку, оскільки змінилися коефіцієнти. Форма розрахунків – як і раніше – за ст. 291.6 ПКУ платники єдиного податку першої - третьої груп розрахунки повинні здійснювати за відвантажені товари (надані послуги, виконані роботи) лише в грошовій формі (безготівковій та/або готівковій).

Застосування РРО. По суті нових змін немає. Є положення які вступили в силу з 01.01. 2016 р. та є ті, з якими платники податків знайомі ще з 01.07.2015

р. Вступила в силу норма, за якою платникам податків, що одержують готівку та зобов'язані застосовувати РРО з 01.01.2016 р. використовувати ті РРО, що не передають контрольну стрічку в електронному форматі заборонено. Таким платникам варто подбати про придбання нового РРО, або модифікацію існуючого. Стара норма, що продовжує діяти:

1) Юридичні особи- платники єдиного податку мають застосовувати РРО на загальних підставах.

2) ФОП - платники єдиного податку не застосовують РРО, якщо вони:

- знаходяться на першій групі платників єдиного податку;

- знаходяться на другій або третій групі платників єдиного податку та обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 1 млн. грн.

Для ФОП обов'язковий ЄСВ за себенараховується в розмірі 22% від суми, що визначаються самостійно для себе платниками, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої Законом про ЄСВ. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску (підпункт 3 частини 1 статі 7 Закону про ЄСВ). Тобто в числовому вимірі - за січень 2016 р. мінімальний ЄСВ платника єдиного податку $1378,00 * 22\% = 303,16$ грн., максимальний ЄСВ - $1378,00 * 22\% * 25 = 7579,00$ грн.

Залишилася незмінною норма, за якою особи, які обрали спрощену систему оподаткування, звільняються від сплати за себе єдиного внеску, якщо вони є інвалідами або пенсіонерами за віком і отримують відповідно до закону соціальну допомогу або пенсію.

Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску лише за умов їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування. Звітний період подання звітності ФОПом з ЄСВ за себе – календарний рік (п.8 ст.9 ЗУ Про ЄСВ).

Термін сплати ЄСВ за себе залишився незмінним, а саме за абз.3 п.8.ст.9 Закону про ЄСВ фізичні особи-підприємці, що обрали спрощену систему оподаткування, повинні сплачувати єдиний внесок, нарахований за

календарний квартал, до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за котрий сплачується єдиний внесок.

Під час підготовки податкової реформи звучали пропозиції завдати рішучого удару по підприємцях, щоперебувають на спрощеній системі оподаткування, запропонувавши їм ставку єдиного податку на рівні з податком на прибуток, тобто 20% (див. Додаток Д). Однак Міністерство фінансів вчасно усвідомило, що така пропозиція призведе виключно до масового уникнення реєстрації сотнями тисяч "спрощенців". У підсумку обмежилися точковими змінами, які торкаються зміни ставок для третьої та четвертої групи. Наприклад, для третьої групи скорочується з 20 до 5 млн. грн. максимальний оборот, а також підвищується ставка сплачуваного податку на один процентний пункт - до 3% за умови сплати ПДВ і 5%, якщо ПДВ не сплачується. Для четвертої групи теж збільшено ставку - до 0,16 -5,4% нормативно-грошової оцінки 1 га землі. Для першої та другої груп ставки єдиного податку не змінилися. Вони залишилися фіксованими, однак при цьому застосовується до більшого розміру мінімальної зарплати. Кількість найманих працівників не обмежується. Законопроект також не передбачає ніяких змін щодо РРО. У Додатку Е охарактеризовано розміри штрафів за порушення, скоєні у сфері оподаткування в Україні.

Зниження ставки податків на прибуток підприємств та зменшення кількості податків та зборів мали б зменшити податкове навантаження на підприємства, що сприяло б покращенню його фінансового стану та запобігало податковим злочинам. Важливим у даному аспекті є зниження ставки єдиного соціального внеску, що сплачується роботодавцем, підвищує собівартість продукції, зменшуючи її прибутковість, і становить серйозну частку в загальній сумі обов'язкових платежів, які беруться до уваги при розрахунку податкового навантаження на підприємство та оперативної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України. Програмою реформ у даній частині передбачено підвищення ставки єдиного соціального внеску для найманих робітників поступово і її зниження для роботодавців. Але реалізація даної частини реформування у галузі зміни податкового навантаження вимагає

додаткового вивчення потенційного впливу на обидві сторони підприємницького процесурегуляторної дії. Одним із найбільших джерел бюджетних надходжень є податок на додану вартість. За даними Міністерства фінансів України, у доходах Зведеного бюджету України його частка у всіх доходах протягом 2010 – 2014 рр. коливалася у межах від 25,19% (2010 р.) до 32,64% (2014 р.) [70]. Можемо зробити висновок, що у 2014 р. значно зросла фіскальна ефективність ПДВ, що пов'язано із запровадженням Податкового кодексу і дало можливість покращити регулювання ПДВ та підвищило фіскальну дисципліну. У той же час, ми вважаємо, що для покращення адміністрування сплати ПДВ, зниження показників податкової заборгованості, нейтралізації і припинення податкових злочинів, а також оптимізації грошових потоків суб'єктів підприємництва на його сплату потрібно вдосконалювати податкове планування саме на мікрорівні. Останнє може здійснюватися методом складання бюджету податку на додану вартість.

Окрім того, вдосконалення системи регулювання ПДВ має здійснюватися за допомогою наступних кроків: введення автоматичного відшкодування ПДВ; запровадження Єдиного реєстру податкових накладних; звільнення від оподаткування операцій з поставки будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та операцій з зерновими культурами. Положення, що закладені в Податковому кодексі України, сприятимуть нейтралізації і припинення податкових злочинів та зменшенню витрат часу платників на нарахування і сплату податків в результаті зведення усіх законів із питань оподаткування у єдиний нормативно-правовий акт та запровадження електронного документообігу. Цінним напрямком вдосконалення податкової політики за умов сучасного стану оподаткування в Україні є розширення бази оподаткування за допомогою зменшення рівня тінізації економіки та забезпечення однакових конкурентних умов у економічному просторі держави. Програмою податкового реформування передбачено удосконалення правового регулювання відносин між платниками податків та державою у визначені терміни, що виникають в процесі закладення власної справи, декларування

податкових зобов'язань і їх виконання, податкового обліку, покращення системи протидії податковим злочинам. Одним із стратегічних завдань щодо запровадження змін у податковому законодавстві є підвищення ефективності адміністрування податків, вдосконалення системи протидії податковим злочинам, що передбачає потребу упровадженні інформаційно-аналітичного спектру робіт із обґрунтування ефективності адміністративних рішень в органах фіскальної та фінансової сфер, а витрати на регулювання нових податків повинні бути мінімізовані. Підвищення результативності управління та адміністрування податків відіграє помітну роль у вирішенні фінансових проблем розвитку територіальних громад шляхом підтримки нейтралізації і припинення податкових злочинів.

Процес застосування управлінських процедур викликає найбільше застережень з боку бізнес середовища і є однією з найслабших складових податкової системи. Вирішення даної проблеми забезпечить скорочення тіньового сектора, нейтралізації і припинення податкових злочинів та запобігання ухиленню від сплати податків і зборів; зростання надходжень до всіх рівнів бюджетів; удосконалення умов надходження інвестиційних ресурсів; формування у платників податків високої податкової культури. Основоположним напрямком зміни у системі регулювання податків його є спрощення власне для підприємств, скорочення витрат часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та звітності й сплату податків, формування ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Виконання даного завдання передбачає підвищення ступеня інформаційного забезпечення й впровадження для зниження витрат на адміністрування податків автоматизованої системи документообігу; поліпшення порядку реєстрації платників податків; впровадження прозорої системи відповідальності співробітників податкової служби. Зміна правил адміністрування податків та удосконалення системи протидії податковим злочинам зобов'язані забезпечити одержання економічного ефекту внаслідок

скорочення рівня тінізації економіки та зростання надходжень до бюджетів усіх рівнів. Однак такий наслідок можна отримати лише у випадку прийняття нових правил більшістю платників податків в результаті налагодження копійкої роз'яснювальної роботи щодо суті та необхідності нових правил запобігання податковим злочинам та їх адміністрування; зміни відношення податкових органів до платників, налагодження партнерських взаємовідносин між ними; продуктивної боротьби з корупцією та запобігання податковим злочинам; підвищення рівня довіри до влади загалом.

Наступним кроком, що має на меті удосконалення системи податкового адміністрування, є зміна підходів до організації роботи податкового контролю та удосконалення системи протидії податковим злочинам, тобто розрахунок кількості та зрозуміла регламентація видів перевірок, встановлення переліку документів, що мають бути пред'явлені для здійснення фактичної та документальної виїзної перевірок; періодичності здійснення документальних планових перевірок.

З ухваленням Податкового кодексу зроблено помітний крок уперед на шляху формулювання закритого переліку прав і обов'язків платників податків та контролюючих органів з ціллю запобігання розширенню прав однієї й обмеження прав іншої сторони, а також налагодження партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків в контексті забезпечення економічної безпеки. Останнє набуває виняткового значення, оскільки від такого роду відносин значною мірою залежить не тільки виконання платниками свого податкового обов'язку, алей результативність господарської діяльності. Важливим аспектом удосконалення системи оподаткування є дотримання правил теперішнього стану оподаткування в Україні, розроблених у національних програмах, базою яких є такі основні положення:

1. Чітке окреслення цілей програми нейтралізації і припинення податкових злочинів, прийнятних як для населення, так і для всіх платників податків.
2. Інформаційна прозорість, тобто ґрунтовна публікація всіх доходів і видатків, пов'язаних із реалізацією програми.

3. Систематичність заходівнейтралізації і припинення податкових злочинів: надання можливості добровільно розкрити активи й несплачені податки, без застосування режиму примусу. Всі дотримання норм необхідно балансувати, підштовхуючи добровільно їх дотримуватися і одночасно протидіяти порушникам.

4. Підвищення ризику для порушників податкового законодавства. Програма потребує виділення коштів для того, щоб збільшити ризик для порушників після закінчення програми, які не хочуть добровільно віддавати приховані доходи і сплачувати податки.

Крім того, до стратегічних завдань удосконалення податкової системи України належать такі напрями, як вдосконалення системи протидії податковим злочинам, забезпечення однакових умов конкуренції в економіці України; гармонізація податкового законодавства із законодавством ЄС; скорочення глибини соціальної нерівності. Продовження процесу удосконалення податкової системи в контексті забезпечення економічної безпеки України повинно проводитись у таких напрямках:

- коригування механізму оподаткування житлової нерухомості шляхом трансформації податку на нерухомість, розбіжну від земельної ділянки, на податок із широкою податковою базою та прогресивною шкалою податкових ставок;
- наближення акцизного податку на електроенергію і природний газ до стандартів ЄС. У гранях цього напрямку пропонується скасування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, окрім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів всіх форм власності і впровадження замість них розширеного переліку підакцизних товарів. Подальшим кроком має стати наближення акцизного податку на природний газ і електроенергію в Україні до правил законодавства ЄС щодо оподаткування електроенергії та енергопродуктів;

– удосконалення системи екологічного оподаткування шляхом ступневого підвищення рівня податкового навантаження екологічно орієнтованих податків та зборів до середньоєвропейського значення; підняття розміру ставок екологічних податків шляхом впровадження прогресивних коефіцієнтів до встановлених нормативів за необліковане забруднення навколишнього середовища та понадлімітне забруднення навколишнього середовища; посилення розподільчої та компенсаційної функцій екологічних плат шляхом забезпечення їх цільової спрямованості на покриття витрат за державними цільовими програмами (щодо захисту навколишнього природного середовища) після надходжень від екологічно орієнтованих податків та зборів;

– перегляд системи податкових пільг шляхом відмовлення від галузевих податкових пільг і впровадження замість них інвестиційної податкової знижки, право на котру матимуть всі суб'єкти господарювання, які впровадять інвестиції та відповідатимуть встановленим вимогам; впровадження державного управління процесами використання, надання і скасування податкових пільг. З цією метою варто ввести податкові пільги до складу видатків державного бюджету. Їх облік поряд із прямими бюджетними видатками надасть можливість оцінювати загальну суму державних видатків (державних субсидій), які надаються непрямими і прямими методами, а тому – загальну суму державної підтримки певних видів діяльності та окремих груп платників податків.

Крім запропонованого вище удосконалення системи протидії податковим злочинам, ціллю застосування єдиного підходу до аналізу податкових пільг та бюджетних видатків повинні стати: забезпечення відповідальнішого відношення до надання податкових пільг; проведення порівняльного аналізу ефективності бюджетних і податкових видатків як передумови для вибору найбільш ефективного методу державної підтримки окремих видів діяльності та суб'єктів господарювання; упровадження сталого моніторингу і контролю за використанням податкових пільг; стимулювання оприлюднення звітів ДПА України про втрати бюджету в результаті надання податкових пільг; введення

щорічних публічних галузевих звітів про результати використання наданих їм податкових пільг. Підсилення контролю за наданням існуючих податкових пільг мало б стимулювати впровадження тих, котрі можуть забезпечити хоча б один із різновидів ефекту: соціального, економічного, фіскального. Це не лише підвищить обґрунтованість надання податкових пільг, але й стане фактором, що звузить розширення їх переліку, а також спростить подальший контроль за результативністю використання; скорочення рівня тінізації економіки та обсягів ухилення від сплати податків в контексті забезпечення економічної безпеки.

