

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ  
КАФЕДРА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА АУДИТУ БІЗНЕСУ**

**СТАРОДУБ ВАСИЛЬ МИКОЛАЙОВИЧ**

**Методика експертного дослідження  
правопорушень, пов'язаних з ухиленням від  
сплати податків**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійна (наукова) програма  
«Економічна експертиза та аудит бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала: студент  
групи ОАБм-12  
Стародуб В.М.

---

підпис

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
Бречко О.В.

---

Випускну кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Завідувач кафедри

---

Підпис

Тернопіль – 2019

## Зміст

Вступ.....	3
<b>Розділ 1. Теоретико-правові засади ухилення від сплати податків в системі експертизи прийняття податкових рішень .....</b>	<b>6</b>
1.1. Сутність податкової деліктології та її взаємозв'язок з ухиленням від оподаткування	
1.2. Природа ухилення від сплати податків та передумови виникнення даного явища.....	6
1.2. Організаційно-правова інфраструктура протидії податковим деліктам.....	20
Висновки до 1 розділу.....	35
<b>Розділ 2. Методика експертного дослідження та організаційно-правовий механізм протидії ухиленню від оподаткування</b>	<b>37</b>
2.1. Аналіз сучасних схем ухилення від оподаткування та заходів протидії їм .....	37
2.2. Економічна експертиза виявлення та розкриття фіктивного підприємництва	48
2.3. Відповідальність за правопорушення в системі оподаткування .....	64
Висновки до 2 розділу.....	78
<b>Розділ 3. Удосконалення інструментів економічної експертизи в системі запобігання ухилення від сплати податків.....</b>	<b>80</b>
3.1. Інституційне забезпечення судово-економічної експертизи в системі економічних злочинів	80
3.2. Превентивні методи боротьби з ухиленням від оподаткування в системі економічної експертизи та контролю	89
Висновки до 3 розділу.....	97
Висновки .....	99

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Економічна злочинність як явище виникла одночасно із становленням держави як політико-територіальної організації суспільства. Держава не може існувати без економічних відносин між нею й іншими державами, між нею і громадянами, між громадянами зокрема. З метою регулювання економічних відносин створювалися відповідні норми, які визначали певні межі між дозволеним та забороненим, що, звичайно, порушувалися. Оскільки ці порушення містили різний характер та відрізнялися між собою рядом ознак, виникла сукупність певних діянь (вчинків), які в силу своєї підвищеної суспільної небезпечності були віднесені державою та всім громадянським суспільством до категорії абсолютно неприпустимих, заборонених, тих, за вчинення яких належало понести покарання, визначене державою у відповідних нормах. Так і виникла економічна злочинність у сучасному її розумінні (хоча саме поняття сформувалося набагато пізніше). Вона завдавала шкоди як національній безпеці держави, її добробуту та процвітанню (оскільки зменшувала надходження до державної казни), так і інтересам окремих громадян.

Постійний процес розвитку та удосконалення економічних відносин, що панує на теренах багатьох держав, у тому числі й України, слугує поштовхом для безперервного розширення кола господарських операцій. Це, в свою чергу, призводить до збільшення кількості нормативно-правових актів, які є обов'язковими до виконання. Такий стан справ є причиною наявності досить великої кількості порушень та злочинів у сфері економіки. Досить часто при виявленні серйозних порушень у бухгалтерському обліку, до роботи залучають судових експертів. Ускладнення видів правопорушень передбачає володіння експертом методики їх виявлення.

При розгляді господарських спорів важливим є реалізація економічних знань відповідно до поставлених слідством завдань та потреб правоохоронних органів. Це, в свою чергу, вимагає чітких дій як у власній діяльності експерта, так і в його взаємодії з іншими особами. Відповідно в умовах різноманітності видів і матеріалів справ, що розслідуються, актуальності набуває питання організації судово-бухгалтерської експертизи в цілому та діяльності експерта-бухгалтера в процесі експертизи, зокрема.

Дослідження вітчизняних і зарубіжних фахівців у сфері судово-бухгалтерської експертизи проводяться вже досить давно і знайшли своє втілення у наукових працях Ф.Ф. Бутинця, С.А. Звягіна, Н.А. Остап'юк, І.А. Панченко, Н.І.Клименко, І.В. Сауткіна, Є.Р. Россинської, М.Т. Білухи, Є.С. Дубоносова, В.В. Шадріна, В.С. Рудницького, Р.Ф. Бруханського та інших.

**Мета дослідження.** Метою роботи є визначення природи правопорушень, пов'язаних з ухиленням від оподаткування та впровадження експертних методів їх дослідження.

**Постановка завдання.** Для досягнення поставленої мети сформульовано такі завдання дослідження:

- визначити сутність податкової деліктології та її взаємозв'язок з ухиленням від оподаткування;
- з'ясувати організаційно-правова інфраструктура протидії податковим деліктам;
- проаналізувати сучасні схеми ухилення від оподаткування та заходи протидії їм;
- дослідити методи економічної експертизи виявлення та розкриття фіктивного підприємництва;
- вивчити порядок відповідальності за правопорушення в системі;
- встановити превентивні методи боротьби з ухиленням від оподаткування в системі економічної експертизи та контролю.

**Об'єктом дослідження** є податкові правопорушення та природа їх

прояву в системі економічних відносин.

**Предметом дослідження** є експертиза податкових правопорушень, пов'язаних з ухиленням від оподаткування.

**Методи дослідження.** За методологічну основу роботи було взято діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану аналізу природи податкових правопорушень. До основних загальнонаукових методів дослідження слід віднести діалектичний метод пізнання, логічний та структурно-функціональний методи. В процесі дослідження застосовувались методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, групування і порівняння, вибіркового обстеження, а також інші прийоми економіко-статистичного дослідження. Для обробки даних було використано наступні методичні прийоми: документальна перевірка, узагальнення, огляд, аналітичні групування.

**Інформаційною базою** роботи стали норми Податкового, Кримінального та Процесуального кодексів та інші підзаконні нормативні акти, звітні показники по виконанню бюджетних надходжень, податкових перевірок та донарахувань податкових платежів. статистичні дані, експертні розрахунки, інформаційні бюлетні, електронні ресурси, фахові публікації науковців.

**Результати роботи.** Проведений аналіз методів ухилення від оподаткування та бюджетні втрати від даного явища, окреслено напрями боротьби з цим явищем через контрольні заходи фіскальних органів, а також через превентивні методи.

**Інформація про апробацію результатів роботи та публікації.** Результати дослідження опубліковані в Збірниках тез студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу (травень, 2019 р. та грудень 2019 р.)

**Структура роботи.** Робота складається зі вступу, трьох розділів і висновків до них, загальних висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи становить 105 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 8 таблиць, 10 рисунків, список літератури з 73 найменувань, 2 додатків.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ УХИЛЕННЯ ВІД СПОЛАТИ ПОДАТКІВ В СИСТЕМІ ЕКСПЕРТИЗИ ПРИЙНЯТТЯ ПОДАТКОВИХ РІШЕНЬ

### 1.1. Сутність податкової деліктології та її взаємозв'язок з ухиленням від оподаткування

Поняття «делікт» походить від лат. *delictum* — проступок. Делікт — це правопорушення, яке завдає шкоди суспільству, державі або особі. Таке правопорушення є підставою для притягнення правопорушника до відповідальності, передбаченої законом. Зазначене правопорушення не пов'язане з порушенням договору (контракту). Деліктні зобов'язання відомі ще як позадоговірні.

Останні десятиліття в найбільш економічно розвинених країнах світу часто називають періодом «податкового вибуху». Вирішення цілого ряду складних соціальних проблем, фінансування крупних загальнонаціональних програм, забезпечення ефективного функціонування інститутів влади і основних державних структур викликали стійку тенденцію постійно зростаючого втручання держави в господарське життя, яке здійснюється, зокрема, через жорстку податкову політику і удосконалення системи справляння податкових платежів.