Високий ступінь тінізації української економіки продукує можливості для поширення недоотримання державних доходів, корупції, вчинення інших правопорушень. Легалізація активів, отриманих поза межами правового поля, надасть можливість перевести доходи та майно, з котрих не сплачені податки, у галузь легальної економічної діяльності, що буде сприяти розширенню бази оподаткування та збільшення обсягу доходів до всіх рівнів продуктивної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Отже, з прийняттям Податкового кодексу в Україні закладено реформування податкової системи, початковим етапом якого є формування єдиної законодавчої бази з питань оподаткування, що регламентує економіко-правові взаємозв'язки, що виникають у галузі оподаткування та розкриває загальні основи встановлення податків і зборів, удосконалення системи протидії податковим злочинам, частинейтралізації і припинення податкових злочинів, прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів, процедури регулювання та сплати податків. Зміни податкового адміністрування мають бути скеровані на досягнення стратегічних цілей соціального і економічного розвитку, запобігання податковим злочинам, підвищення ступеня конкурентоспроможності економіки та прискорення інноваційно-інвестиційних процесів у державі в контексті забезпечення економічної безпеки. Необхідність продовження удосконалення системи оподаткування в Україні пов'язана зі змінами управління економічних процесів, які обов'язково повинні включати і

державне регулювання системи оподаткування та вдосконалення системи протидії податковим злочинам.

Розширення бази оподаткування методом зниження величини тіньового сектора сприятиме формуванню рівних конкурентних умов у економічному розмаху держави за теперішнього стану оподаткування в Україні. Крім того, здійснення моніторингу впливу змін податкового законодавства на економіку держави з моменту запровадження Податкового кодексу надало можливість на практиці сформулювати переваги та недоліки документа, та ініціювати пропозиції щодо необхідних змін. Визначним у цьому контексті є врахування міжнародного досвіду податкових реформ з нейтралізації і припинення податкових злочинів, що може забезпечити вибір найефективнішого підходу з використання податкових інструментів, як з точки зору наповнення бюджетів всіх рівнів, так і впливу на розвиток бізнесового сектора в Україні в контексті забезпечення економічної безпеки.

2.2. Кримінологічна функція органів прокуратури щодо запобігання податковим злочинам

Спеціально-кримінологічне запобігання податковим злочинам здійснюється через систему уповноважених на це суб'єктів ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України. Від них безпосередньо залежить ефективність правоохоронної діяльності, успіх у досягненні завдань із протидії, нейтралізації і припинення податкових злочинів. Невід'ємною складовою частиною системи спеціально-кримінологічного запобігання злочинам, у тому числі у сфері оподаткування, є органи прокуратури України. Науковцями розглядаються як загальнотеоретичні основи запобіжної функції прокуратури, шляхи та форми її реалізації, так і особливості прокурорського запобігання корупції, організованій злочинності та ін. У той же час малодослідженими видаються питання запобігання прокуратурою податковим злочинам, які за сучасного стану оподаткування в

Україні та теперішніх умов характеризуються високим рівнем та масовістю, трансформуються на помітну загрозу національній безпеці України. Так, лише у 2011 р. за ст. 212 КК України було засуджено 152 особи, у 2012 р. — 177 (+ 15 %), у 2013 р. — 106 (– 39 %), у 2014 р. — 141 (+ 33 %), 2015 р. — 177 осіб (+ 23 %) [70]. При цьому більшість із них (80 %) засуджено за ч. 3 ст. 212 КК України, тобто за ухилення від оподаткування, вчинене в особливо великих розмірах або особою, раніше судимою за цей злочин. Не дивлячись на це, питання нейтралізації і припинення податкових злочинів прокуратурою в кримінологічній літературі висвітлюються фрагментарно, розкриваються тільки окремі їх аспекти та здебільшого в контексті більш загальної проблематики.

На нашу думку, за нинішніх умов потрібно з'ясувати роль та місце органів прокуратури в системі спеціально-кримінологічного запобігання податковій злочинності, схарактеризувати напрями та сутність реалізації її кримінологічної функції у сфері оподаткування, сформулювати існуючі питання та імовірні шляхи їх вирішення в контексті забезпечення економічної безпеки. Відповідно до Конституції та Закону України «Про прокуратуру» органи прокуратури виконують слідчу, наглядову, представницьку, координаційну функції та державне обвинувачення. Що стосується запобіжної (кримінологічної) функції, то вона, будучи безпосередньо не закріпленою законом, іманентно притаманна всім спрямуванням прокурорської діяльності, їх природи та внутрішньому змісту.

В границях кожного напрямку діяльності прокуратури виділяються кримінологічні сторони, що спрямовуються на нейтралізацію та усунення умов і причин злочинів та, об'єднуючись, складають цілісну кримінологічну функцію прокуратури. Вона полягає у цілеспрямованій діяльності органів прокуратури щодо випередження, усунення й обмеження криміногенних процесів та явищ, що обумовлюють злочини, недопущення потенційних злочинів на різних стадіях їх кримінального формування та виділяється специфікою прокурорських повноважень, методів і форм попереджувального призначення.

Перш ніж перейти до розгляду властивостей запобігання прокуратурою податковим злочинам, варто обрати та визначити для цього підхід, котрий був би найбільш успішним з позиції всеохоплюючої та точної характеристики відповідної роботи, її напрямів, став би загальною науково обґрунтованою базою для поглиблення та розвитку спеціального кримінологічного знання. З цією метою звернемося до профільних наукових досліджень кримінологічної функції органів прокуратури. Так, А. Загородній в межах даної функції виокремлює запобігання податковим злочинам: а) засобами правової пропаганди; б) засобами прокурорського нагляду; в) у процесі розслідування та розкриття злочинів [28, с. 28]. Основними напрямками здійснення запобіжної функції прокуратури є кримінологічний аналіз злочинності, участь у розроблюванні заходів з її запобігання, нагляд за дотриманням законодавства про запобігання злочинності, сприяння профілактичній роботі громадськості, участь у правовому вихованні громадян та координація дій правоохоронних органів.

У свою чергу, ми підтримуємо попередній підхід, відзначаємо його привілеї та доповнюємо як функцією органів прокуратури кримінальним переслідуванням, що наділене попереджувальним потенціалом та здійснюється шляхом порушення кримінальних проваджень і підтримання державного обвинувачення в суді. У зв'язку з цим вчений виділяє не лише аналітико-прогностичний, ідейно-виховний та координаційний прояви кримінологічної функції прокуратури, але й її правоохоронну складову. Такий підхід, з нашої позиції, повною мірою відповідає теоретичному обґрунтуванню кримінологічної функції органів прокуратури з нейтралізації і припинення податкових злочинів, її змісту та сутності, положенням чинного законодавства, зважає на головні сторони запобіжної діяльності, а отже, загалом може бути використаний та покладений в основу характеристики запобігання прокуратурою податковим злочинам і побудови продуктивної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Так, аналітичний напрям превентивної функції прокуратури щодо

податкових злочинів полягає в кримінологічному аналізі податкової злочинності на регіональному або загальнодержавному рівнях. Цей аналіз є базою всієї профілактичної роботи органів прокуратури, їх наглядової та іншої діяльності, дозволяє виокремити першорядні напрями спеціально-кримінологічного запобігання, підготувати обґрунтовані та економічно доцільні профілактичні заходи нейтралізації і припинення податкових злочинів, правильно координувати дії правоохоронних органів у протидії податковій злочинності.

Характерним продовженням аналітичної роботи прокуратури є їх пряма участь у розробці та прикладній реалізації програм профілактики та боротьби зі злочинністю в контексті забезпечення економічної безпеки. Підтвердженням цього є проведене нами вивчення регіональних та міських програм профілактики злочинності. Наприклад, прокуратура Тернопільської області вже традиційно відіграє активну роль у проведенні кримінологічного аналізу злочинності в регіоні, її детермінант, формулюванні конкретних запобіжних заходів запобігання податковим злочинам, котрі доцільно внести до регіональної програми профілактики правопорушень, бере безпосередню участь у їх практичній реалізації. Так, відповідно до Регіональної програми профілактики правопорушень, що затверджена рішенням Тернопільської обласної ради, прокуратура області визначається відповідальною за проведення моніторингу стану правопорядку та законності в регіоні з урахуванням факторів запобігання податковим злочинам, що сприяють загостренню криміногенної ситуації, аналізу та визначення умові причин, що сприяють правопорушенням у галузі економіки, з ціллю вироблення спільних профілактичних дій та побудови ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки держави та регіону.

Іншим напрямом запобігання прокуратурою податковим злочинам є правоохоронна діяльність. Вона складає основний зміст діяльності прокуратури, спрямовується на виконання її конституційних функцій. У системі запобігання податковій злочинності правоохоронній діяльності

прокуратури відводиться виняткове місце. По-перше, прокуратура здійснює нагляд за застосуванням і додержанням законів, у тому числі у галузі оподаткування, вживає заходів щодо виявлення, запобігання та припинення податкових правопорушень. Відповідно до ст. 19 Закону України «Про прокуратуру» [91] невід'ємною складовою предмета цього нагляду є додержання законів, що стосуються економічних відносин, зовнішньоекономічної діяльності та митниці, а отже, безпосередньо стосуються питань нейтралізації і припинення податкових злочинів. Неухильне дотримання та правильне застосування законів є фундаментальною передумовою запобігання податковій злочинності.

Аналіз практики свідчить, що органи прокуратури приділяють важливу увагу нагляду за застосуванням і додержанням податкового законодавства, удосконалення системи протидії податковим злочинам. Щороку ними виявляється багато злочинів у цій сфері. Так, у 2015 р. органами прокуратури порушено 214 кримінальних проваджень у сфері оподаткування, у тому числі 58 — про відшкодування ПДВ та протиправне адміністрування, лише за I півріччя 2016 р. — 63 таких проваджень, у тому числі 21 щодо незаконного відшкодування ПДВ [62]. Дієвим засобом запобігання податковим злочинам у процесі наглядової діяльності є вживання прокуратурою актів реагування, передбачених законом.

До недавнього часу кримінологічним цілям слугували протести, приписи, постанови та подання. Проте у зв'язку із прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань удосконалення діяльності прокуратури» від 18 вересня 2012 р. кількість актів прокурорського реагування скоротилась до постанови та подання. Подання — це акт реагування прокурора на виявлені порушення закону з вимогою щодо: а) усунення порушень закону, причин та умов, що їм сприяли; б) притягнення осіб до передбаченої законом відповідальності; в) відшкодування шкоди; г) скасування нормативно-правового акта, окремих його частин або приведення його у відповідність із законом; д) припинення незаконних дій чи бездіяльності

посадових та службових осіб. Помітною кримінологічною вимогою до подань прокурора є формулювання в них конкретних пропозицій з усунення детермінант злочинів, що, на жаль, не завжди дотримується.

Аналіз практичних матеріалів прокурорської діяльності з нейтралізації і припинення податкових злочинів, підтверджує, що більшість із винесених прокурорами подань, у тому числі у галузі оподаткування, не містять пропозицій з усунення порушень закону, їх умов та причин. Решта цих актів реагування якщо і містить такі рекомендації, то вони формулюються в загальній формі, що утруднює практичне їх виконання, а отже, загалом досягнення запобіжних цілей з нейтралізації і припинення податкових злочинів. Іноді прокурори дуже категоричні у формулюваннях, практично нав'язують піднаглядним суб'єктам певний варіант рішення з виконання вимог подання, що розглядається як втручання в їх господарську, оперативну й іншу діяльність та просто забороняється законодавством. Говорячи про подання прокурора, в котрих ставиться установа скасувати правовий акт або його частини, підкреслимо важливість нагляду за дотриманням законодавства про запобігання податковій злочинності в контексті забезпечення економічної безпеки. Він дозволяє забезпечити законність правозастосовної діяльності із запобігання податковим злочинам, дотримання свобод і прав юридичних та фізичних осіб у галузі оподаткування. Властивістю є те, що законодавство про запобігання податковим злочинам не систематизоване, а відповідні норми перебувають в правових актах різної юридичної сили, що регулюють відносини із нейтралізації і припинення податкових злочинів у багатьох соціальних сферах (адміністративна, податкова, кримінальна, кримінально-процесуальна, митна, зовнішньоекономічна та інші галузі законодавства).

У випадку виявлення увчинках особи ознак адміністративного правопорушення у галузі оподаткування прокурор виносить постанову про ініціювання притягнення такої особи до адміністративної відповідальності. Постанова підлягає розгляду уповноваженою посадовою особою або органом у 10-денний строк, якщо інше не встановлено законом (ст. 24 Закону «Про

прокуратуру»). Постанови як акти реагування концентрують у собі великий запобіжний потенціал з нейтралізації і припинення податкових злочинів. Вони направлені на боротьбу не лише з податковою злочинністю, але й з її «фоновими» явищами, перешкоджають розвитку протиправної поведінки, формують перешкоди для переростання адміністративних податкових правопорушень у кримінальні злочини. Йдеться про правопорушення, передбачені статтями 1631, 1632, 1634 КУпАП та ін.

Науковці безпосередньо розглядають вчинення адміністративних правопорушень у сфері оподаткування (ст. 1642 КУпАП) як приготування або замах на ухилення від оподаткування. У зв'язку з даним фактом, справедливо підкреслюється, що вчасне виявлення такого роду правопорушень та притягнення винних до адміністративної відповідальності є результативним засобом нейтралізації і припинення податкових злочинів.

Іншим важливим напрямом правоохоронної діяльності прокуратури в контексті її запобіжної функції є нагляд за дотриманням законів податковою міліцією як органом, що відповідно до положень діючого законодавства виконує оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування у справах про ухилення від оподаткування (ст. 212 КК України). Органи прокуратури впливають на ефективність та якість такого роду діяльностей в контексті забезпечення економічної безпеки, вживають заходів для забезпечення її відповідності закону. Згідно зі ст. 29 Закону України «Про прокуратуру» одним із основних завдань нагляду за дотриманням законів органами, що проводять оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, є сприяння виконанню заходів щодо запобігання злочинам, а також подальше усунення їх умов та причин.

Вивчення практики провадження нагляду за дотриманням законів податковою міліцією свідчить, з одного боку, про високу інтенсивність даної роботи, кількість застосованих заходів, а з іншого, про певні недоліки щодо її якості, присутність змістовних проблем теперішнього стану оподаткування в Україні. До недавнього часу прокурорський нагляд за податковою міліцією

переважно обмежувався звіркою факту наявності подання слідчого про усунення причин та умов податкових злочинів, без відповідного дослідження правильності встановлення причин та умов злочинів, а також заходів з їх усунення. При цьому не зверталася достатня увага на недотримання вимог конкретності визначених слідчим заходів, контроль за їх виконанням тощо.

На нашу думку, описані вищenedоліки пояснюються не так суб'єктивними факторами, як недосконалістю чинного на той час КПК України. Вирішення даних проблем великою мірою пов'язується із набуттям чинності новим КПК України, його подальшим розвитком та вдосконаленням. Відповідно до ст. 10 Закону України «Про прокуратуру» генеральний прокурор України та підпорядковані йому прокурори адмініструють діяльність і правоохоронних органів, у тому числі й податкової міліції, з протидії злочинності та корупції, запобігання податковим злочинам. На виконання положень Закону та з метою підвищення координаційної ролі прокуратури було затверджено наказ Генеральної прокуратури України «Про координацію діяльності правоохоронних органів по боротьбі зі злочинністю та корупцією» від 4 травня 2012 р. У ньому регламентовано, що одним із основних критеріїв оцінки координаційної діяльності прокуратури варто вважати підвищення ефективності нейтралізації і припинення податкових злочинів — кримінологічну складову правоохоронної координації. Головна ціль координації (від лат. «со» — разом і «ordinatio» — упорядкування) правоохоронних органів полягає у погодженні та упорядкуванні їх спільних дій у боротьбі зі злочинністю, розмежуванні функцій при реалізації спеціально-кримінологічних заходів. Координація дозволяє сконцентрувати зусилля правоохоронних органів, об'єднати їх в «один фронт» на базі єдиного підходу, покращити взаємодію між ними, усунути дублювання функцій, ефективно розподіляти час, фінансові та інші засоби у боротьбі зі злочинністю. З метою з'ясування існуючого стану координації правоохоронних органів у боротьбі з податковими злочинами, визначення проблем у цій галузі та шляхів їх вирішення нами було досліджено низку матеріалів координаційних нарад

різного рівня. У результаті проведеного аналізу можемо зробити такі зауваження. По-перше, проведення нарад, спеціально присвячених нейтралізації і припиненню податкових злочинів, сьогодні не є поширеним явищем. Як приклад зауважимо міжвідомчу нараду керівників правоохоронних та контролюючих органів «Про стан додержання вимог законодавства у сфері оподаткування та легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, а також про стан прокурорського нагляду на цими напрямками». Організація такого роду нарад безумовно є позитивним взірцем запобігання податковим злочинам, котрий заслуговує на його поширення. Але за теперішніх умов це розглядається швидше не як загальне правило, а виняток, що є неприпустимим з точки зору на стабільно високий рівень податкової злочинності в Україні. У свою чергу, в процесі проведення координаційних нарад районного та міського рівнів питання протидії податковій злочинності далеко не завжди включаються до порядку денного.

Якщо такі питання й обговорюються, то найчастіше обходяться слідчим та оперативно-розшуковим аспектами діяльності податкової міліції, ефективністю й показниками, не враховуючи питань усунення умов та причин, запобігання ухиленню від оподаткування. Наприклад, на засіданнях нарад не обговорюються проблеми взаємодії у проведенні кримінологічного і правового інформування, культурно-виховної роботи та інших важливих напрямів запобігання податковій злочинності, теперішнього стану оподаткування в Україні, удосконалення системи протидії податковим злочинам. Гіперболізація репресивної складової у боротьбі з податковими злочинами, з одного боку, підтверджує залишення ще сумнозвісної практики «гонки за показниками», що розглядаються як головний критерій ефективності діяльності, а з другого, про очевидну недооцінку запобіжної складової координації, попереджувальної протидії злочинності загалом.

По-друге, рішення координаційних нарад або узагалі не містять пропозицій із нейтралізації і припинення податкових злочинів, або нерідко є не конкретними та доволі поверхневими (зокрема, рекомендується «підвищити

результативність розслідування кримінальних проваджень щодо незаконного відшкодування ПДВ», «продовжити роботу по реалізації комплексної програми протидії», «усунути причини та умови правопорушень у галузі оподаткування», «виключити випадки безпідставної відмови у порушенні кримінальних проваджень» тощо). Схожі пропозиції швидше схожі на «плакатні» заклики, ніж на кримінологічні заходи, що переслідують реальні практичні цілі. Декларативність та абстрактність заходів (наприклад, «усунути умови та причини злочинів») дискредитує саму ідею запобігання злочинності, робить заходи фактично формальними, безпредметними та віддаленими від ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Ще одним напрямом здійснення кримінологічної функції прокуратури є інформаційно-виховна робота. Вона розкривається у застосуванні роз'яснювальних, інформаційних, пропагандистських та інших заходів з ціллю елімінації протиправних поглядів особистості, переорієнтації та закріплення соціально позитивних стереотипів, виховання у душі поваги до закону та правил співжиття. Утримання потенційних злочинців від вчинення злочинів — першорядне завдання інформаційно-виховної роботи прокуратури в контексті забезпечення економічної безпеки. Для цього органами прокуратури використовується цілий ряд засобів: друковані матеріали виховного призначення, у тому числі відомчі видання, наприклад виступи в пресі, по телебаченню та на радіо, «виїзні лекції, Вісник прокуратури», інформування представницьких органів влади з питань нейтралізації і припинення податкових злочинів, розповсюдження кримінологічної інформації через інтегрований веб-сайт органів прокуратури України (www.gp.gov.ua) та ін.

Кримінологічне інформування є одним із найважливіших напрямів виховної роботи прокуратури спеціально-кримінологічного призначення. Кримінологічна поінформованість ставить за ціль поширення серед населення даних про запобігання податковим злочинам, її ситуацію на окремих територіях, умови та причини вчинення злочинів, особу злочинця, засоби вчинення злочинів, заходи запобігання тощо. Так, відповідно до ст. 511 Закону

України «Про прокуратуру» прокурори всіх рівнів на відкритому пленарному засіданні відповідної ради, на котре запрошуються представники ЗМІ, не менше як двічі на рік, ознайомлюють населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці про стан законності, заходи щодо її зміцнення та результати діяльності на цій території. Відповідна доповідь прокурора традиційно включає розділ, присвячений нейтралізації і припиненню податкових злочинів. Приміром, у ньому висвітлюються показники податкової злочинності у певному регіоні, кількість осіб, притягнутих до відповідальності за податкові злочини, наводяться статистичні показники наглядової діяльності прокуратури за дотриманням податкового законодавства, законності при проведенні органами ДПС України оперативно-розшукових заходів, досудового розслідування, визначається кількість винесених актів реагування, результати їх розгляду тощо. Схвальною є практика поширення органами прокуратури вузькопрофільних звітів із проблем протидії економічній злочинності.

Поряд з іншими проблемами, у ньому розкриваються особливості протидії прокуратури податковим злочинам, правові основи та напрями цієї діяльності, висвітлюються статистичні й інші матеріали, аналітичні таблиці, діаграми як в розрізі області, так і її районів з удосконалення системи протидії податковим злочинам. Вважаємо, що даний позитивний досвід повинен поширюватись, а подібні звіти мають оприлюднюватись систематично, не лише в період кризових явищ в економіці, а й після їх цілковитого подолання. Як бачимо, кримінологічна діяльність прокуратури має різносторонній характер, здійснюється в конкретних напрямках із використанням передбачених законом методів і форм. Вона відбувається на основі норм права та отримує в них своє закріплення при формуванні ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Від правового забезпечення безпосередньо залежить ефективність запобіжної прокурорської діяльності з нейтралізації і припинення податкових злочинів, вирішення її нагальних питань. Зауважимо, що деякі вчені пов'язують розвиток правового забезпечення кримінологічної функції прокуратури із

закріпленням її яксамостійної функції в Законі України «Про прокуратуру». Інші ж науковці не вважають внесення таких змін необхідним. У нашому дослідженні ми розцінюємо їх як такі, що можуть викликати «перерозподіл» нормативних положень «із запобіжним ефектом» за різними напрямками функціонування прокуратури, що призведе до необхідності комплексної ревізії Закону крізь призму проблематики запобіжної діяльності, штучно перенавантажить його відповідними законодавчими конструкціями ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Що стосується нашої позиції, то ми розцінюємо внесення відповідних змін до Закону тільки як допустимий можливий, проте аж ніяк не вважаємо це необхідним заходом. Запобіжна складова і без того властива всім функціям прокуратури, їх внутрішньому змісту. При цьому вважаємо за раціональне розробити та затвердити профільний відомчий акт із питань удосконалення системи протидії податковим злочинам, наприклад, наказ Генеральної прокуратури України «Про організацію діяльності органів прокуратури у сфері запобігання і протидії податковій злочинності»[89]. Доцільність його прийняття зумовлюється масовістю ухилень від оподаткування, що спостерігаються за сучасних умов, та вагомою роллю прокуратури у боротьбі з ними, необхідністю спеціалізації та підвищення ефективності її діяльності у цій галузі, правилами щодо систематизації норм про запобігання прокуратурою податковим злочинам, вирішенням організаційних та інших проблем запобігання податковим злочинам. У цьому наказі слід визначити напрями запобігання і протидії прокуратурою податковим злочинам, особливості нагляду за дотриманням податкового законодавства, законності в кримінально-процесуальній діяльності податкової міліції, питання координації у нейтралізації і припинення податкових злочинів, аналітичної та пропагандистської роботи у цій сфері тощо.

Підсумовуючи все викладене, відзначимо, що органи прокуратури є одними з найголовніших суб'єктів нейтралізації і припинення податкових

злочинів. Кримінологічна функція прокуратури щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів полягає у цілеспрямованій діяльності цих органів щодо обмеження, випередження і усунення криміногенних процесів та явищ, що зумовлюють злочини у галузі оподаткування, недопущенні потенційних податкових злочинів на різних фазах їх кримінального формування та відзначається специфікою повноважень, методів і форм превентивного призначення в контексті забезпечення економічної безпеки. Вона зосереджується практично у всіх напрямках діяльності органів прокуратури та проявляється в аналітичній, правоохоронній, координаційній та інформаційно-виховній роботі. Наступний розвиток запобіжної діяльності прокуратури у галузі оподаткування пов'язується, з одного боку, з підвищенням якості, усуненням зловживань та проявів формалізму у даній галузі, а з другого – з розвитком спеціалізації прокурорської роботи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів та вдосконаленням її правових засад на шляху побудови ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

2.3. Порівняльний аналіз критерію президенства в контексті запобігання податковим злочинам (на прикладі законодавства України і Республіки Казахстан)

Узгодження національного та міжнародного регулювання відносин оподаткування пов'язується з запобіганням податковим злочинам, існуванням та особливостями внутрішньодержавного регулювання інституту подвійного оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки. Щодо внутрішнього подвійного оподаткування – ситуація відносно проста, що призводить до неможливості дворазового справляння податку з одного і того ж об'єкта в одного і того ж платника. Більш складна конструкція характеризує реалізацію міжнародних договорів про запобігання податковим злочинам та усунення подвійного оподаткування. Подібна норма закріплена практично в

усіх податкових кодексів пострадянських держав. У попередніх підрозділах дипломної роботи ми розглядали підстави та методи усунення подвійного оподаткування в окремих державах та на міжнародній арені. Однак, незважаючи на вагомий вклад вчених, на сьогодні багато питань потребують глибинного аналізу. Зазначені відносини врегульовані в Україні статтею 13 «Усунення подвійного оподаткування» та Податкового кодексу України. Відповідно до неї, доходи, отримані резидентом України з джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта або бази оподаткування у повному обсязі. Доходи, отримані фізичною особою-резидентом з джерел за межами України, включаються до складу сукупного річного оподаткованого доходу. Суми податків і зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими Податковим кодексом України. Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримує такий дохід (прибуток), уповноваженого проводити такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України. Стаття 13 Податкового кодексу України [1] передбачає відсильну норму, яка деталізує – хто саме є безпосереднім учасником подібних відносин. Йдеться про резидента:

- а) юридичні особи та їх відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;
- б) дипломатичні представництва, консульські та інші офіційні представництва України, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;
- в) фізична особа – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

Податковим кодексом Республіки Казахстан резидентами визнаються також юридичні особи, створені відповідно до законодавства Республіки

Казахстан, і (або) інші юридичні особи, місце ефективного управління (фактичні органи управління) яких знаходиться у Республіці Казахстан. Місцем ефективного управління (фактичним органом управління) визнається місце здійснення основного управління та прийняття стратегічних комерційних рішень, необхідних для проведення підприємницької діяльності юридичної особи (п.5 ст.176 [34]).

При цьому необхідно чітко розмежовувати «місце ефективного управління» і «місце фактичного управління» в контексті забезпечення економічної безпеки. Традиційно в договорах про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим злочинам під резидентом договірної держави розуміється будь-яка особа, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній унаслідок його місця проживання, резиденства, місця управління, місця реєстрації або будь-якого іншого критерію подібного характеру. Однак цей термін не включає будь-яку особу, яка підлягає оподаткуванню в цій Державі, тільки стосовно доходу з джерел в цій Державі або капіталу, що в ній знаходиться. Однак, якщо особа, інша ніж фізична, є резидентом обох Договірних Держав, то, така особа вважатиметься резидентом Держави, в якій розташоване його місце ефективного управління. Таким чином, і в Договорі про подвійне оподаткування мова йде про «ефективне управління», а не про «фактичне управління». Договорами про усунення подвійного оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки в якості критерію для визначення резидентства особи наводяться наступні положення. Резидентом є особа, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній унаслідок: місця проживання, резиденства, місця управління, місця реєстрації або будь-якого іншого критерію подібного характеру. Наприклад, виходячи зі статті 176 «Резиденти та нерезиденти» Податкового кодексу Республіки Казахстан, можна зробити висновок, що для визначення терміну «резидент Договірної Держави» (щодо юридичної особи), Республікою Казахстан використовується такий критерій як резиденство. Резидентами Республіки Казахстан визнаються юридичні особи, місце

ефективного управління (фактичні органи управління) яких знаходиться у Республіці Казахстан. Кодексом не визначено поняття «місце ефективного управління». Аналізуючи поняття «місце ефективного управління», слід відзначити його оціночний характер. Наявність місця ефективного запобігання податковим злочинам, передбачає, мабуть, і наявність місця запобігання податковим злочинам, а отже два місця прийняття рішення в компанії - відсутність ієрархії органів управління компанії. Зазначимо, що ефективне або неефективне запобігання податковим злочинам слід віднести до стратегії держави, що не підлягає регулюванню ззовні і не відповідає природі імперативного владного податково-правового регулювання. При визначенні резиденства компанії слід виходити з того, де знаходяться фактичні органи управління.