Діяльність контролюючих органів пов'язана з контролем з боку держави за виконанням платником податків своїх обов'язків перед державою по повному і своєчасному внесенню податкових платежів у відповідні бюджети або фонди. Однак не завжди зобов'язання надходять у тій кількості, на яку розраховували при плануванні бюджету і було б неправильним бачити в цьому тільки правопорушення, невиконання платником своїх обов'язків. Бюджет позбавляється засобів за рахунок двох

процесів: ухилення від сплати податків і правомірного обходу податків (або уникнення від оподаткування).

Будь яке правопорушення, у тому числі податкове, з точки зору юридичної науки, має певні ознаки, або складові частини правопорушення, відсутність хоча б одного з цих елементів не дає можливості визначити таке порушення чинних нормативно-правових актів як правопорушення. До таких елементів правопорушення входить об'єктивна сторона, об'єкт, суб'єктивна сторона та суб'єкт.

Об'єктивну сторону правопорушення визначає протиправне діяння, що виражається у формі фактично протиправних дій або у протиправній запропонованій законом поведінці.

Об'єктивна сторона складається з трьох елементів:

- діяння (дій чи бездіяльності);
- наслідків;
- причинного зв'язку між діяннями та наслідками. Причинний зв'язок - це такий об'єктивний зв'язок між діянням і наслідком, при якому протиправне діяння передуює у часі наслідкам і є головною та безпосередньо причиною, яка неминує ініціює даний наслідок (шкоду).

Об'єктом правопорушення є ті суспільні відносини, що охороняються нормами права і на які посягає протиправне діяння.

Суб'єктивна сторона правопорушення означає, що правопорушенням визнається лише винне діяння або такі дії, що на момент здійснення знаходились під контролем волі і свідомості особи, тобто при їх скоєнні передбачалася можливість вибору іншого варіанту поведіння.

Суб'єктивна сторона виражається у двох формах провини:

- намір (прямий або непрямий);
- необережність.

Прямий намір полягає в тому, що суб'єкт правопорушення повністю усвідомлює протиправність свого діяння і бажає настання негативних наслідків.

Непрямий намір полягає в тому, що суб'єкт усвідомлює протиправність свого діяння, припускає негативні наслідки, але легковажно відноситься до можливості їх настання.

Необережність поділяється на: протиправну самовпевненість та протиправну недбалість.

Протиправна самовпевненість – суб'єкт усвідомлює протиправність свого діяння, передбачає можливість настання негативних наслідків, однак сподівається, що вони не настануть.

Протиправна недбалість характеризується тим, що суб'єкт усвідомлює протиправність свого діяння, але не передбачає можливості настання негативних наслідків, хоча в силу свого посадового становища міг і повинен їх передбачати.

Суб'єктом правопорушення є деліктоздатна особа, яка вчинила правопорушення. Під деліктоздатністю розуміють здатність особи перетерплювати покарання.

Основним критерієм, що відрізняє податкове правопорушення від інших, є його об'єктивна сторона, тобто певні суспільні відносини, на які зазіхає це правопорушення, а саме відносини, що виникають у сфері мобілізації та формуванні доходів бюджетів усіх рівнів.

Таким чином, з юридичної точки зору, під податковим правопорушенням розуміють протиправне (передбачене Податковим кодексом України), винне діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатної особи, пов'язане з невиконанням податкового законодавства або неналежним виконанням податкових зобов'язань, за яких чинним законодавством встановлена юридична відповідальність.

Податкове правопорушення характеризують такі ознаки:



- суспільна небезпечність та шкідливість діяння;
- протиправність дій (бездіяльність);
- винна поведінка особи, як результат вільного волевиявлення;
- юридична відповідальність.

Як свідчить статистика, податкові правопорушення мають найбільшу питому вагу серед економічних правопорушень. Так, серед кримінальних справ, відкритих за ознаками економічних злочинів, що надходять на економічну експертизу до Харківського науково-дослідного інституту ім. засл. проф. Бокаріуса М.С., біля 70% становлять справи, пов'язані з ухиленням від сплати податків. Сьогодні методи ухилення від сплати податків досить різноманітні, а податкові правопорушення, як правило, носять інтелектуальний характер.

В рамках податкового контролю, який може розглядатися як функція або як елемент управління економікою та як особлива діяльність із виконання податкового законодавства, застосовуються його складові, які безпосередньо спрямовані на аналіз, інформаційну базу, виявлення порушень у сфері оподаткування та вжиття як превентивних, так і дієвих заходів щодо їх усунення. Звичайно головну роль в цьому аспекті податкового контролю відіграють податкові перевірки, поруч з іншими його складовими, такими як податковий облік та інформаційно-аналітичне забезпечення. Фактично зазначені складові є інструментами економічної експерти, методи якої в напрямку протидії ухиленню від оподаткування перебувають у нерозривній єдності, безперервному розвитку й удосконаленні для забезпечення правильності і своєчасності реєстрації платників, розрахунку і сплати податків, уникненню від порушення податкового законодавства.

Контроль за виконанням податкового законодавства здійснюється шляхом проведення камеральних, документальних, фактичних та електронних перевірок. Реалізуючи його функції, неможливо повністю

уникнути ризиків, оскільки це складний, трудомісткий і багатостадійний процес, що вимагає системного підходу. У держави виникають ризики недоотримання запланованих податкових доходів, а у підприємств - ризики втрати доходів у вигляді штрафних податкових санкцій в результаті ухвалення неефективних управлінських рішень і дій, які розходяться з вимогами податкового законодавства.

Саме на протиставленні інтересів суб'єктів оподаткування виникає необхідність податкового регулювання та податкового контролю за діями платника, у якого завжди виникає потреба мінімізувати свої податкові витрати, в тому числі, через спокусу повного відходу від оподаткування, шляхом різних методів ухилення від оподаткування. Роль податкового контролю в системі двосторонніх взаємовідносин держави в особі контролюючих органів і платників зводиться до процесу ухвалення управлінського рішення, яке, з одного боку, цілковито відстоює інтереси держави, а з іншого – не порушує права платників, тим сам закладаючи стимули для їх подальшої діяльності.

Управлінські рішення ухвалюються на основі експертних висновків, де разом з постановкою мети інформаційно-аналітичне забезпечення є найважливішим етапом технології експертного заключення як процесу ухвалення управлінського рішення [1].

Ухилення від сплати податків шляхом порушень податкового законодавства на сьогодні є одним з основних каналів незаконного збагачення. Більшість цих порушень пов'язана з недосконалістю, перевантаженістю податкового законодавства і постійними його змінами та багаточисельністю податків [1, с.6].

Дослідження питань, пов'язаних з протидією злочинності, у тому числі організованій, у сфері оподаткування обумовлена тим, що на тлі динамічних і складних процесів, які сьогодні відбуваються в Україні, своєчасне та повне стягнення податків до бюджету держави є однією з

найгостріших проблем сучасного соціально-економічного життя країни. Значно складнішою стала структура операцій, що здійснюються злочинцями, особливо організованими злочинними групами та організаціями, з метою ухилення від оподаткування, отримання надприбутків та укриття джерел походження цих коштів [2, с.128].

Як показує практика [3, с.37] обсяг тіньової економіки в Україні нині за деякими експертними операціями перевищує більш як половину внутрішнього валового продукту. Розширення сфери тіньової економіки є реальною загрозою національній безпеці держави. Розглянемо основні сегменти тіньової економіки.

1. Нелегальний експорт/імпорт товарів. Недоліки податкового контролю: немає чіткого механізму контролю за укладанням експортно-імпортних договорів. Пропозиції щодо усунення тіньової економіки: необхідно розробити та впровадити механізм контролю за укладенням експортно-імпортних договорів, особливо нематеріального характеру, про ведення їх експертної оцінки. Це дозволить своєчасно виявляти фіктивні угоди, попереджувати незаконний відтік коштів за кордон.