Норми цивільного законодавства обумовлюють те, що особа, що є комерційною організацією, може бути створена тільки у формі державного підприємства, господарського товариства, акціонерного товариства, виробничого кооперативу. Наприклад, відповідно до статті 8 Закону Республіки Казахстан «Про господарські товариства», вищим органом господарського товариства є загальні збори (збори представників) його учасників. У господарському товаристві створюється виконавчий орган (колегіальний або (і) одноособовий), який здійснює поточне керівництво його діяльністю і є підзвітним загальним зборам його учасників.

Окремо регулюються особливості статусу резидентства для акціонерних товариств. Так, згідно зі статтею 33 Закону Республіки Казахстан «Про акціонерні товариства» [76] Органами товариства є: 1) вищий орган – загальні збори акціонерів (у товаристві, всі голосуючі акції якого належать одному акціонеру, – такий акціонер), 2) орган управління – рада директорів; 3) виконавчий орган – колегіальний орган або особа, яка одноосібно здійснює функції виконавчого органу, назва якого визначається статутом товариства; 4) інші органи відповідно до цього Закону, інших нормативно-правових актів Республіки Казахстан та статутом товариства. Таким чином, при визначенні

органів (органів управління) юридичної особи, яка є комерційною організацією, слід виходити із закритого переліку таких органів, які прямо передбачені законодавчими актами. Повноваження відповідного органу повинні бути підтверджені в порядку (відповідним документом), на який прямо вказується в законодавчому акті. Наявність інших осіб, які впливають (можуть впливати) на прийняття рішення комерційної організації не може служити фактом визнання участі таких осіб в управлінні комерційною організацією, якщо тільки повноваження такої особи офіційно не підтверджені у відповідних документах.

Спираючись на податкове законодавство пострадянських держав, слід звернути увагу на конструкцію «пов'язаних осіб». Так, відповідно до статті 14 Податкового кодексу України [71] пов'язані особи – юридичні та/або фізичні особи, взаємовідносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють і які відповідають будь-якій з таких ознак: юридична особа, яка здійснює контроль за господарською діяльністю платника податку або контролюється таким платником податку чи перебуває під спільним контролем з таким платником податку.

Під контролем господарської діяльності платника податку в контексті забезпечення економічної безпеки слід розуміти: а) володіння безпосередньо або через пов'язаних фізичних та/або юридичних осіб часткою (паєм, пакетом акцій) статутного фонду платника податку в розмірі не менше 20 відсотків статутного фонду платника податку, б) вплив безпосередньо або через пов'язаних фізичних та/або юридичних осіб на господарську діяльність підприємства в результаті: надання права, яке забезпечує вирішальний вплив на формування складу, результати голосування та рішення органів управління платника податку; обіймання посад членів наглядової (спостережної) ради, правління, інших наглядових чи виконавчих органів платника податку особами, які вже обіймають одну чи кілька із зазначених посад в іншому підприємстві; зайняття посади керівника, заступника керівника спостережної ради, правління, іншого наглядового чи виконавчого органу платника податку особою, яка вже

обіймає одну чи кілька із зазначених посад в інших суб'єктах господарювання. Міжгалузеве регулювання управління, ґрунтуючись на загальнонародових цивілістичних підходах передбачає певний галузевий аспект. У цьому випадку необхідно обов'язково враховувати, що аналізуються відносини, які виражають імперативне податково-правове упорядкування поведінки учасників відносин в контексті забезпечення економічної безпеки. Це обумовлює те, що під «управлінням» юридичною особою розуміються дії директора (дирекції) щодо забезпечення щоденного управління справами компанії: підписання договорів, подання звітності до відповідних органів, представництву в суді і т.д. Тільки дії директора створюють для юридичної особи права і обов'язки, тільки він, як правило, має право підпису без довіреності і т.д. Дії власника, навіть одноосібного, якщо він не є директором, самі по собі прав і обов'язків для компанії не породжують. Його вказівки можуть бути обов'язкові для директора, однак без дій директора, такі вказівки не можуть бути реалізовані. Більше того, законодавства переважної більшості пострадянських держав з нейтралізації і припинення податкових злочинів не застосовують конструкцію «бенефіціара» або «бенефіціарної власності».

Отже, вказана категорія використовується на рівні загального розуміння основ Римського права, наукових конструкцій, не маючи адекватного закріплення відповідної законодавчої нормою. Участь у юридичній особі, як правило визначається, наявністю підтвердженої (зареєстрованої) частки у статутному капіталі відповідної компанії. При визначенні резиденства, ґрунтуючись на місці ефективного управління, слід виходити з договору про управління ефективною системою оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки.

Висновки до розділу 2

Отже, за результатами здійсненого у другому розділі дипломної роботи кримінологічного аналізу можемо зробити висновок, що помітним фактором удосконалення системи запобігання податковим злочинам, є дотримання

правил сучасного стану оподаткування в Україні, розроблених у національних програмах, підставою яких є такі основоположні принципи: чітке окреслення цілей програми нейтралізації і припинення податкових злочинів, припустимих як для населення, всіх платників податків; інформаційна прозорість, тобто ґрунтовна публікація всіх доходів, пов'язаних із реалізацією програми; систематичність заходів нейтралізації і припинення податкових злочинів: надання перспективи добровільно розкрити податкові злочини; підвищення ризику для порушників податкового законодавства.

Окрім того, до стратегічних завдань удосконалення податкової системи України в контексті забезпечення економічної безпеки належать такі напрями, як гармонізація податкового законодавства із законодавством ЄС; удосконалення системи протидії податковим злочинам, забезпечення однакових умов конкуренції в економіці України; скорочення глибини соціальної нерівності. Продовження ходу реформування податкової системи в контексті забезпечення економічної безпеки України повинно проводитись у таких напрямках:

- коригування механізму оподаткування житлової нерухомості;
- наближення акцизного податку на електроенергію і природний газ до стандартів ЄС;
- удосконалення системи екологічного оподаткування шляхом плавного підвищення рівня податкового навантаження екологічно орієнтованих податків та зборів до середньоєвропейського значення;
- перегляд системи податкових пільг шляхом відмови від галузевих податкових пільг і запровадження замість них інвестиційної податкової знижки, право на яку матимуть усі суб'єкти господарювання, що здійснюватимуть інвестиції та відповідатимуть встановленим вимогам.

РОЗДІЛ ІІІ

УДОСКОНАЛЕННЯ СИТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК НАПРЯМОК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

3.1. Перспективи оптимізації системи оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності

Незважаючи на той факт, що категорія «національна безпека» вперше була використана президентом Т.Рузвельтом лише в 1904 р., присутність безпосереднього взаємозв'язку між податковою політикою країни та ступенем її безпеки підмічали знані історичні діячі різних держав протязі сотень років. Те, що податкова політика та податки об'єктивно включені до сучасної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки, по-перше, як ресурсний чинник, що перебуває в руках країни, по-друге, як засіб впливу на соціальні та економічні процеси, по-третє, як чинник зворотного зв'язку і залежності держави від регіонів та платників податків.

Питання в суцільному контексті полягає в тому, що, з одного боку, податки з точки зору ресурсного чинника є засобом забезпечення економічної безпеки та запобігання податковим злочинам, а з іншого - чинником ризику та залежності у випадку втрати податкового потенціалу чи підняття рівня соціально-економічної напруги в державі. Механізми державного регулювання та непередбачуваність формує несприятливе інвестиційне середовище країни як для іноземних, так і для українських інвесторів [5, с. 274-275]; у проекті Стратегії реформування податкової системи України відзначається, що "існуюча на сьогодні податкова система недостатньо результативна, не забезпечує на необхідному рівні формування конкурентного середовища, надання йому підтримки та економічного зростання". У той же час із втратою чинності Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва" та зростання ставки податку на прибуток істотні заходи щодо конкретної модернізації національної податкової системи не вживалися.

На сьогоднішній день удосконалення системи оподаткування є неминучою частиною процесу реформування механізму податкового стимулювання фінансового розвитку малого підприємництва та нейтралізації і припинення

податкових злочинів. Донедавна вітчизняна податкова система не тільки втратила динамізм високого розвитку, але й формуваларизики для макроекономічної стабільності. На питання модернізації податкової системи фактично не зверталася увага, через що вона характеризувалася незначною фіскальною результативністю, браком системи стимулювання фінансового розвитку підприємства і не була придатною для ведення бізнесу взагалі. В ситуації кризових явищ в економіці у 2013-2016 рр. проблеми податкової системи виявилися додатковими факторами погіршення добробуту громадян та охолодження економіки.

Податкові умови, у яких в Україні перебуває мале підприємництво, є у світі одними з найгірших. Так за рейтингом «Doing Business 2014» Україна за рівнем оподаткування займає 181 місце. З 2010-го по 2014 рік за даними цього рейтингу зазнав незначних змін валовий податковий тиск – з 57,3 до 57,1% (від прибутку) [101]. Прийнятий у 2010 році Податковий кодекс України не покращив становища. Ще гірша ситуація зі складністю і, відповідно, вартістю додержання правил податкового законодавства з нейтралізації і припинення податкових злочинів. За результатами дослідження «Вартість дотримання податкового законодавства в Україні 2014 року», проведеного Асоціацією промисловців та підприємців [18], суб'єкт малого бізнесу з річним оборотом до 300 тис. грн. в Україні на виконання норм податкового законодавства (без урахування суми сплачених податків) тратить приблизно 8,2% свого валового доходу. Ці витрати для суб'єктів із річним оборотом понад 35 млн. грн. знижуються до 0,1%.

Дослідження, проведене нами у другому розділі даної дипломної роботи, встановило чітку залежність:

1) чим менший суб'єкт підприємницької діяльності, тим вищий відсоток валового доходу він затрачує на дотримання вимог податкового законодавства і вдосконалення системи протидії податковим злочинам;

2) чим вищі витрати суб'єкта бізнесу на здійснення податкових правил, та на запобігання податковим злочинам, тим менше ресурсу в ринковій економіці залишається у суб'єкта на пряме забезпечення бізнес-процесів.

Ми вважаємо, що зміст і кількість податкових правил є особливою прерогативою державної влади, проте за їхню обтяжливість і неефективність сплачує звичайний споживач. Тому запобігання податковим злочинам є синтетичним управлінським тягарем на все суспільство. Для стимулювання участі нових учасників в малому бізнесі та підтримання щорічних темпів їх зростання потрібною умовою, згідно нашого дослідження, вбачається вживання простих правил оподаткування, які б зменшували ризик помилки в контексті забезпечення економічної безпеки. Це імовірно шляхом використання систем оподаткування для малого бізнесу, що ґрунтуються, власне, на оціночних, а не розрахункових (як в загальній системі оподаткування) методиках ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

У питанні стимулювання економічної активності та забезпечення фінансового розвитку підприємств стимулюючий потенціал податкової системи, на нашу думку, актуально простежити в контексті дослідження реформування системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва як помітної складової нейтралізації і припинення податкових злочинів. У відповідності до ч. 291. 2 ст. 291 Податкового кодексу України спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Зміни щодо спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва до Податкового кодексу України суттєво розширили коло осіб, які мають право перейти на спрощену систему оподаткування, шляхом зростання максимально дозволеної кількості найманих працівників та зростання для юридичних та фізичних осіб максимально дозволеного обсягу річного доходу. Але було обмежено види підприємницької діяльності, при здійсненні котрих можна використовувати

спрощену систему оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки.

В результаті проведеного дослідження можемо запропонувати наступні шляхи ефективного адміністрування податків на 2017 рік. Практику правозастосування законодавства з питань оподаткування і сплати податків та зборів, а також розробляти проекти нормативно-правових актів з цих питань закріпити за Міністерством фінансів. Адміністрування всіх баз даних також здійснювати через дану інстанцію, а не фіскальну службу. Впровадити та, відповідно, удосконалити роботу електронного кабінету платника податків, що уможливить роботу нового механізму надання податкових консультацій; сформувати постійно діючі підрозділи фінансової поліції замість податкової міліції.

Розгляд сучасного стану реформування в Україні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва засвідчує про серйозні зрушення у галузі удосконалення системи протидії податковим злочинам. Запропоновані нами зміни сприятимуть спрощенню процедури регулювання податків та формуванню додаткових стимулів для діяльного розвитку українського бізнесу та нейтралізації і припинення податкових злочинів.

Так як сектор середнього і малого бізнесу має виняткове значення для національної економіки, позаяк він убезпечує не лише помітну частку суспільного виробництва послуг і товарів та істотний обсяг бюджетних надходжень, але й створення значної кількості робочих місць, результатом дипломної роботи є формування перспектив і загроз процесу оптимізації існуючої системи оподаткування, нейтралізації і припинення податкових злочинів, обліку суб'єктів малого підприємництва в контексті забезпечення національної економічної безпеки.

На нашу думку, до основних питань, що потребують вирішення в процесі оптимізації існуючої на цей час системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в контексті забезпечення економічної безпеки, можна віднести:

- визначення оптимальних ставок оподаткування діяльності суб'єктів системи оподаткування, обліку і звітності;
- збільшення граничного обсягу виручки від реалізації для суб'єктів оподаткування через зміну вартості національної валюти;
- введення подвійного оподаткування єдиним податком за ставкою 6% від суми ПДВ (дане питання залишається невирішеним на протязі останніх 10 років).