2. Корупція. Недоліки податкового контролю: сьогодні підрозділам по боротьбі з корупцією та безпеки в органах Державної податкової служби Законом України «Про боротьбу з корупцією» не надано право на складання протоколів про вчинення корупційного діяння, хоча цим же Законом право на ведення боротьби з корупцією вони мають, через що підрозділи змушені надсилати відповідні матеріали до інших правоохоронних органів для складання протоколів, а вже останні в подальшому подають їх до суду. Пропозиції щодо усунення тіньової економік: діюче законодавство ускладнює процедуру по боротьбі з корупцією і в окремих випадках призводить до порушення строків притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності. Тому треба переглянути та вдосконалити Закон України «Про боротьбу з корупцією».

3. Фінансове шахрайство. Недоліки податкового контролю: існує загальна потреба у створенні бази даних шляхом укладання відповідних угод між ДПС України та іншими правоохоронними і контролюючими органами, які після її створення матимуть можливість користування інформації у процесі виконання завдань, що стоять перед кожним відомством з питань боротьби з економічною злочинністю. Пропозиції щодо усунення тіньової економіки: потрібно створити в ДПС області Єдину базу даних про сумнівні фінансово-майнові операції, що буде сприяти виявленню фактів економічних правопорушень ще на стадії їх підготовки. Подібна база даних вже існує в ДПС України, яка володіє необхідними технічними і програмними ресурсами та спеціалістами, а також великим обсягом інформації про юридичних та фізичних осіб.

Класифікація санкцій за податкові правопорушення, попередження податкових правопорушень не завжди досягає своєї цілі, тому особливого значення набуває регулювання покарання за вчинення податкових проступків і злочинів. Застосування санкцій можна класифікувати за декількома підставами.

За характером впливу:

1) безпосереднє покарання санкції, які впливають безпосередньо на платника, його майновий стан (позбавлення волі, штраф, конфіскація об'єктів оподаткування тощо);

2) опосередковане покарання санкції, що безпосередньо не завдають майнових втрат платнику, але зменшують його доходи в перспективі чи обмежують його діяльність (арешт рахунка, припинення діяльності підприємства тощо).

За галузевим характером:

1) Кримінальна відповідальність. Кримінальні санкції застосовуються за податкові злочини. Припускається законодавче закріплення декількох складів податкових злочинів при прийнятті

Податкового кодексу. В теперішній час подібні вчинки регулюються ст. 212 Кримінального кодексу України (ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету).

Кримінальна відповідальність за даним складом характеризується деякими особливостями: суб'єктами є фізичні особи (платники податку або посадові особи); регулюється кримінальноправовими нормами; здійснюється тільки в судовому порядку; характеризується певними процесуальними особливостями.

2) Адміністративна відповідальність. Адміністративні санкції становлять міри адміністративного впливу за допомогою адміністративноправових норм, що містять осуд винного та його вчинку і що припускають негативні наслідки для правопорушника.

Особливостями адміністративних санкцій є: відсутність важких правових наслідків; застосування по відношенню до менш тяжких податкових правопорушень (проступків); не тягнуть судимості.

Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність адміністративного правопорушення вина (умисна чи необережна) дія чи бездіяльність, що зазіхає на суспільні відносини, які охороняються законом, за що законодавством передбачена адміністративна відповідальність. До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті громадяни та посадові особи, винні в порушенні податкового законодавства. Адміністративній відповідальності підлягають особи, що досягли на час вчинення правопорушення шістнадцятирічного віку, осудні.

Із всіх видів адміністративних стягнень податковим органам надано право використовувати адміністративний штраф. Розмір його визначається в межах, встановлених за вчинення відповідних правопорушень, в сумах, кратних певному показнику (неоподатковуваному мінімуму заробітної плати).

3) Фінансові санкції. Фінансові санкції покарання уповноваженим органом платника податків за вчинення податкового правопорушення в порядку, встановленому фінансово-правовими нормами, з метою реалізації суспільних інтересів по забезпеченню грошових надходжень в бюджет.

Дуже часто між фінансовими і адміністративними санкціями ставлять знак рівності. Проте така позиція вимагає докладної аргументації. Нам видається, що фінансові санкції відрізняються від адміністративних, які застосовуються за податкові правопорушення за такими підставами: по-перше, вони розрізняються за суб'єктами (якщо при адміністративних це тільки фізичні особи, то при фінансових і юридичні, і фізичні); по-друге, адміністративні санкції реалізуються в грошовій формі, саме цей термін і підходить їм ближче, тоді як фінансові санкції значно ширші грошових; по-третє, фінансові санкції за податкові правопорушення засновані на податковому примусі, і характеризуються специфічними рисами.

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства виступає в формі:

- стягнення всієї суми укритого або заниженого платежу в бюджет в формі податку;
- штрафу (що накладається податковими органами);
- пені, що стягується із платника за затримку внесення податку.

Механізм сплати сум, нарахованих податковим органом за порушення податкового законодавства, регулюється конкретними нормативними актами, що характеризують окремі види податків або відповідальність платників.

4) Дисциплінарні санкції становлять форму впливу адміністрації підприємств, установ та організацій за вчинення дисциплінарних проступків, зв'язаних з податковими правопорушеннями. Дані правопорушення знаходяться на перетині адміністративної та дисциплінарної відповідальності, в основі яких лежить невиконання чи

неналежне виконання обов'язків по сплаті податку платником, як робітником конкретного підприємства, установи, організації. При невиконанні ним особистих податкових зобов'язань відповідальність настає у встановленому законом порядку.

## **1.2. Природа ухилення від сплати податків та передумови виникнення даного явища**

В державах з розвинутими демократичними інститутами, надійними механізмами зворотного зв'язку між органами представницької демократії, що ухвалюють податкові закони, та виборцями - платниками податків, а також надійними системами контролю за ефективним витрачанням бюджетних коштів, що сприяють досягненню еквівалентності податкових платежів і суспільних благ, необхідність сплачувати податки все більше набуває усвідомленого характеру, а відносини приневолення до їх сплати трансформуються у відносини, в які все більша частина платників вступає з власної волі, у відносини вільного вибору. Натомість в державах, які лише будують демократичні інститути і в яких обмін податків є далеким від еквівалентного, форма прояву податків не лише маскує їх сутність, а й ототожнюється з нею. Отже, в суспільній свідомості податкові платежі ототожнюються з платежами, які і запроваджуються без згоди більшості платників (оскільки парламент не репрезентує інтереси всіх груп виборців), і сплачуються в примусовому порядку. Це стає підґрунтям для антифіскальної поведінки платників, породжуючи бажання зменшити податкові зобов'язання або взагалі ухилитися від їх виконання. І чим менш

досконалыми є демократичні інститути в державі, тим більш масовою стає така поведінка.

В Оксфордському тлумачному словнику уникнення податків розглядається як таке що є наслідком мінімізації податкових зобов'язань законним шляхом з використанням податкових лазівок. На відміну від нього, ухилення трактується як приховування податкової бази та надання в податкові органи завідомо неправдивої інформації. [84, с.413-414]

Такої ж думки дотримується і Дж. Стігліц [82, с.703], який під уникненням податків розуміє використання певних положень податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, а під ухиленням - незаконний відхід від сплати податків.

В Українській економічній енциклопедії [40, с. 778, 779] не дається визначення «уникнення від сплати податків». Згідно з вищезазначеним джерелом, під ухиленням від сплати податків слід розуміти сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування. Тобто в Українській економічній енциклопедії вищезазначені терміни не розмежовуються.

Крім цих термінів, деякі науковці виділяють і інші близькі за значенням до «ухилення» та «уникнення». Так, в міжнародному оподаткуванні застосовується термін «податкове планування» (tax planning). При цьому представники юридичної науки [22, с. 52-53] віддають перевагу саме цьому терміну. На їх думку, податкове планування – це законний спосіб обходу податків з використанням наданих законом пільг і можливостей скорочення податкових зобов'язань. Ухилення – це використання заборонених законом методів (податкове правопорушення). При цьому підкреслюється, що саме незаконність зменшення зобов'язань дозволяє розділити поняття «податкове планування» і «ухилення». На думку російських юристів можна дати визначення і такому терміну як «обхід податків» (tax avoidance). Автори вважають, що під «обходом



податків» слід розуміти використання занижених ставок податків для окремих суб'єктів, різних ставок податків для різних видів доходів, "податкових сховищ" в інших країнах для зменшення податкових зобов'язань як законним, так і незаконним шляхом.

Таким чином, немає одностайності в розумінні і трактуванні всіх цих термінів. Є частина економістів, які ототожнюють ці поняття і під «податковим плануванням» розуміють те ж саме що і «уникнення». Інші ж представники економічної науки розрізняють ці терміни. На нашу думку, за основу варто прийняти визначання, які використовуються у фінансовій науці, оскільки, якщо застосовувати юридичну термінологію, то залишається не зрозумілим, чим законний «обхід» відрізняється від «податкового планування», а незаконний від «ухилення». Тому можна погодитись з представниками української фінансової школи В.Вишневським і А.Веткіним [24, с. 10], які розрізняють терміни «ухилення» і «уникнення» і вважають їх двома необхідними і основними складовими поняття «відходу» від сплати податків. Саме вони, дали найбільш ґрунтовне визначення цим термінам і розуміють під уникненням від сплати податків – діяльність господарюючих суб'єктів, направлену на мінімізацію податкових зобов'язань всіма допустимими законом способами: використання податкових пільг, в тому числі зміни податкового режиму в залежності від територіальної належності, найрізноманітніші організаційно-правові форми ведення бізнесу і форми угод, вибір раціональної облікової політики, найбільш вигідне з податкової точки зору розміщення прибутку і активів, використання недоліків у законодавстві і навіть припинення легальної підприємницької діяльності, переведення її в сферу неформальної економічної активності, якщо така не потребує відповідно до закону сплати податків.

Ухилення від сплати податків – це протиправні дії по зменшенню податкових зобов'язань, наслідками яких, у випадку їх виявлення може

бути відповідальність за порушення податкового законодавства. А у відповідності з діючим законодавством застосовуються наступні види відповідальності за порушення податкового законодавства: штрафні (фінансові) санкції, адміністративна, дисциплінарна та кримінальна відповідальність. Проаналізувавши теоретичні аспекти відмінності термінів «ухилення» та «уникнення» податків, треба відмітити, що на практиці законні і незаконні методи зменшення податкових зобов'язань тісно переплітаються.

В.Вишневський і А.Веткін виділяють два способи уникнення від сплати податків [24, с. 62]. Це використання податкових пільг і податкових лазівок. Щодо лазівок, то вони або навмисно створюються – закладаються у проекти податкових законів розробниками, які лобіюють інтереси окремих платників та їх груп, чи вносяться під час голосування за дані законопроекти членами парламенту, – або виникають внаслідок недосконалості податкового законодавства, передусім недостатньої регламентації процедурних питань. І той, і інший спосіб уникнення податків характерний для України, але найбільш розповсюдженим способом уникнення оподаткування для нашої держави є, без сумніву, пільги, обсяг яких є невиправдано великим.

Умовно податкові пільги можна розділити на вилучення, знижки і податкові кредити. Вилучення – це пільги, які дають можливість звільнити від оподаткування окремі об'єкти (предмети) оподаткування. Наприклад, в Україні із числа об'єктів оподаткування виключені доходи по банківським вкладам.

Знижки – це пільги, які зменшують базу оподаткування. Наприклад, в багатьох розвинутих країнах, платникам податку на доходи громадян надається право зменшувати валовий дохід на певну суму, що є різного для сімейних пар і самотніх громадян (стандартна знижка), а також вираховувати з валового доходу медичні витрати, витрати на лікування,

некомпенсовані ділові витрати тощо. Податковий кредит – це зменшення суми валових податкових зобов'язань (нарахованого податку) для визначення остаточних зобов'язань (сума податку, що має бути сплачена до бюджету). Найбільш важливою формою податкового кредиту є інвестиційний податковий кредит, що застосовується з метою стимулювання інвестицій.

Найбільші можливості для уникнення податків в Україні виникають у зв'язку з використанням таких пільг, як перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди, звільнення процентів по вкладах від оподаткування, стягнення ПДВ за нульовою ставкою, застосування ліберальних правил списання безнадійних боргів, вкладання коштів у благодійну діяльність тощо.

Податкові лазівки, як другий спосіб уникнення від сплати податків, прийнято розділяти на зміщення доходу, відкладення доходу і податковий арбітраж. Зміщенням доходу називається переведення платником податку доходу під більш низьку граничну ставку податку в умовах податкової структури із зростаючими граничними ставками. Широкого розповсюдження цей вид податкової лазівки не має, оскільки існують інші радикальніші методи уникнення сплати податків, як, наприклад, відкладення доходу, або перенесення терміну сплати податку на більш пізніший час [82, с. 705]. Мається на увазі можливість платника податку переносити терміни визнання доходу і сплати податку, використовуючи можливості, надані законодавством, або визнання доходів і видатків по принципу першої із подій, що відбулася раніше, що дає можливість такому платнику, маючи гроші на розрахунковому рахунку взагалі ніколи сплачувати ПДВ і податок на прибуток: достатньо тільки в кінці звітного періоду зробити передплату тому підприємству, яке або має дебетове сальдо по ПДВ і збитки, або воно просто зникне.

Податковий арбітраж – ще одна з різновидностей податкових лазівок, яка передбачає випадки оподаткування різних об'єктів і платників податків за різноманітними нормами. Іншими словами, податковий арбітраж - це теж саме, що й "податкове сховище", тобто країни з пільговими режимами оподаткування, або "податковий оазис", тобто території (або зони) з пільговим режимом оподаткування в межах однієї країни.

Якщо з уникненням від сплати податків можна боротись шляхом зменшення податкових пільг і лазівок, то проблема ухилення від оподаткування є найбільш гострою, так як вона вже вписується в систему податкових правопорушень і відноситься до різновидів фіскального злочину.

Податковим правопорушенням називається протиправна дія або бездіяльність, яка виявляється в невиконанні або в неналежному виконанні податкових зобов'язань, за які встановлюється відповідальність. Як наука, дана проблема сформувалася в 50-х роках нашого сторіччя, коли німецький вчений Г. Шмольдерс звернувся до цієї проблеми й став предтечею фіскальної соціології, розробивши новий напрямок знання – фіскальної психології. Він оголосив, що предметом вивчення фіскальної соціології є податкове мислення людей, їх податкова етика, тобто така норма поведінки і сукупність моральних правил, що визначають взаємовідносини між суб'єктами в процесі оподаткування.

Мінімізацію податків необхідно розглядати як подвійне явище. З одного боку – це прагнення платника податків уникнути податку, а з іншого – прагнення держави не допустити скорочення надходження податкових платежів у казну. Основними причинами мінімізації податкових платежів є високе фіскальне навантаження, фінансове становище платника, недосконалість податкової системи і т.д.

Способи мінімізації податкових платежів можна розділити на незаконне зменшення податків або ухилення від сплати податків і

податкову оптимізацію (законна дія). Законним зменшенням податків є зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних прийомів і способів. Оптимізація податків здійснюється в процесі податкового планування, податкового регулювання та внутрішнього податкового контролю організацією. Найважливіша роль в оптимізації податкових потоків відводиться методам податкового планування, яке в широкому його розумінні включає в себе і розробку податкової політики організації, і методи податкового регулювання і податкового контролю, що застосовуються платником податку. Податкова оптимізація і податкове планування припускають таку управлінську діяльність платників податків, яка дозволяє не тільки знизити податковий тягар в конкретній ситуації, а й забезпечити довготривалу економію на податках, отримати економічний ефект від її вкладення, уникнути або знизити ризик можливих штрафних санкцій в перспективі.