Як показують результати нашого дослідження, для суб'єкта малого підприємництва сплата єдиного податку є більш вигідною, коли загальна виручка реалізації більш ніж на 40,5% перевищує суму витрат підприємства, що включають ПДВ, і на 68,5% - суму витрат підприємства, що не включають ПДВ (у тому числі податків і зборів, від котрих звільняються платники єдиного податку). У протилежному разі платежі за податком на прибуток будуть меншими, ніж податкові зобов'язання за єдиним податком; а сплата 10% єдиного податку порівняно з податком на прибуток є більш вигідною, коли величина валової виручки від реалізації перевищує суму 136,4% витрат, що включають ПДВ, та 90,9% витрат, що не включають ПДВ [72, с. 43]. Таким чином, за умов наявних ставок єдиного податку перехід на спрощену систему оподаткування є раціональним лише для тих суб'єктів малого підприємництва, ціна здійснення реалізації товарів, робіт, послуг яких суттєво перевищує валові витрати або які суттєво скорочують оподатковувану виручку від реалізації. Тому, виходячи з обчислень і того, що середня торгівельна націнка перебуває в порогах 10-30%, на нашу думку, більш оптимальними ставками єдиного податку для юридичних осіб при наявній базі оподаткування були б ставки 2% при сплаті ПДВ та 4% - при включенні ПДВ до складу єдиного податку.

Серйозною проблемою є необхідність зростання граничного рівня обсягу виручки від реалізації для суб'єктів системи спрощеного оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки. Питання ж подвійного оподаткування при цьому може бути вирішене шляхом дефініції в частині ставок єдиного податку для юридичних осіб таким чином: 2% суми виручки від

реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування податку на додану вартість та акцизного збору у випадку сплати податку на додану вартість згідно із Законом України "Про податок на додану вартість"; 4% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у випадку включення податку на додану вартість до складу єдиного податку. Для вказаних цілей виручка визначається без врахування податку на додану і акцизного збору.

У такому випадку при вирішенні проблеми оподаткування єдиним податком суми ПДВ ставки єдиного податку для юридичних осіб могли б бути встановлені на рівні 2% при сплаті ПДВ та 4% - при включенні ПДВ до складу єдиного податку.

Проведений нами аналіз дає підстави зробити наступні висновки:

- оскільки в умовах ринкової економіки податкова система країни, з одного боку, забезпечує реалізацію доходної частини державного бюджету, а з другого, - залежно від наявного загального рівня оподаткування та нейтралізації і припинення податкових злочинів сприяє розвитку національної економіки чи гальмує його, вона виступає однією з головних складових системи економічної безпеки країни;
- стратегічно важливим для розвитку української економіки є сектор середнього і малого бізнесу, що забезпечує не лише надходження до державного та місцевих бюджетів, але й створення значної кількості робочих місць. Тому потрібно приділити важливу увагу спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, удосконаленню системи протидії податковим злочинам;
- у ході модернізації існуючої системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва повстає потреба в скороченні ставок єдиного податку для юридичних осіб, зростанні граничного рівня обсягу виручки від реалізації для суб'єктів системи спрощеного оподаткування через реальну зміну вартості національної валюти та вирішенні проблеми подвійного оподаткування;
- потенційну загрозу для економічної безпеки України становлять як повільність ходу модернізації наявної податкової системи України, так і

прийняття необґрунтованих рішень на законодавчому рівні, котрі можуть мати заперечливі наслідки для національної економіки.

З огляду на викладене видається необхідним і перспективним проведення подальших наукових розвідок у цьому напрямі з ціллю розвитку національної економіки, підняття рівня економічної безпеки України та запобігання податковим злочинам.

3.2. Основні заходи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів

Ухилення від сплати податків являє собою дії направлені на застосування протизаконних прийомів скорочення розміру податкового зобов'язання, за вчинення яких передбачається кримінальна та адміністративна відповідальність. Як правило, такі дії чиняться платником податків шляхом зменшення доходу чи іншого предмету оподаткування, неповного подання чи неподання документів, потрібних для розрахунку податку чи подання неперевірених документів, незаконного отримання податкових пільг та інших преференцій, виконання інших дій та податкових злочинів, що суперечать закону.

Протизаконне скорочення суми податків може бути результатом заниження податкової бази з того чи іншого податку. Як результат сума нарахованого податку буде нижчою ніж має бути насправді, відповідно платник податків подає до податкової інспекції декларацію з завідомо неправдивими даними.

В свою чергу податкова оптимізація являє собою дії направлені на скорочення величини податкового зобов'язання шляхом ціленаправлених правомірних дій платника податку, що включають в себе комплексне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних привілеїв ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки держави. Податкова оптимізація виражається у виборі платником податків найвигідніших правових форм

виконання діяльності з метою обчислення оптимальної суми податків в визначених умовах господарювання згідно з чинним законодавством. Під правовими формами розуміються передбачені законодавством можливі шляхи нейтралізації і припинення податкових злочинів: вибір організаційно-правової форми здійснювання діяльності, податкового режиму, облікової політики, умов і виду цивільно-правових договорів, використання пільг. Пошук оптимальних адміністративних рішень запобігання податковим злочинам, спрямованих на мінімізацію зобов'язань щодо обов'язкових платежів у межах закону, є своєрідним напрямом податкової політики суб'єкта господарювання в умовах ринкових відносин. Основною відмінністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є вживання платником податків незаборонених законодавством чи дозволених способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. У зв'язку з цим, такі дії платника податку не є податковим злочином чи правопорушенням, і, відповідно, не тягнуть за собою несприятливих результатів для платника податку, таких як донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій та нарахування пені.

Час від часу приймаються відповідні поправки до податкових законів, якими затуляють «прогалини» в податковому законодавстві, що дають можливість скорочувати розмір податкових відрахувань платникам податків, що ухиляються від сплати податків. Такі поправки переважно приймаються за наслідками практичної діяльності податкових та інших контролюючих органів в контексті забезпечення економічної безпеки внаслідок виявлених ними випадків легального уникнення від сплати податків, що трапляється через недосконалість та нечіткість податкових законів. Для законної оптимізації оподаткування серед інших інструментів, на нашу думку, варто використовувати:

- структурування та дроблення бізнесу, що дозволяє сповільнити податкове навантаження через застосування єдиного податку;

- вибір виду договору, що дозволяє розмір податкового навантаження зменшити;
- індивідуальні роз'яснення урядових органів, які тлумачать неоднозначні положення на користь платника податку;
- відмову від сплати податків, коли при їх стягненні недостатньо зрозуміло визначеним є зобов'язання по сплаті та неможливе притягнення до відповідальності.

Податкові органи розрізняють чотири головні категорії схем мінімізації або ухилення від податкових зобов'язань. До першої категорії належать схеми скорочення податкових зобов'язань, до другої – схеми оптимізації податкових зобов'язань, при чому обидві категорії схем є офіційно законними, проте їх виконання не є можливим без залучення інших суб'єктів господарювання. Третя категорія схем мінімізації податкових зобов'язань пов'язана з ухиленням від оподаткування, яке може бути реалізоване за рахунок не відображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань. Четверта категорія схем пов'язана з підбркою документів та шахрайством. Обов'язок сплачувати податки являється конституційним обов'язком. Ст. 67 Конституції України [37] установлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в розмірах порядку, встановлених законом. Але велике бажання суб'єктів господарювання зменшити податкові зобов'язання або не виконувати формує безліч механізмів ухилення від податків в українській податковій системі.

Однією зі схем ухилення від сплати податку є відкладання прибутку. Платнику податку надається шанс переносити сплати податку і терміни визнання доходу, використовуючи при цьому право, надане законодавством. Поряд із такою схемою використовується перенесення терміну сплати податку на більш пізній час чи визнання доходів та видатків по принципу першої із подій, тобто тієї, що відбулася раніше. Це дає перспективу платнику податків, маючи гроші на розрахунковому рахунку, не сплачувати податок на прибутку і ПДВ. Для цього потрібно в кінці звітного періоду здійснити передплату тому

підприємству, котре або має дебетове сальдо по ПДВ і збитки, або яке буде на перспективу ліквідоване, а гроші з нього відповідно «виведені».

Приховування свого прибутку до оподаткування є теж одним з найпоширеніших типів податкового зловживання. Суб'єкт господарювання може мінімізувати величину податку на прибуток за рахунок чітких дій, а саме:

- завищення в первинних документах інформації про матеріальні затрати (внесення матеріалів замовника в затрати, складання фіктивних документів зі списування матеріалів на виробництво, внесення витрат на неіснуючі відрядження в авансові звіти, включення осіб, що не працюють в платіжні відомості на утримання заробітної плати, зміна сум в відомостях, завищення цін на прийнятий товар в накладних документах);
- завищення обліку даних про матеріальні затрати в документах;
- завищення даних про матеріальні затрати в звіті про фінансові результати;
- заниження даних про виручку в первинних документах;
- заниження відомостей про виручку в документах обліку;
- заниження оподаткованого прибутку (створення незареєстрованого підприємства (зокрема, на базі ліквідованого), завищення витрат на оплату праці, завищення чисельності працівників, безпідставне чи незаконне одержання податкових пільг);
- приховування за змовою з керівниками інших підприємств, які користуються пільгами, прибутку.

Результативний аналіз стану приховування реальних прибутків від оподаткування в Україні шляхом завищення собівартості робіт та послуг, продукції, реалізації контрабандних товарів, використання фіктивних фірм та банківської системи, виконання іншої підприємницької діяльності в «тіньовій», тобто неврахованій сфері підприємництва, що уникає оподаткування, набули загальнодоступного характеру і зробили загрозу для економіки держави. І саме в цій «тіньовій» сфері широко розвиваються різні методи ухилення від сплати податків, а саме:

- нелегальна діяльність з виготовлення товарів та надання послуг або, іншими словами, «тіньова економіка», котра передбачає абсолютну несплату всіх податків та зборів і може виражатись у таких конфігураціях: заняття підприємницькою роботою без відповідної державної реєстрації, імітація зупинення діяльності підприємства, здійснювання без відповідної ліцензії діяльності, що підлягає ліцензуванню, нелегальне виробництво товарів і надання послуг у межах легальної діяльності та ін.;
- приховування об'єктів оподаткування в межах легальної діяльності передбачає: завищення валових витрат; приховування виручки; неподання податкових декларацій або подання їх з перекручуванням; заниження сум фактично виплаченої заробітної плати;
- фальсифікація обліку передбачає ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства, приміром, відображення підприємцем своїх власних витрат як загальних витрат підприємства; не відображення у податковому обліку деяких операцій (бартер, продаж, оренда);
- ненавмисні правопорушення і помилки, які формуються внаслідок необізнаності платників, складності чинного законодавства, частотої зміни податкових норм, з причини недостатнього інформування та роз'яснення податковими органами порядку та правил оподаткування.

Утім, безумовним лідером серед схем ухилення, за результатами нашого дослідження, є схеми застосуванням «податкових ям», тобто фіктивних підприємств, за рахунок яких суб'єкти господарювання неправомірно до складу податкового кредиту відносять суми податку на додану вартість. Адже у такий спосіб недобросовісні платники понижують розмір сплати цього податку до бюджету. На багатьох підприємствах до податкового кредиту відносять суми податку, які сформовано сумнівними платниками, тобто тими, котріє банкрутами, не звітують, не знаходяться за юридичною адресою тощо. Програма інтеграції тіньового капіталу з легальним – лише одна, але обов'язкова складова новітнього курсу в економічній політиці, суть якого – у

заохоченні вітчизняного товаровиробника до нейтралізації і припинення податкових злочинів.

В даний час легалізація тіньових капіталів, що спрямовуються в легальну економіку – чи не єдине джерело великомасштабного інвестування в національне господарство. Урядувігнав підприємців «в тінь», і тепер зобов'язаний надати перспективу з неї вийти. Каральні заходи по тіньовиках-підприємцях приведуть до останньої втрати для країни величезних капіталів, у створення яких тим чи іншим шляхом потрачено працю фактично кожного українця. Підштовхнутиці кошти працювати для колективної справи – задача, гідна істинних реформаторів.

З розвитком інструментів банківського сектору та способів комунікацій повстають й нові схеми ухилення від оподаткування. Так, одним з новаторств є вживання фінансової піраміди задля несплати доходів фізичних осіб. Сутність такої схеми зводиться до того, що фінансова піраміда втягує клієнтів-інвесторів через мережу фірм-брокерів. Через деякий час підприємство-брокер перереєстровується на підставних осіб, а торгові рахунки більшої частини клієнтів з втратою вкладень закриваються у результаті начебнеприбуткової торгівлі.

Різноманітність схем ухилення від сплати податків сприяє розширенню категорійного апарату щодо суб'єктів господарювання які вдаються до податкових зловживань. Так, на теперішній день фігурують такі поняття, як: «транзитер», «податкова яма», «вигодонабувач», котрі хоча і не мають нормативного закріплення у податковому законодавстві, але широко використовуються у практиці податкових органів під час виявлення податкових правопорушень та проведення перевірок.

«Податкова яма» – це суб'єкт господарської діяльності, котрий використовуються для одержання «податкової вигоди» іншими платниками у вигляді ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Тобто, це підприємство з рисами фіктивності, котре, виписуючи податкові накладні, надає шанс своїм контрагентам створювати затратну

частину і податковий кредит, при цьому не декларує податкових зобов'язань і валового доходу та не сплачує їх до бюджету. Зазвичай «податкові ями» мають статус чинних підприємств, з відсутністю основних засобів, малим статутним фондом. Засновником, головним бухгалтером та директором у таких підприємств є, як правило, одна і та ж особа. Реєструються такі підприємства в різних регіонах України. За юридичною адресою реєстрації знаходиться так званий «представник» підприємства, який виконує тільки функцію секретаря та повідомляє до органів державної податкової служби підписані і заповнені звітні документи, а посадові особи вказаного підприємства переховуються від слідчих та оперативних працівників та уникають явки до податкових органів. Спершу про наявність таких «податкових ям» податкові органи довідувалися під час перевірок оперативної інформації, планових та позапланових документальних перевірок легальних платників податку, але до вжиття відповідних заходів реагування підприємство з ознаками фіктивності устигало збанкрутувати чи ліквідуватися за рішенням власників, уникаючи при цьому відповідальності.

Але наразі впроваджено систему автоматизованої розшифровки податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ платників податку у розрізі контрагентів, що дозволяє виявляти зазначену категорію підприємств майже в режимі он-лайн.