Податковий кодекс України встановив нові норми і правила ведення бізнесу. Фактично він дає можливість легально працювати українському бізнесу за «старими» схемами мінімізації податків з вдосконаленими змінами, а так само розробляти і впроваджувати на практиці нові легальні схеми мінімізації податків. Таким чином, зменшення податкових виплат у результаті їх оптимізації та планування повинне вести до збільшення розміру прибутку підприємства, а значить, і відповідати інтересам власників підприємств. Проте більш гострою проблемою, залишається та, що Кодекс не вирішив питання протиправних дій платників, тобто вчинення податкових правопорушень у різних формах.

Існують наступні види податкових правопорушень (див.рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Види податкових правопорушень [61]**

Якщо розглянути структуру правопорушень, які вчиняюся в галузі оподаткування, то найбільшу частку займає ухилення від сплати податків – 53,9%, друге місце – 25,7% - посідає легалізація (відмивання) грошових коштів чи іншого майна, здобутих злочинним шляхом; третє – фіктивне підприємництво – 11,4% [85].

Ухилення від сплати податків є одним із найбільших шкідливих господарських злочинів. По-перше, цим діянням руйнується формування фінансових надходжень у Державний бюджет, і держава не може належним чином виконувати свої соціальні функції. По-друге, вся соціальна сфера не доотримує фінансового забезпечення. По-третє, суб'єкти несплати податків отримують невинуваті прибутки і мають змогу «витиснути» з ринку товарів і послуг своїх сумлінних конкурентів.

Цікавим, на нашу думку, в дослідженні проблеми ухилення від сплати податків, є визначення математичної залежності між процентом ухилення та фактично нарахованими та сплаченими сумами податків, що надійшли в бюджет держави. Її можна відобразити таким чином :

$$U\% = (100 - H\%), \quad (1.1)$$

де  $U\%$  - процент ухилення від сплати податків;

$H\%$  - процент фактичного надходження податків до бюджету держави, що визначається по наступній формулі:

$$H\% = \frac{\sum \text{податків, що фактично надійшли в бюджет}}{\sum \text{податків, які повинні були надійти}} \cdot 100\% \quad (1.2)$$

Ефективна боротьба із зазначеними правопорушеннями неможлива без встановлення їх причин, які, на наш погляд, можна поділити на такі групи (рис.1.2.):



**Рис. 1.2. Причини виникнення податкових правопорушень [6]**

До причин організаційно-управлінського характеру відносяться:

- незадовільна організація бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах, установах, організаціях;
- некомпетентність органів і посадових осіб, що здійснюють організаційно-управлінські функції в сфері економіки на всіх рівнях влади.
- відсутність органу, що здійснює контроль за відповідністю даних звіту фактичному стану фінансово-господарської діяльності підприємства, організації, установи;
- незадовільний стан організації перевірок господарської діяльності;
- розрахунки через 3-х осіб або методом взаємозаліку;

- можливість створення фіктивних підприємств через недосконалий порядок реєстрації і перевірки суб'єктів підприємницької діяльності.

До причин нормативно-правового характеру відносять:

- законодавчу неврегульованість багатьох питань здійснення комерційної діяльності (наприклад комерційних банків);
- численні зміни в законодавстві, що становлять труднощі не тільки для контролюючих органів, але, перш за все, для платників податків;
- суттєві зміни в системі і структурі звітності, що ускладнює процедуру сплати та контролю за сплатою податків;
- відсутність законодавчої бази щодо контролю за деякими відрахуваннями до позабюджетних фондів;
- відсутність чіткої визначеності щодо відповідальності за порушення законодавства про оподаткування, зокрема, відповідальності засновників підприємств та посадових осіб органів реєстрації за фальсифікацію даних і реєстрацію фіктивних структур; відповідальності банків, які мають справу з фіктивними підприємствами та за невиконання розпоряджень податкових органів про зупинення операцій по рахунках фіктивних фірм.

До причин соціально-економічного характеру відносять:

- розбалансованість банківської системи і відсутність механізмів належної взаємодії банківських органів з правоохоронними органами;
- розлад господарських зв'язків між підприємствами;
- кризовий стан по розрахунках з заборгованістю по заробітній платні, пенсіях та інших виплатах;
- відсутність ефективного механізму ціноутворення;



- втрату історичних традицій, моральних і етичних норм, в основі яких - повага до приватної власності, кодексу підприємницької і робочої честі і т.п.

Багато платників ухиляються від сплати податків, пояснюючи це високим рівнем податкового тягаря. Історія свідчить: практика ухилення від сплати податків розвивається разом з оподаткуванням такою мірою, що вченими-фінансистами був сформульований закон зростання опору податку. Політичні фактори підштовхують платників до ухилення від сплати податків, тоді коли податки починають використовуватись державою не тільки для покриття своїх витрат, але і як інструмент соціально-економічної політики.

Технічні причини полягають в складності податкової системи, яка перешкоджає ефективності податкового контролю, в результаті чого платник може уникнути сплати податків.

Морально-психологічні принципи закладені в податкових законах. Постійні зміни в системі оподаткування та зміна податкового законодавства знижують довіру до них платників, в тому числі й іноземних.

Податкове законодавство України часто дає платнику можливість ухилитися від сплати. Це обумовлено:

- наявністю в законодавстві значного числа податкових пільг;
- наявністю різноманітних ставок оподаткування;
- наявністю різних способів віднесення витрат: на собівартість, фінансовий результат, прибуток, який залишається в розпорядженні підприємств; дана обставина безпосередньо впливає на розрахунок бази оподаткування;
- наявністю значних недоопрацювань в податкових законах, пояснюються недосконалістю юридичної техніки і неврахуванням законодавцями всіх необхідних обставин, які можуть виникнути при нарахуванні чи сплаті того чи іншого податку.

Необхідно відмітити, що не всяке ухилення від оподаткування породжується тільки корисними намірами, якщо під ними розуміти тільки матеріальну вигоду. Ухилення може здійснюватися і в інтересах виробничої, службової необхідності чи господарської необхідності. Деякі злочини у сфері оподаткування пояснюються потребою в грі, ризику, постійною потребою брати участь в операціях, контактах, отримувати гострі відчуття.

Встановлення мотивів уникнення оподаткування на перший погляд не має великої складності, якщо обмежитись судженням, що всі вони здійснюються заради задоволення матеріальних та духовних потреб. Однак при цьому підході залишаються нез'ясованими суб'єктивні причини вибору саме даного злочину, як способу вирішення життєво важливих проблем. До того ж, що досить суттєво, далеко не кожен корисливий чоловік, постійно націлений на акумуляцію матеріальних благ, здатний ухилитися від оподаткування, він вибирає інші шляхи задоволення своєї потреби в благах.

Щоб викрити дійсні мотиви ухилення від сплати податків, необхідно звернутися до аналізу життєвого шляху злочинця, умов соціалізації злочинів, особливо в дитинстві, тобто намагатися викрити мотиви корисної злочинної поведінки. Потрібно з'ясувати інші особистісні особливості, котрі також здатні породжувати ухилення від сплати податків.

Ухилення від оподаткування безпосередньо впливає на обсяги тіньової економіки в державі, які за деякими експертними оцінками в Україні перевищують більш як половину валового внутрішнього продукту. Розширення сфери тіньової економіки є реальною загрозою національній безпеці. Майже для 2,5 млн. громадян України тіньова економіка є основним джерелом прибутків. По оцінках Національного банку України, поза офіційною сферою грошового обігу знаходиться понад 90 млрд. дол. США, що обслуговують потреби «тіньового сектора», тобто понад 50% ВВП. В таких розмірах сам тіньовий сектор можна зрівнювати з «офіційною

економікою». Деякі спеціалісти навіть підтверджують, що у тіньовому секторі задіяно практично все населення України - завдяки масштабам позабанківського обігу коштів, відхиленню від сплати податків і зборів, корупції і т.п. [85].