«Транзитером» вважається суб'єкт господарювання (платник ПДВ), котрий здійснює посередницьку функцію між вигодонабувачем та вигодоформуєчим суб'єктом, у котрого відповідно до податкової звітності податкові зобов'язання майже дорівнюють податковому кредиту за всіма чи окремими операціями, а економічна вигода від функціонування відсутня. До головних характеристик «транзитера» належать наступні: значна кількість податкових накладних на одну товарну позицію; за останній звітній місяць обсяг оподаткованих операцій більше 1 млн.грн., більше ніж на 1 млн. грн.різке збільшення податкового кредиту; кількість найманих працівників не перевищує 10 осіб; статутний фонд менше 200 тис. грн.

Зазвичай податковий орган скорочує податковий кредит транзитера, не визначає його суму грошового зобов'язання та не приймає щодо нього жодних податкових повідомлень-рішень. Натомість у покупця товарів такого контрагента pojawiaються проблеми взаємовідносинах з контрагентом-транзитером, наприклад, щодо невизнання права на формування податкового кредиту. Акт податкової інспекції контрагента стає беззаперечним доказом для іншого податкового органу і автоматично застосовується під час перевірки покупця товарів. «Вигодонабувач» – термін, котрий нормативно закріплено у галузі страхових правовідносин. У податковому контексті під «вигодонабувачем» розуміється особа, котра, активно використовуючи послуги «транзитерів», укладає угоди фіктивного характеру, недоплачуючи до державного бюджету значні суми податків. «Вигодонабувач» має грошові зобов'язання перед бюджетом, проте він вправі оскаржити відповідні податкові повідомлення-рішення податкового органу в судовому чи адміністративному порядку. Ще податкові органи виділяють категорію «сплячих» підприємств, тобто таких, котрі показували абсолютну відсутність господарської діяльності, протягом досить тривалого часу а потім «раптом прокинулися», декларуючи фантастичну господарську активність з мільйонними оборотами.

На нашу думку, до ухилення від оподаткування юридичні та фізичні особи вдаються не тільки з мотивів збагачення. Серед цілком законних передумов такої діяльності можна виокремити мотиви різні за своїм характером, котрі прямо сприяють «тінізації» джерел накопичення капіталів, а саме:

- економічні: високі ставки оподаткування, котрі в умовах розвитку середнього та малого бізнесу в молодій державі не витримують такого тиску і тому змушені або приховати прибуток, або ж збанкрутувати; велика кількість видів податків; нерівномірне податкове навантаження; валова нестабільна економічна атмосфера в країні;
- правові: правовий нігілізм; правова незахищеність платників податків; недосконалість податкового законодавства;

- адміністративні: корумпованість фахівців податкових органів; неналежна якість податкового контролю; недоліки системи регулювання податків; розбіжності бухгалтерського та податкового обліку; неналежний рівень спеціалістів податкових органів;
- соціальні: податкова неграмотність; низька податкова мораль та культура; недовіра платників податків до влади.

Для нейтралізації і припинення податкових злочинів, на нашу думку, потрібне удосконалення демократичних інститутів, здатних відновити розірваний зв'язок між отриманням вигод від споживання суспільних благ та сплатою податків. Потрібна реальна боротьба з зловживаннями громадською владою в корисливих інтересах та корупцією. У зв'язку з вищевикладеним виявляється необхідність підвищення ефективності податкового контролю для забезпечення економічної і фінансової безпеки.

Одним зі способів підвищення ефективності системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України, згідно результатів нашого дослідження, є подальше зменшення кількості податків, а також наявних податкових пільг. Причому з податкового законодавства потрібно виключити пільги, котрі можуть застосовувати лише обмежене коло платників податків у зв'язку з якими-небудь особовими характеристиками і які застосовуються в схемах ухилення від сплати податків. Обійти використання схем незаконного відшкодування ПДВ з бюджету, наприклад, можливо при введенні нової системи регулювання ПДВ шляхом автоматичного відшкодування ПДВ та без впливу людського фактора.

Дана система, з одного боку, полегшить повернення ПДВ добросовісним суб'єктам господарювання та, з другого – зведе до мінімуму зацікавленість недобросовісних платників податків у застосуванні підставних фірм. При цьому буде виключена ймовірність повернення ПДВ при його фактичній відсутності в бюджеті, та появиться запорука стягнення податку і його надходження до бюджету.

Оскільки ухилення від сплати податків зумовлені економічними причинами, робота контролюючих органів з питань виведення суб'єктів господарювання з тіньового сектора має бути заснована на вигідних мотивах. Необхідне створення таких умов, щоб ризики при реалізації діяльності в рамках тіньової економіки не покривалися прибутком від ухилення від сплати податків і були високими, а максимальна норма прибутку досягалася лише у легальному секторі економіки.

Отже, стратегія нейтралізації і припинення податкових злочинів в Україні, на нашу думку, повинна містити інструменти, котрі сприятимуть удосконаленню існуючих податкових механізмів як в частині економічної, так і управлінсько-адміністративної складових з метою недопущення використання схем ухилення від сплати податків та мінімізації податкових зобов'язань.

3.3. Формування ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України

Податкова система кожної країни характеризується особливостями як загальноекономічного, так і внутрішньонаціонального характеру, що, водночас, визначає внутрішньо-системні співвідношення між окремими формами і методами оподаткування, елементами податку, фіскальними важелями та інструментами. На основі проведеного дослідження нами вироблені універсальні засади формування ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки:

- 1) розподіл податкового тягаря повинен бути рівним, тобто кожен платник повинен вносити до бюджету свою "справедливу" частку отриманої вартості;
- 2) через систему податків має реалізуватися принцип їх нейтральності, тобто податки не повинні впливати на прийняття рішень суб'єктами господарювання або такий вплив має бути мінімальним;

- 3) під час виконання соціально-економічних заходів фіскальної політики необхідно звести до мінімуму порушення принципів рівності й справедливості оподаткування;
- 4) структура податкової системи покликана сприяти використанню фіскальної політики як важеля стабілізації та економічного зростання країни;
- 5) фіскально-економічна система має бути справедливою, простою і зрозумілою для платників податків, не допускається її довільне тлумачення;
- 6) витрати на адміністрування та управління податками повинні бути мінімальними.

Ці принципи вважаються базовими якісними критеріями оцінки податкової системи та її місця в суспільному відтворювальному механізмі запобігання податковим злочинам. Водночас ефективна взаємодія між цими критеріями нерідко призводить до загострення певних структурних співвідношень та фінансових суперечностей. Наприклад, практичне впровадження принципу рівного оподаткування порушує його нейтральність, оскільки потребує ускладнення державної адміністративної системи. Крім того, масштабне використання податків як фінансових важелів істотно обмежує рівність і справедливість оподаткування. З огляду на це, можливі два підходи щодо розбудови раціональної системи оподаткування в частині оптимізації рівня фіскального навантаження та нейтралізації і припинення податкових злочинів.

Згідно з першим підходом, утримані суми податків та інших обов'язкових платежів повинні кількісно відповідати величині отриманих від держави суспільних благ і послуг.

При другому підході, пріоритет надається податковій політиці як самостійному явищу, незалежному від структури бюджетних видаткових повноважень; кожен платник повинен сплачувати таку суму податків, яку він спроможний заплатити.

Очевидно, ідеалізувати будь-який з наведених підходів побудови податкових відносин не варто, оскільки у практиці податкової роботи

необхідно балансувати між фінансовою надійністю держави та ефективністю господарювання. Це виражається у гнучкості податкової політики та формуванні оптимальних фіскальних противаг і співвідношень між складовими елементами податкової системи в контексті забезпечення економічної безпеки. У межах формування податкової системи вагоме значення посідає співвідношення між прямими та непрямими податками, враховуючи їхні як позитивні аспекти, так і деякі недоліки. Зокрема, прямі податки вважаються відносно справедливими, оскільки механізми їх нарахування та сплати є прозорими, а об'єкт оподаткування і джерела його сплати у більшості випадків збігаються.

Однак складна процедура обліку податкової бази та адміністрування податкового зобов'язання знижує ефект оподаткування. Встановлення прямих податків ґрунтується, на нашу думку, на дотриманні таких загальних правил:

1. Податок підвищує загальну норму прибутку на величину фактора виробництва, скорочує пропозицію цих факторів, знижує чисту норму прибутку.
2. Перерозподіл податкового тягаря також залежить від еластичності попиту й пропозиції.
3. Прямі податки істотно впливають на доходи, а не на витрати домашніх господарств.
4. Податок на доходи від капіталу набуває прогресивного характеру, а податок на заробітну плату – регресивного.
5. Кінцевий результат від зміни в оподаткуванні факторів виробництва залежить від структури ринку та умов конкуренції.

До непрямих податків належать універсальні та специфічні акцизи, які включаються в ціни товарів (робіт, послуг) і перекладаються на наступних покупців на кожному етапі товаропросування. Акцизи є також ціноутворюючими чинниками, вагомо впливаючи на рівень інфляції в країні та регулюючи пропорції співвідношення між обсягами споживання і обсягами

нагромадження. Серед закономірностей непрямого оподаткування, на нашу думку, доцільно додати такі:

1. Запровадження податку зумовлює зростання цін і скорочує попит на оподатковувані товари.
2. Масштабність зміни цін залежить від еластичності попиту та пропозиції.
3. Податковий тягар розподіляється між продавцями і покупцями відповідно до співвідношення еластичності попиту і пропозиції.
4. Еластичність попиту і пропозиції є нижчою для специфічних акцизів (податку на високорентабельні й монопольні товари), а також в разі збільшення періоду адаптації.
5. З підвищенням ставок податкові надходження зменшуватимуться.
6. За однакового рівня ставок особистих і реальних податків податкові надходження держави будуть однаковими.
7. Перерозподільний вплив непрямих податків охоплює як доходи, так і витрати платника податку.

Як зазначалося вище, податкова система – це сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що утримуються на території країни з юридичних і фізичних осіб, виступають основними фіскальними, бюджетоформівними чинниками та їх ефективними важелями фінансової політики держави.

На нашу думку, сучасна податкова система є прагматичною комбінацією різноманітних форм і методів оподаткування, покликаних гармонійно відображати всю сукупність суспільних відносин, функцій і пріоритетів державного розвитку, яка має орієнтуватися на передовий науковий досвід, максимально наближаючись до ідеалів оптимального оподаткування.

Отже, принцип системності податкової системи в контексті забезпечення економічної безпеки полягає в органічній єдності та взаємодоповнюваності її складових елементів, комплексній реалізації фіскальної й регулюючої природи податків. З позицій фіску, податкові платежі повинні забезпечувати гарантований і стабільний рівень бюджетних надходжень, необхідний для фінансового забезпечення державних функцій і завдань; регулюючий потенціал

податкової форми одержавлення національного продукту полягає у її всеохоплюючому впливі на соціально-економічні процеси в суспільстві. Фіскальна функція реалізується практично через усі податки, в той час як регулююча за певних обставин може мати обмежену сферу дії.

Характеризуючи бюджетоформівну сутність податків, зазначимо, що держава повинна сформувати таку податкову систему, яка забезпечуватиме як достатність, так і надійність надходження доходів до бюджету та фондів цільового призначення. Відповідно, з позицій практичної фінансової діяльності держави, податкові надходження мають бути постійними і стабільними й рівномірно розподілятися по регіонах. Постійність означає, що податки повинні надходити до бюджету не у вигляді разових платежів з невизначеними термінами, а рівномірно протягом бюджетного року в чітко встановлені строки. Оскільки призначення податків полягає у забезпеченні реалізації функцій держави, то терміни їх сплати мають бути узгоджені з термінами фінансування видатків бюджету. Стабільність надходжень визначається високим рівнем гарантій того, що передбачені законом про бюджет на поточний рік доходи будуть отримані у повному обсязі. Безглуздо встановлювати такі податки, які необхідних гарантій не дають бо в такому разі невизначеною стає вся фінансова діяльність держави. Рівномірність розподілу податків за територією необхідна для забезпечення достатніми доходами всіх ланок бюджетної системи. Без цього виникає потреба в значному перерозподілі коштів між бюджетами, що зменшує рівень автономності кожного бюджету, ступінь регіонального самоврядування і самофінансування.

Завершуючи розгляд основних закономірностей та критеріїв становлення і функціонування податкової системи в Україні в умовах розбудови ринкових відносин, необхідно зауважити, що чинним законодавством (Податковим кодексом України) визначені принципи оподаткування (загальність; рівність; невідворотність відповідальності за порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність;

стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів).

На наш погляд, наведені вище принципи організації податкових відносин в Україні є далекими від ідеального варіанта. І проблема тут криється у двох аспектах. По-перше, в умовах нестабільної податкової системи практично неможливо забезпечити повноцінну реалізацію всіх принципів нейтралізації і припинення податкових злочинів, які до того ж у багатьох випадках заперечують один одного. По-друге, на етапі конституційних змін не виключені зміни фіскальних пріоритетів, що може потягнути за собою відповідні зміни у системі оподаткування, механізмах та принципах формування ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Отже, на нашу думку, принципи оподаткування повинні бути універсальними і відповідати загальній фінансовій стратегії запобігання податковим злочинам. Серед основних підходів щодо формування таких принципів потрібно виокремити:

- 1) стабільність податкового законодавства;
- 2) правовий характер податкових відносин;
- 3) рівномірний розподіл фіску;
- 4) пропорційна відповідність суми податків величині доходів;
- 5) зручність способу, дати, механізму оподаткування для платника;
- 6) податкова недискримінація, тобто рівність перед законом;
- 7) мінімізація витрат на адміністрування податків;
- 8) нейтральність податкової системи щодо різних сфер економічної діяльності та галузей і форм господарювання;
- 9) публічність і прозорість інформації з питань оподаткування;
- 10) запровадження і дотримання податкової таємниці.

Подальші дослідження доцільно зосередити на ґрунтовному вивченні перерозподільних властивостей фіскальних важелів на основі вітчизняного та зарубіжного емпіричного досвіду в контексті забезпечення економічної безпеки держави.