Основними сегментами тіньової економіки і механізмами одержання тіньових прибутків є: корупція; приховування реальних прибутків громадян, а також прибутків підприємств від оподатковування (ухилення від сплати податків); нелегальний експорт капіталів; незаконна приватизація державної власності; одержання тіньових прибутків шляхом схованого вилучення з обороту різниці між офіційними і реальними цінами на товари і послуги; дрібні розкрадання на державних, акціонерних і колективних підприємствах; нелегальні валютні і зовнішньоекономічні операції (контрабанда); випуск і реалізація невраховуваної продукції і надання невраховуваних послуг; кримінальні злочини (рекет, наркобізнес, проституція, розкрадання); фінансове шахрайство.

До основних причин, що сприяють посиленню і росту тіньового сектора економіки на сучасному етапі, можна віднести:

1. податковий тиск, який не під силу у теперішніх економічних умовах більшості фізичних і юридичних осіб, що діють у межах законодавчого поля України;
2. правову незахищеність суб'єктів економічної діяльності від зловживань, утисків, протидії з боку чиновників державного апарата на всіх його рівнях;
3. незахищеність громадян і підприємств від зазіхань злочинних формувань (рейдерські захоплення підприємств);
4. відсутність стабільного і збалансованого законодавства, яке б регламентувало економічну діяльність (правовий нігілізм влади і населення країни, протиріччя в Податковому кодексі);

5. законодавча неврегульованість багатьох сторін діяльності комерційних банків;
6. відсутність інвестиційної альтернативи тіньовим капіталам;
7. міждержавну інтеграцію тіньового сектора і суб'єктів тіньової економічної діяльності;
8. безконтрольне зростання кількості кримінальних структур і безкарність їхньої діяльності, пасивна згода держави на легалізацію кримінальних авторитетів, тотальна криміналізація підприємницьких структур і т.п.

У значній мірі зростання тіньової економіки пов'язано з об'єктивною реакцією підприємств і населення на нездатність держави ефективно управляти економічними процесами, із необхідністю компенсувати неофіційною індивідуальною діяльністю обвальне падіння рівня соціального захисту. Існування настільки величезного тіньового сектора неможливо без потужної підтримки і прикриття сформованої в державі системи корупційних відносин. По оцінках спеціалістів, більш 60% мафіозних груп мають корумповані зв'язки в різних структурах влади і керування. У корумпованих взаємовідносинах знаходяться біля 40% підприємців і майже 90% комерційних структур [26].

Таким чином, щоб зменшити масштаби ухилення від податків та уникнення їх сплати, необхідно ретельно налаштувати податкове законодавство на потреби забезпечення його прозорості і відвернення податкової дискримінації, підвищити ймовірність виявлення фактів ухилення, і насамперед шляхом аналізу діяльності посередників, чиї операції сьогодні знижують у багато разів граничні витрати ухилення для платників податку. На практиці потрібно не збільшувати кількість перевірок і розміри штрафів, а вдосконалювати демократичні інститути, активізувати боротьбу з корупцією, усунути ганебні явища, коли політики та чиновники разом з олігархами, зловживаючи владою в особистих

корисливих інтересах, прикривають існування різноманітних посередницьких структур, порушують правила чесної ринкової конкуренції, домагаючись податкових пільг і різного роду переваг «своїм» підприємствам територіям, галузям. Навіть незначне зростання імовірності покарання посередників приведе до позитивного ефекту у справі звуження масштабів ухилення. Ще одним із шляхів мінімізації цієї проблеми являється виховання у платників патріотичних почуттів щодо обов'язку утримувати державу завдяки сплати ними податків в обмін на суспільні блага.

### **1.3. Організаційно-правова інфраструктура протидії податковим деліктам**

Ухилення від оподаткування, як суспільно небезпечне і протиправне явище набуває дедалі більших масштабів в українському економічному просторі, а тому потребує створення відповідної організаційно-правової інфраструктури протидії даному явищу. У демократичній державі роль правових механізмів в регулюванні цих процесів є визначальною. Особливо це актуально для податкових органів, діяльність яких тісно пов'язана із застосуванням на практиці великої кількості нормативно-правових актів.

До впровадження Податкового кодексу України виконання завдань, поставлених перед податковими органами, значно ускладнювалося недосконалістю і нестабільністю чинного законодавства, або наявністю великої кількості актів, які суперечили один одному, або навпаки, наявністю «білих плям» у правовому полі. Практично кожного дня працівники органів державної податкової служби стикалися з ситуацією, коли одні й ті самі суспільні відносини регулювалися декількома нормативно-правовими актами по-різному, при цьому документи містять діаметрально-протилежні приписи.

Такий стан справ призводив до виникнення великої кількості судових спорів щодо сплати податків, а також їх уникнення чи ухилення. Господарські суди України щороку розглядали значну кількість позовів платників податків до органів контролю про визнання недійсними рішень щодо застосування фінансових санкцій.

В Україні багато хто не сплачує податків не тільки тому, що вони великі, несправедливі та їхня сума не відповідає тій користі, що отримується від держави. Закони, на яких базувалася діюча податкова система в Україні, за відсутності єдиної податкової політики увесь час змінювалися з метою їхнього узгодження з процесами, які мали місце у житті суспільства. За таких умов суб'єкти господарювання й фізичні особи опинялися в критичному стані – більшість громадян у державі просто не була в змозі відслідковувати всі зміни та достовірно не знали, як саме, коли і за яким механізмом сплачувати податки [36, с.13].

Це стало наслідком недосконалості й неефективності чинної податкової політики. Тому для податківців першочерговим завданням було прийняття Податкового кодексу, який має стати основою формування стабільного, передбачуваного, стимулюючого податкового законодавства, тобто створення правової бази для підвищення ефективності роботи органів податкової служби, для піднесення підприємницької ініціативи громадян, ділової активності суб'єктів господарювання, залучення в економіку вітчизняних та іноземних інвестицій, зростання виробництва.

Крім правового забезпечення важливу роль відіграють і елементи інфраструктури податкового менеджменту, які безпосередньо відповідають за реалізацію положень податкового законодавства та забезпечення політики протидії ухиленням від оподаткування. Модель структури протидії ухиленням від оподаткування можна представити схемою поданою на рис. 1.3.



**Рис. 1.3. Елементи організаційно-правової інфраструктури протидії ухиленню від оподаткування [68, 69]**

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, встановлена ст. 212 Кримінального кодексу України, прийнятого Верховною Радою України 5 квітня 2001 року, передбачає покарання за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, таких осіб:

- службових осіб підприємств незалежно від форми власності;
- осіб, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;

- будь-яких інших осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі [57].

Разом з тим, статистика засвідчує про те, що у судах розглядається лише незначна частина кримінальних справ, порушених за ст. 212 КК України. Такий стан, очевидно, пояснюється як недосконалістю чинного податкового законодавства, так і відсутністю сучасних апробованих методик виявлення і розслідування ухилень від сплати податків. На думку експертів, існуючі криміналістичні методики не враховують останніх змін в механізмах (технологіях) вказаної злочинної діяльності [54].

Крім нормативно-правового врегулювання, для створення відповідної інфраструктури боротьби з фіскальними злочинами в роботі органів державної податкової служби повинна приділятися велика увага інформаційному, кадровому, фінансовому і матеріально-технічному забезпеченню. На сьогодні інформація стала не тільки найважливішим чинником соціального розвитку сучасного суспільства, а й найголовнішим стратегічним ресурсом.

Найбільшого економічного і соціального успіху досягли саме ті країни, в яких активно використовуються системи телекомунікацій, засоби інформації, впроваджуються інформаційні технології, накопичені значні обсяги інформаційних ресурсів з широким спектром їх використання.

Ефективність роботи податкових органів в значній мірі обумовлена наявністю потрібної інформації про доходи, економічний стан та фінансові перспективи платників, їхні господарські стосунки з іншими суб'єктами підприємницької діяльності, мережу господарських об'єктів, наявність відповідних дозволів та обмежень, податкову поведінку, засновників і власників тощо.

Оподаткування передбачає систематизацію за певними критеріями усіх платників податків та внесків до цільових державних фондів. З цією метою заводяться реєстри платників, зведена інформація про платників



концентрується в банках даних центральних податкових органів. Для моніторингу за податковою поведінкою підприємств та організацій органи ДПС ведуть Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, який є автоматизованою системою збору, накопичення та обробки даних про підприємства і організації – платників податків. Єдиний банк формується з інформаційних масивів, створених на рівні низових інспекцій, які безпосередньо обслуговують платників.

Функції інформаційної підтримки діяльності податкових органів виконують також дані, накопичені в базах автоматизованих робочих місць (АРМів) за окремими напрямками роботи. Для формування власних інформаційних масивів органи контролю використовують не тільки реєстраційні та звітні дані платників податків, але й матеріали органів статистики, митної служби, паспортних столів та Державтоінспекцій, реєстраційних палат органів місцевого самоврядування, публікації в засобах масової інформації та інші джерела.

Правові основи діяльності податкових органів України щодо здійснення податкового контролю закріплено в Податковому кодексі України та Указах Президента, насамперед, якими визначено, що податковий контроль розпочинається на стадії державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності у вигляді податкового обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів). Це надзвичайно важливий етап податкового контролю, оскільки на цій стадії формується авторитет платника податку, а на підставі статутних та установчих документів встановлюються ризикові (фіктивні, одноденні) суб'єкти господарської діяльності, які свідомо не сплачують податки та обов'язкові платежі.

При проведенні превентивних та прямих заходів боротьби з ухиленням від сплати податків, важливим моментом ефективної діяльності контролюючих органів є їх координація у сфері оподаткування. Наслідком

плідної співпраці законодавчої і виконавчої гілок влади у сфері прийняття потрібних нормативно-правових актів та достатнього фінансування діяльності має стати забезпечення нормальної роботи та уникнення багаторазового дублювання однакових функцій контролюючими органами.

Важливим атрибутом законослухняності платників податків є планові виїзні документальні перевірки дотримання законодавства про оподаткування. За допомогою таких перевірок податкові органи підтримують належний рівень виконання податкових зобов'язань, наповнюють бюджет за рахунок залучення додаткових платежів і застосування штрафних санкцій, розширення бази оподаткування й зростання обсягів добровільної сплати податків.

Податковий кодекс передбачає введення нової системи правового регулювання податкових перевірок (глава VIII розділу II Податкового кодексу). Органи ДПС відповідно до положень Кодексу проводять камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні), фактичні перевірки, а також електронні перевірки.

Запроваджена в Податковому Кодексі концепція правового регулювання податкового контролю, яка побудована на запровадженні єдиних уніфікованих правил для всіх напрямків контрольної діяльності податкових органів, на нашу думку, не дозволяє уникнути існуючих труднощів у взаємовідносинах податківців та платників податків під час проведення контролю та гарантувати свободу підприємницької діяльності [70].

Сьогодні нормативно-правова база регламентування порядку звернень громадян забезпечує достатні гарантії платникам податків на реалізацію даного права. Тобто, за умови виникнення проблемних питань чи ситуацій, які вирішити без допомоги податкової служби не можливо, відповідно до вищезазначених Законів платникам податків гарантується право звернутися до податкових органів зі зверненнями, що стосуються чи

статутної діяльності чи інших проблемних питань взаємостосунків з інспекторами, заявою або клопотанням щодо реалізації прав і законних інтересів платників та скаргою про їх порушення.

Слід відзначити, що правопорушення у сфері оподаткування охоплюють всі види фінансово-господарської діяльності і характерні не тільки для комерційних, але й для державних підприємств. При чому, для досягнення злочинної мети, використовуються помилки та недоліки в роботі законодавчих та контролюючих державних органів. Наприклад, створення та функціонування фіктивних підприємств для обслуговування недобросовісних платників податків з метою приховування об'єкту оподаткування, шляхом прийняття на себе їх податкових зобов'язань. Деякі підприємці здійснюють підприємницьку діяльність без державної реєстрації, так званий "нелегальний бізнес", який широко використовується в торгівлі алкогольними напоями, аудіо та відеопродукцією, комп'ютерними технологіями та інше, що спричиняє значну шкоду фіскальній політиці держави. Великі збитки завдаються і нелегальним ввезенням та реалізацією підакцизних товарів. У багатьох комерційних банках, наприклад, деякі «підприємці» без будь-яких перешкод відкривають рахунки для проведення фіктивних операцій, конвертують і переводять безготівкові кошти в готівку, здійснюють незаконні перерахування грошей за кордон. За 1-2 місяці такої «діяльності» проводяться операції, середній обсяг яких становить близько 5 млн. грн. Порушується податкове законодавство і під час поставок на територію України нафтопродуктів. Під виглядом дизельного чи авіаційного пального, по яких акцизна ставка низька або зовсім відсутня, ввозяться великі партії високооктанових бензинів. Внаслідок цього бюджет недоодержує значні суми акцизного податку.

## Висновки до 1 розділу

Ухилення від сплати податків – це протиправні дії по зменшенню податкових зобов'язань, наслідками яких, у випадку їх виявлення може бути відповідальність за порушення податкового законодавства. А у відповідності з діючим законодавством застосовуються наступні види відповідальності за порушення податкового законодавства: штрафні (фінансові) санкції, адміністративна, дисциплінарна та кримінальна відповідальність. Проаналізувавши теоретичні аспекти відмінності термінів «ухилення» та «уникнення» податків, треба відмітити, що на практиці законні і незаконні методи зменшення податкових зобов'язань тісно переплітаються.

Щоб зменшити масштаби ухилення від податків та уникнення їх сплати, необхідно ретельно налаштувати податкове законодавство на потреби забезпечення його прозорості і відвернення податкової дискримінації, підвищити ймовірність виявлення фактів ухилення, і насамперед шляхом аналізу діяльності посередників, чиї операції сьогодні знижують у багато разів граничні витрати ухилення для платників податку. На практиці потрібно не збільшувати кількість перевірок і розміри штрафів, а вдосконалювати демократичні інститути, активізувати боротьбу з корупцією, усунути ганебні явища, коли політики та чиновники разом з олігархами, зловживаючи владою в особистих корисливих інтересах, прикривають існування різноманітних посередницьких структур, порушують правила чесної ринкової конкуренції, домагаючись податкових пільг і різного роду переваг "своїм" підприємствам територіям, галузям. Навіть незначне зростання імовірності покарання посередників приведе до позитивного ефекту у справі звуження масштабів ухилення. Ще одним із шляхів мінімізації цієї проблеми являється виховання у платників

патріотичних почуттів щодо обов'язку утримувати державу завдяки сплати ними податків в обмін на суспільні блага.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

#### **2.1. Аналіз сучасних схем ухилення від оподаткування та заходів протидії їм податковими органами**

Аналіз і узагальнення практики податкових порушень дозволяє виділити найбільш загальні способи ухилення від сплати податків:

- неподання податкових декларацій та розрахунків;
- приховування об'єктів оподаткування;
- заниження сум податків і зборів, які підлягають сплаті у відповідний бюджет або фонд;
- завищення затрат на виробництво;
- незаконне використання пільг, наданих для оподаткування;
- викривлення даних при заповненні і здачі звітності щодо нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- легальне ухилення шляхом використання невідповідності у правовому законодавстві України [47].

Поряд із загальними способами ухилення від сплати податків існує і ряд окремих способів здійснення злочинів у галузі оподаткування:

- виконання товарообмінних операцій без відображення їх у бухгалтерському обліку;
- реалізація продукції на адресу фіктивних фірм без передоплати і переведення цих сум на дебіторську заборгованість;
- фіктивний експорт товарів;
- оформлення фіктивних документів про передачу товарів на зберігання;
- заниження кількості і ціни товарів прийнятих суб'єктами підприємницької діяльності для наступної реалізації;

- реалізація товарів на протязі довготривалого періоду як не облікованих;

- фальсифікація даних про кількість реалізованих товарів і отримання грошових коштів [51].