Висновки до розділу 3

Проведений аналіз дає підстави зробити такі висновки:

- стратегічно важливим для удосконалення системи протидії податковим злочинам є сектор малого і середнього бізнесу, який забезпечує не тільки надходження до державного та місцевих бюджетів, а й створення великої кількості робочих місць. Тому необхідно приділити серйозну увагу спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності та удосконалення системи протидії податковим злочинам;
- у процесі модернізації існуючої системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва виникає потреба в зменшенні ставок єдиного податку для юридичних осіб, збільшенні граничного рівня обсягу виручки від реалізації для суб'єктів системи спрощеного оподаткування через фактичну зміну реальної вартості національної валюти та вирішенні питання подвійного оподаткування;
- потенційну загрозу для економічної безпеки України становлять як повільність процесу модернізації існуючої податкової системи України, так і прийняття необґрунтованих рішень на законодавчому рівні, які можуть мати негативні наслідки для системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України.

Одним зі способів підвищення ефективності системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України є подальше скорочення кількості податків, а також існуючих податкових пільг. Причому з податкового законодавства необхідно виключити пільги, які можуть застосовувати тільки обмежене коло платників податків у зв'язку з якими-небудь особовими характеристиками і які використовуються в схемах ухилення від сплати податків. Уникнути використання схем незаконного відшкодування ПДВ з бюджету, зокрема, можливо при введенні нової системи адміністрування ПДВ шляхом автоматичного відшкодування ПДВ без впливу людського фактора.

ВИСНОВКИ

Магістерська робота присвячена дослідженню податкового злочинуюк загрози для економічної безпеки держави. В результаті аналізу сучасних тенденцій правопорушень у сфері оподаткування в Україні була запропонована система заходів попередження та протидії податковій злочинності. Основні положення магістерської роботи:

1. Визначено особливості оподаткування бізнесу та охарактеризовано моделі податкової конкуренції у контексті визначення впливу оподаткування на економічну безпеку держави. Досліджено концептуальні підходи до спрощеної системи оподаткування в Україні в контексті забезпечення економічної безпеки. Визначним аспектом удосконалення системи оподаткування, за результатами проведеного дослідження, визначено дотримання правил теперішнього стану оподаткування в Україні, розроблених у національних програмах, базою яких є такі основні положення:

- чітке окреслення цілей програми нейтралізації і припинення податкових злочинів, прийнятних як для населення, так і для всіх платників податків;

- інформаційна прозорість, тобто ґрунтовна публікація всіх доходів і видатків, пов'язаних із реалізацією програми;

- систематичність заходів нейтралізації і припинення податкових злочинів: надання можливості добровільно розкрити активи й несплачені податки, без застосування режиму примусу. Всі дотримання норм необхідно балансувати, підштовхуючи добровільно їх дотримуватися і одночасно протидіяти порушникам;

- підвищення рівня ризику для порушників податкового законодавства. Програма потребує виділення коштів для того, щоб збільшити ризик для порушників після закінчення програми, які не хочуть добровільно віддавати приховані доходи і сплачувати податки.

2. Охарактеризовано переваги та недоліки застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів та зазначено, що на сучасному етапі

виникає нагальна необхідність у розробленні спеціальних для судової практики і податкових органів правил та методів щодо застосування принципів і категорій нейтралізації і припинення податкових злочинів, які вироблені Конституційним Судом України, Верховним Судом України та світовою практикою. У зазначеній ситуації також не потрібно беззаперечно копіювати західні моделі судових податкових доктрин, однак тенденція зближення англо-американської та романо-германської правових моделей підтверджує необхідність в осмисленні ролі судової доктрини для підвищення ефективності правового регулювання податкових відносин в контексті забезпечення економічної безпеки.

3. Проведено оцінку сучасного стану оподаткування в Україні та розглянуто перспективи удосконалення системи протидії податковим злочинам. Основними проблемами, які необхідно вирішити найближчим часом у сфері оподаткування в Україні визнано:

- високий рівень “тіньової” економіки та пов’язане з ним значне навантаження на фонд оплати праці;
- складну, недостатньо прозору систему запобігання податковим злочинам;
- можливість ухилення від оподаткування та присутність шахрайських схем у сфері відшкодуванні ПДВ;
- присутність значної кількості податкових пільг, що призводить до недоотримання коштів до бюджетів всіх рівнів та зниження рівня соціальних стандартів.

4. Аналізуючи практичний досвід країн Європи у сфері адміністративно-правового забезпечення безпеки діяльності суб’єктів господарювання в контексті нейтралізації і припинення податкових злочинів, зазначено, що в цілому в країнах Європи характеризуються високим показником ефективності боротьби з податковими злочинами. Досвід країн ЄС може бути ефективно імплементований в національну практику. Продовження процесу удосконалення вітчизняної податкової системи в контексті забезпечення економічної безпеки України повинно проводитись у таких напрямках:

- коригування механізму оподаткування житлової нерухомості шляхом трансформації податку на нерухомість, розбіжну від земельної ділянки, на податок із широкою податковою базою та прогресивною шкалою податкових ставок;
- наближення акцизного податку на електроенергію і природний газ до стандартів ЄС. У гранях цього напряму пропонується скасування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, окрім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів всіх форм власності і впровадження замість них розширеного переліку підакцизних товарів. Подальшим кроком має стати наближення акцизного податку на природний газ і електроенергію в Україні до правил законодавства ЄС щодо оподаткування електроенергії та енергопродуктів;
- удосконалення системи екологічного оподаткування шляхом ступеневого підвищення рівня податкового навантаження екологічно орієнтованих податків та зборів до середньоєвропейського значення; підняття розміру ставок екологічних податків шляхом впровадження прогресивних коефіцієнтів до встановлених нормативів за необліковане забруднення навколишнього середовища та понадлімітне забруднення навколишнього середовища;
- перегляд системи податкових пільг шляхом відмовлення від галузевих податкових пільг і впровадження замість них інвестиційної податкової знижки, право на котру матимуть всі суб'єкти господарювання, які впровадять інвестиції та відповідатимуть встановленим вимогам; впровадження державного управління процесами використання, надання і скасування податкових пільг. З цією метою варто ввести податкові пільги до складу видатків державного бюджету. Їх облік поряд із прямими бюджетними видатками надасть можливість оцінювати загальну суму державних видатків (державних субсидій), які надаються непрямими і прямими методами, а тому – загальну

суму державної підтримки певних видів діяльності та окремих груп платників податків.

5. За результатами проведеного дослідження, до основних питань, що потребують вирішення в процесі оптимізації існуючої на цей час в Україні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в контексті забезпечення економічної безпеки, можна віднести:

- визначення оптимальних ставок оподаткування діяльності суб'єктів системи оподаткування, обліку і звітності;
- збільшення граничного обсягу виручки від реалізації для суб'єктів оподаткування через зміну вартості національної валюти;
- введення подвійного оподаткування єдиним податком за ставкою 6% від суми ПДВ (дане питання залишається невирішеним на протязі останніх 10 років).

6. Проведений у другому розділі дипломної роботи аналіз дає підстави зробити наступні висновки:

- оскільки в умовах ринкової економіки податкова система країни, з одного боку, забезпечує реалізацію доходної частини державного бюджету, а з другого, залежно від наявного загального рівня оподаткування та нейтралізації і припинення податкових злочинів сприяє розвитку національної економіки чи гальмує його, вона виступає однією з головних складових системи економічної безпеки країни;
- стратегічно важливим для розвитку української економіки є сектор середнього і малого бізнесу, що забезпечує не лише надходження до державного та місцевих бюджетів, але й створення значної кількості робочих місць. Тому потрібно приділити важливу увагу спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, удосконаленню системи протидії податковим злочинам;
- у ході модернізації існуючої системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва повстає потреба в скороченні ставок єдиного податку для юридичних осіб, зростанні граничного рівня обсягу виручки від реалізації для суб'єктів системи спрощеного оподаткування через реальну зміну вартості національної валюти та вирішенні проблеми подвійного оподаткування;

- потенційну загрозу для економічної безпеки України становлять як повільність ходу модернізації наявної податкової системи України, так і прийняття необґрунтованих рішень на законодавчому рівні, котрі можуть мати заперечливі наслідки для національної економіки.

7. Автором зазначено, що співпраця у сфері боротьби з податковими злочинами має бути спрямована на розробку та реалізацію конкретної програми, яка повинна включати такі заходи нейтралізації і припинення податкових злочинів та протидії тіньовій економіці України:

- удосконалення системи протидії податковим злочинам - звільнення від оподаткування новостворених підприємств та підприємців протягом перших трьох років їх діяльності;

- запобігання податковим злочинам - включення єдиного соціального внеску до складу єдиного податку, що нині сплачується суб'єктами малого бізнесу;

- прив'язка диференційованого граничного обсягу виручки, що дає право переходу на спрощену систему оподаткування, до розміру мінімальної заробітної плати, або до індексу інфляції з метою постійної її актуалізації;

- легалізація тіньового сектору в контексті забезпечення економічної безпеки та спрощення порядку проведення розрахунків суб'єктів малого підприємництва з бюджетами та державними цільовими фондами;

- оптимізація переліку платників єдиного податку та підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу та запобігання податковим злочинам;

- забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків в контексті забезпечення економічної безпеки держави.

8. Запропоновано базові пропозиції щодо створення ефективної системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України. Першочерговими завданнями на шляху реформування механізму удосконалення системи протидії податковим злочинам є з одного боку, справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва, вирівнювання

податкового навантаження на суб'єктів малого бізнесу на спрощеному режимі оподаткування, що є фізичними та юридичними особами, а з іншого – спрощення порядку проведення розрахунків суб'єктів малого підприємництва з бюджетами та державними цільовими фондами в контексті забезпечення економічної безпеки.

Для нейтралізації і припинення податкових злочинів, на нашу думку, потрібне удосконалення демократичних інститутів, здатних відновити розірваний зв'язок між отриманням вигод від споживання суспільних благ та сплатою податків. Потрібна реальна боротьба з зловживаннями громадською владою в корисливих інтересах та корупцією. У зв'язку з вищевикладеним виявляється необхідність підвищення ефективності податкового контролю для забезпечення економічної і фінансової безпеки.

Одним зі способів підвищення ефективності системи оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України, згідно результатів нашого дослідження, є подальше зменшення кількості податків, а також наявних податкових пільг. Причому з податкового законодавства потрібно виключити пільги, котрі можуть застосовувати лише обмежене коло платників податків у зв'язку з якими-небудь особовими характеристиками і які застосовуються в схемах ухилення від сплати податків. Обійти використання схем незаконного відшкодування ПДВ з бюджету, наприклад, можливо при введенні нової системи регулювання ПДВ шляхом автоматичного відшкодування ПДВ та без впливу людського фактора.

Підводячи підсумок всьому вищесказаному, можна сказати, що сьогодні в Україні вже склалася правова та інституційна система органів державної влади, які прямо чи опосередковано забезпечують захист інтелектуальної власності, здійснюють боротьбу з недобросовісною конкуренцією та її результатом – промисловим шпигунством. Дослідження феномену промислового шпигунства є актуальною тематикою дослідження на майбутнє.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абакумова О. А. Криминологические аспекты налоговой преступности : дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.08 / Ольга Александровна Абакумова. – Сургут, 2015. – 234 с.
2. Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // Економіка України. - 2012. - № 8. - С. 15.
- бандитизмом: соціально-правове та криминологічне дослідження / В. В. Голіна. – Х. : Регіон- Інформ, 2014. – 212 с.
3. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Галина Володимирівна Бех. – Х., 2001. – 207 с.
4. Богдан Т. П. Стабілізаційна бюджетно-податкова політика та особливості її застосування / Т. П. Богдан, І. В. Богдан // Фінанси України. — 2012. — № 7. — С. 3—16.
5. Брич Л. П. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : [монографія] / Л. П. Брич, В. О. Навроцький. – К. : Атіка, 2014. – 288 с.
6. Буряк Н. Б. Шляхи удосконалення спрощеної системи оподаткування в Україні / Н. Б. Буряк, С. В. Лукаш // Інноваційна економіка. – 2012. – № 22. – С. 219-222.
7. Варналій З. Мале підприємництво : Основи теорії і практики: монографія/ Захарій Варналій,. 3-тє вид., стереотипне. -К.: Знання, 2010. -302 с.
8. Василик О.Д. Податкова система України [навч. посібн] / О.Д. Василик. – К. : Вид-во "Поліграфкнига", 2014. – 478 с.
9. Введение налога с оборота со ставкой 2-2,5% усложнит ведение бизнеса в Украине : [Електронний ресурс] // ЭКОНОМИКА. – 2013. – Режим доступа : <http://www.rbc.ua/rus/top/show/eba-vvedenienaloga-s-oborota-so-stavkoy-2-2-5-uslozhnit-vedenie-07082012145200>.

10. Верховний Суд України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/0/DCB0F812911447D9C2256BF70052D6A9?OpenDocument&Start=1&Count=300>
11. Вечканов Г. С. Экономическая безопасность : [учебник] / Г. С. Вечканов. - СПб. : Питер, 2015. - 384 с.
12. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та acquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І. – Х. : Консум, 2014. – 960 с.
13. Галуцько В.В. Новітній правовий статус фізичних осіб-підприємців як провідний чинник благополуччя Українського народу [Електронний ресурс]/ В.В. Галуцько // Форум права. – 2013. – № 1. – С. – 189-182. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2013_1/13gvvtio.pdf
14. Галуцько В.В. Поняття права : багатогранність та інтеграційна однозначність[Електронний ресурс] / В.В. Галуцько // Форум права. – 2014. – № 3. – С. 107-110. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2014-3/12gvvcru.pdf>
15. Гега П. Криміногенна ситуація в Україні за роки незалежності / П. Гега, Л. Доля // Прокуратура. Людина. Держава. – 2015. – № 12. – С. 82–92.
16. Гегель Г. В. Ф. Основи філософії права, або природне право і державознавство / Георг Вільгельм Фрідріх Гегель // переклад з німецької Р. Осадчука, М. Кушніра. – К. : Юнівес, 2015. – 336 с.
17. Голіна В. В. Кримінологічні та кримінально-правові проблеми боротьби з
18. Головна причина неповернення ПДВ – корупція : [Електронний ресурс] // Український союз промисловців і підприємців. – 2015. – Режим доступу : <http://www.uspp.org.ua>.
19. Гонконг – финансовый центр азиатско-тихоокеанского региона : [Електронний ресурс] // ЛІГА. – 2016. – Режим доступу : <http://blog.liga.net/user/ykrasilnikov/article/5227.aspx>

20. Гончаренко В. Г. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар / Гончаренко В. Г. ; за заг. ред. В. Г. Гончаренка, В. Т. Нора, М.Є Шумила. – К. : Юстініан, 2012. – 1224 с.
21. Гутник А. Є. Запобігання податковою міліцією ухилення від сплати податків / А. Є. Гутник. – К. : Атіка, 2014. – 176 с.
22. Давид Р. Основные правовые системы современности [Электронный ресурс] / Давид Р. – М., 2015. – Режим доступа : <http://knigadarom.com/download.php?id=9017>
23. Демко Б. Оптимізація оподаткування та незаконне ухилення від сплати податків: позиція підприємців, фіскалів та юристів : [Електронний ресурс] / Богдан Демко // ГЛАВВРЕД. – 2014. – Режим доступа : <http://www.audyt.lviv.ua>.
24. Демченко, К. А. Податкова правда / К. А. Демченко // Нова спрощена система оподаткування. – 2014. – № 1.
25. Деркач Ю. А. Спрощені системи оподаткування: переваги, недоліки та шляхи їх усунення / Ю. А. Деркач, В. М. Чубай // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2012. – Вип. 21.6. – С. 155-162.
26. Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / За ред. акад. НАН України В.М. Гейця. – К.: Ін-т екон. прогнозування; Фенікс, 2013. – 1008 с. – С. 43-47.
27. З 2013 року зарплати в “конвертах” можуть відмерти з власної волі : [Електронний ресурс] // FINANCE. – 2013. – Режим доступа : <http://news.finance.ua/ua/toplist/~2/2/284400>.
28. Загородній А. Ризики податкового планування та управління ними / А. Загородній, Н. Федішин // Податкове планування. – 2011. – № 3. – С. 27–34.
29. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава [Електронний ресурс] : Програма економічних реформ на 2010 – 2020 роки. — Режим доступа : http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

30. Золотько І.А. Податкова система : [навчальний посібник] / І.А. Золотько. – К. : КНЕУ, 2013. – 204 с.
31. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
32. Кальман О. Г. Стан і головні напрямки попередження економічної злочинності: теоретичні та прикладні проблеми / О. Г. Кальман. – Х. : Гімназія, 2013. – 352 с.
33. Коваль Л.П. Зміни у спрощеній системі оподаткування та їх вплив на фінансову безпеку малого підприємництва [Електронний ресурс]/ Л.П. Коваль. - Режим доступу : www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/22_1/244_Kow.pdf
34. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) [Електронний ресурс]: от 10.12.2008 г., № 99–IV. – Режим доступу: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217.
35. Колесніков Б. Посттоталітарне мислення, корупція, ПДВ - головні наші проблеми : [Електронний ресурс] / Б. Колесніков // ГЛАВВРЕД. – 2014. – Режим доступу : [ttp://ua.glavred.info/archive/2014/06/23/161307-8.html](http://ua.glavred.info/archive/2014/06/23/161307-8.html).
36. Колісніченко П. Т. Напрями реформування спрощеної системи оподаткування / П. Т. Колісніченко // Економічний простір : зб. наук. праць. – 2014. – № 33. – С. 132-139.
37. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1996. - № 30.
38. Концептуальні підходи до спрощеної системи оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / Логвіновська С.І. // – Режим доступу: [file:///C:/Users/73/Downloads/ecfor_2013_3_32%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/73/Downloads/ecfor_2013_3_32%20(1).pdf)
39. Кочетов В. І. Спеціальна тактика підрозділів податкової міліції: курс лекцій [Електронний ресурс] / Кочетов В. І. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2011. – 166 с. – Режим доступу до журналу http://www.vuzlib.org/sp_takt/_index.htm.
40. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / за ред. проф. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація:– К. : Юрінком Інтер; Х. : Право, 2012. – 416 с.

41. Кримінальний кодекс України від 05 квіт. 2001 р.: за станом законодавства, зі змінами та доповненнями, що внесені Законом України від 23 лют. 2006 р. № 3480-IV.// Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26. – Ст. 131.
42. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент : [навч. посібн.] / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима. – Тернопіль : Вид-во "Карт-бланш", 2004. – 304 с.
43. Кулешір В. В. Формування та використання фондів розвитку місцевих бюджетів / В. В. Кулешір // Економіка і регіон. — 2015. — № 3(30). — С. 94.
44. Кучеров И. И. Налоговые преступления:[учеб. пос.] / Кучеров И. И. – М. : Юринформ, 2015. – 224 с.
45. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні : дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Кучерявенко Микола Петрович. – Х., 2013. – 370 с.
46. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Изд-во "Константа", 2014. – 320 с.
47. Литвиненко Я. В. Податкова політика : [навч. посіб.] / Я. В. Литвиненко – К. : МАУП, 2013. – 224 с.
48. Лібералізм : [Антологія] / упоряд. О. Проценко, В. Лісовий. – К. : Смолоскип, 2015. – 1126 с.
49. Мартинюк В.П., Михальчук Н.М. Податкове право : [навчальний посібник] / В.П. Мартинюк, Н.М. Михальчук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 274 с.
50. Матеріали виступу О. В. Клименко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sta.gov.ua
51. Мединська Т.В. Особливості реформування спрощеної системи оподаткування в Україні[Електронний ресурс]/ Т.В. Мединська. - Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/22_1/302_Med.p
52. Мірошніченко О. В. Державна податкова політика та іллегалізація економічної діяльності в контексті економічної безпеки України / О. В. Мірошніченко // Стратег. пріоритети. - 2012. - № 2.

53. Мірошніченко О. В. Оптимізація оподаткування суб'єктів малого підприємництва / О. В. Мірошніченко // Бухгалтер. облік і аудит. - 2015. - № 6. - С. 42 - 47.
54. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д.Г.Мулявка. – Ірпінь, 2012. – 215 с.
55. Мунтіян В. І. Бюджетна політика як чинник економічної безпеки України /В. І. Мунтіян // Проблеми національної безпеки в процесах державотворення : зб. пр. - К. : КВІЦ, 2014. - Т. 1. - С. 273-278.
56. Нарахування податків і зборів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/rezalt/156085.html>.
57. Нерсесянц В.С. Філософія права : [учебник] / Владик Сумбатович Нерсесянц. — М.: Норма, 2015. – 395 с.
58. Ніколаюк С. І. Протидія злочинам, що вчиняються у сфері приватизації : [наук.-практ. посіб.] / Ніколаюк С. І., Никифорчук Д. Й., Ільченко В. Л., Стельмахович І. В. – К. : КНТ, 2013. – 348 с.
59. Нонко А.В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А.В. Нонко. – К., 2005. – 16 с.
60. Опарін В.М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти) : [монографія]. – К. : Вид-во КНЕУ, 2012. – 240 с.
61. Оподаткування малого бізнесу в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку [Електронний ресурс]. / Герасимчук Л.С. // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки, № 5/2013// – Режим доступу: <http://bulletin.uabs.edu.ua/store/eco/2013/9bb21bdf473e489febadd99ec20ce4b.pdf>
62. Орлова В.О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу [Електронний ресурс] / В.О. Орлова // . - Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2015_3/78.pdf
63. Офіційний сайт Державного комітету статистики. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

64. Панов Н. І. Настільна книга слідчого: [науково-практичне видання для слідчих і дізнавачів] / Панов Н.І., Шепітько В. Ю., Коновалова В. О. та ін. – К. : Видавничий дім „Ін Юре”, 2013. – 720 с.
65. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Марія Олександрівна Перепелиця. – Х., 2011. – 184 с.
66. Пивоваров В. В. Податкова і кредитно-фінансова злочинність: кримінологічна характеристика та попередження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Володимир Володимирович Пивоваров. – Х., 2003. – 227 с.
67. Підлужний М. Довгостроковий контракт як засіб оптимізації податків / М. Підлужний // Податкове планування. – 2013. – № 1–2. – С. 29–33.
68. Погорелов Ю. С. Моделювання розвитку підприємства / Ю. С. Погорелов // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №10. – С. 51-59.
69. Податкова реформа: основні зміни, які вступили в дію з 1 січня 2016 року [Електронний ресурс]// Територіальні органи ДФС у Тернопільській області. Офіційний портал.. – Режим доступу : <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/231988.html>
70. Податковий кодекс "ліквідує" по 10 тис. підприємців щокварталу // Дзеркало тижня. [Електронний ресурс]. – Доступний http://www.news.dt.ua/ECONOMICS/podatkoviy_kodeks_likvidue_po_10_tis_pidpriem_siv_schokvartalu-87807.html.
71. Податковий кодекс України: редакція від 20.11.2016 р., № 1667-19[Електронний ресурс]/ Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної Ради України). – Доступний з <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
72. Поддєрьогін А. М. Сплата податку на додану вартість та іммобілізація грошових коштів суб'єктів підприємства / А. М. Поддєрьогін, М. В. Лесько // Фінанси України. — 2012. — № 5. — С. 40—49.

73. Покатаєва О. В. Правові основи функціонування спрощеної системи оподаткування / О.В. Покатаєва // Вісник Запорізького національного університету : зб. наук. праць. – 2014. – № 4. – С. 82-90.
74. Покатаєва О. В. Спрощена система оподаткування в контексті Податкового кодексу України [Електронний ресурс]/ О.В. Покатаєва // Право і безпека. – 2013. – № 1 (38).. – Доступний з http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2011_1/PB-1/PB-1_47.pdf.
75. Поляков Б. М. Понятие неплатежеспособности и банкротства / Б. М. Поляков // Підприємництво, господарство і право. – 2014. – № 4. – С. 48–51.
76. Про акціонерні товариства: Закон Республіки Казахстан: від 13.05.2003 р., № 415–ІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z990000497>.
77. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 черв. 1999 р. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
78. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 31 серп. 1999 р. [Режим доступу] : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>
79. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо Державної податкової служби і у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні) : закон України (від 2016 р. № 5083-VI).
80. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності [Електронний ресурс] : закон України – Доступний з <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
81. Про Державний бюджет України 2016 [Електронний ресурс] : проект Закону України. – Доступний з: <http://www.zakon1.rada>.
82. Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19.10.2000 № 2063- ІІІ [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2>

83. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18 верес. 1991 р. [Режим доступу] : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
84. Про інформацію:Закон України від 02 жовт. 1992 р. [Режим доступу] : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
85. Про міліцію Закон України : від 20 груд. 1990 р. [Режим доступу] : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/565-12>
86. Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні [Електронний ресурс] : закон України. – Доступний з <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
87. Про оперативно-розшукову діяльність:Закон України від 18 лют. 1992 р. [Режим доступу] : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2135-12>
88. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України. [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
89. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю:Закон України від 30 черв. 1993 р. : за станом на 20 квіт. 2004 р. [Режим доступу] : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3341-12>
90. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України. [Електронний ресурс]. - - Режим доступу :<http://www.rada.gov.ua>
91. Про прокуратуру:Закон України від 5 листопада 1991 р. [Режим доступу] : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1789-12>
92. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні:Закон України від 22.03.2012 № 4618-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>
93. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва:Указ Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 : дію указу припинено згідно із Законом № 4014-VI від 04.11.2011 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – Ст. 1.
94. Проект Стратегії реформування податкової системи України [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. - Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=65533&cat_id=65530

95. Романова Е. В. Кодификация доктрины экономической сущности в налоговом праве США / Е. В. Романова // Хозяйство и право. – 2012. – № 3. – С. 105–108.
96. Русакова И.Г. Проблемы и практика применения налога на добавленную стоимость в развитых капиталистических странах: обзорная информация / И.Г. Русакова. – М. : НИФИ, 2015. – 185 с.
97. Самуэльсон П. Экономика : пер. с англ. / П.А. Самуэльсон. – Севастополь : Изд-во "Ахтиар", 2015. – 384 с.
98. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення : монографія / А. М. Соколовська. - К. : Знання-Прес, 2014. - 454 с.
99. Соколовська А.М. Податкова система України в контексті світового досвіду / А.М. Соколовська // Фінанси України : журнал. – 2014. – № 7. – С. 77-89.
100. Суторміна В.М. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : [монографія] / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К. : Вид-во "Либідь", 2013. – 328 с.
101. Тарабукіна О.Л. Основні напрямки стимулювання розвитку малого бізнесу України в період системних зрушень в економіці [Електронний ресурс] / О.Л. Тарабукіна. - Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2015_2_2/25.pdf
102. Тимченко О. М. Податкове навантаження на юридичних осіб в Україні та його вплив на економічне зростання / О. М. Тимченко, М. Б. Кондратенко // Фінанси України. — 2012. — № 10. — С. 34—43.
103. Федак А. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения в 2014 году [Электронный ресурс] / А. Федак; Киевский центр поддержки и развития бизнеса. – 2014. – 312 с.
104. Федосов В.М. Податкова система України : підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін. / за ред. В.М. Федосова. – К. : Вид-во "Либідь", 2014. – 464 с.

105. Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/para06006#o6006>
106. Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: [монографія] / Цимбал П. В. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2013. – 408 с.
107. Чубай В.М. Спрощені системи оподаткування: переваги, недоліки та шляхи їх усунення [Електронний ресурс]/ В.М. Чубай. - Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_6/155_Der.pdf
108. Шуляк О.І. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування [Електронний ресурс]/ О.І. Шуляк. - Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal//soc_gum/ppei/2016_35/Sulak.pdf
109. Экономическая инациональная безопасность: учебник / под ред. Е. А. Олейникова. - М. : Экзамен, 2015. - 768 с.
110. Doing Business report [Electronic resource]. — Access mode : <http://www.doingbusiness.org>.