Аналіз слідчої практики показує, що в Україні найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків є: заниження обсягів реалізованої продукції (товарів) – 34 %; приховування грошових коштів, отриманих від реалізації товарів – 21 %; завищення собівартості продукції – 47 %; підробка фінансово-розрахункових документів – 6 %; використання банківських рахунків інших суб'єктів підприємництва – 18 % [54].

Для приховування ухилень від сплати податків вчиняються комплекси таких дій, які утворюють певні злочинні технології: 1) неподання чи несвоєчасне подання податкової декларації, розрахунку податків та інших документів звітності, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків; 2) надання податкової декларації про відсутність об'єктів оподаткування; 3) проведення господарських операцій з використанням готівкового обігу; 4) надання письмової інформації до податкових органів про відсутність фінансово-господарської діяльності та об'єктів оподаткування; 5) відображення у бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій пізніше звітного періоду; 6) відкриття та використання декількох розрахункових рахунків у банківських установах; 7) проведення розрахунків за виконані господарські операції з використанням особистих рахунків у банківських установах; 8) дострокове припинення дії договору страхування працівників підприємства; 9) сплата грошових коштів в адресу страхової компанії як взаємозалік з іншим підприємством; 10) реалізація товару (продукції) під виглядом благодійності; 11) використання можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва тощо.

В залежності від технології заниження або приховування об'єктів оподаткування способи вчинення цього злочину класифіковані наступним чином: 1) ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів шляхом приховування (заниження) сум грошових коштів, отриманих від реалізації продукції; 2) ухилення від сплати податків шляхом перерахування доходу від реалізації продукції з використанням інших розрахункових рахунків, про які не повідомлені податкові органи; 3) ухилення від сплати податків шляхом завищення витрат, які відносяться до собівартості продукції; 4) ухилення від сплати податків та вчинення інших злочинів з використанням можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва; 5) ухилення від сплати податків шляхом підробки документів; 6) ухилення від сплати податків шляхом повного приховування об'єктів оподаткування; 7) ухилення від сплати податків шляхом вчинення нікчемного (ст.215 ЦК України), фіктивного (ст. 234 ЦК України) чи удаваного (ст. 235 ЦК України) правочину;

Якщо розглянути структуру злочинів, які здійснюються в системі оподаткування (див.рис.2.1.), то бачимо, найбільшу частку займає саме ухилення від сплати податків – 53,9%.

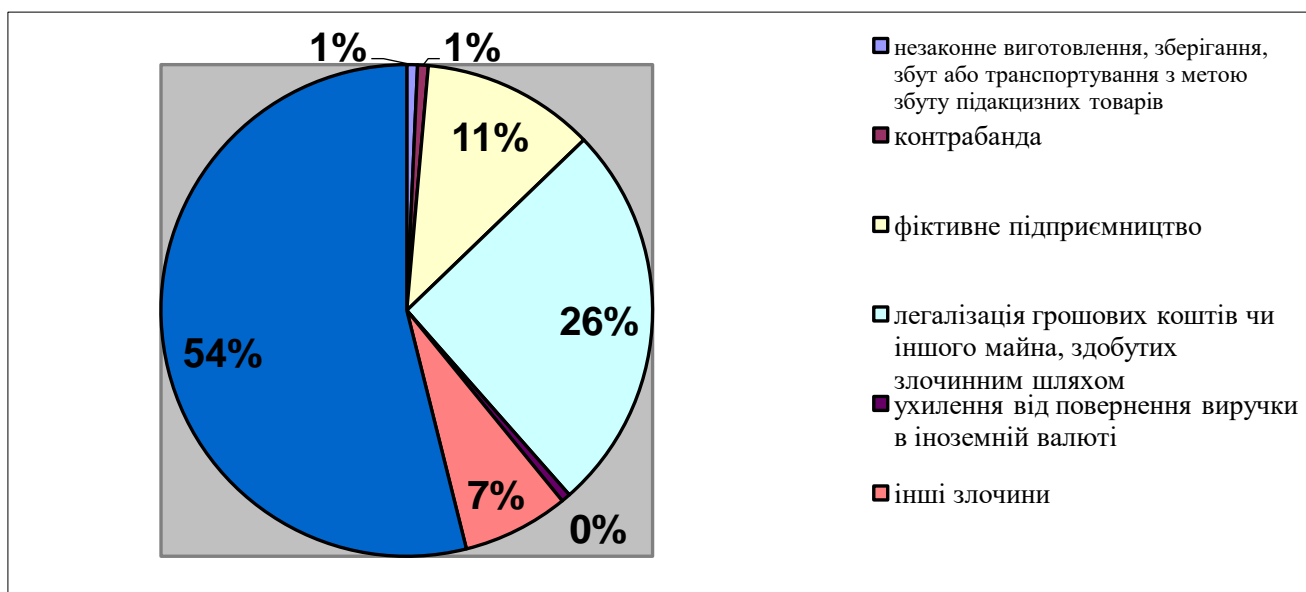


Рис.2.1. Структура злочинів у сфері оподаткування [69]



8) ухилення від сплати податків шляхом безпідставного користування пільгами з оподаткування; 9) припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності з метою ухилення від сплати податків [54].

Ступінь такого порушення, як міра ухилення від сплати податків в кожній державі визначається суперечливим співвідношенням між лібералізмом, якого добиваються суб'єкти господарювання, моральною етикою платника податків та державним порядком, що існує на даний час в суспільстві. Цей постулат і пояснює фіскальну ситуацію в Україні, де брак ефективного державного контролю при майже повній відсутності моральної етики платників податків породжує масовий опір фіскальним стягненням та обхід податків.

Аналізуючи методи ухилення від сплати податків у сфері оподаткування фізичних осіб податкова практика показує, що найбільше порушень фіксується при справлянні податку на доходи фізичних осіб (далі - ПДФО). Так, протягом останнього часу намітилася стійка тенденція неперерахування ПДФО при виплаті доходів юридичними особами та фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності. При цьому використовуються не тільки класичні методи ухилення від оподаткування, але і нові, на які при адмініструванні ПДФО слід першочергово звертати увагу та здійснювати відповідні заходи з метою усунення негативних наслідків, які суттєво впливають на наповнення дохідної частини бюджету.

Можливими напрямками ухилення від оподаткування прибутковим ПДФО при виплаті доходів працівникам підприємств, установ та організацій є:

1. Виплата заробітної плати у натуральній формі. Проводиться товарами власного виробництва, товарами, отриманими при здійсненні товарообмінних операцій або закупленими у інших товаровиробників. У тому числі може використовуватися схема виплати доходів у вигляді акцій, облігацій, інших цінних паперів як самого підприємства, що виплачує натуроплату, так і інших юридичних осіб.

2. Виплата доходів у вигляді дивідендів. При регулярних виплатах дивідендів окремим категоріям (керівника підприємства, засновники або їх родичі) платяться у розмірах, що набагато перевищують ті, які отримують інші працівники. При цьому, підприємства можуть бути збитковими.
3. Виплата процентів по вкладах керівному складу або засновникам банків, при виплаті заробітної плати у незначних розмірах.
4. Надання безпроцентних позик працівникам із строком погашення протягом 10-20 років. Такі виплати у вигляді позик можуть надаватися як окремим працівникам, так і усім працюючим робітникам підприємства. При масовому наданні позик на підприємстві вони, як правило, дорівнюють розміру заробітної плати працівника.
5. Виплата заробітної плати з виручки поза платіжними відомостями без наступного перерахування прибуткового податку до бюджету.
6. Погашення заборгованості із заробітної плати за рішенням судових органів з виплатою моральної шкоди без перерахування ПДФО. У разі відсутності коштів на розрахункових рахунках підприємства заборгованість по заробітній платі може погашатися на підставі рішення суду за рахунок опису та реалізації майна підприємства державними виконавцями. Податок на доходи громадян підприємством не перераховується.
7. Виплата заробітної плати за двома платіжними відомостями. При цьому заробітна плата за фіктивними відомостями набагато перевищує офіційну. ПДФО або взагалі не перераховується чи перераховується з мінімальної суми доходу (так звана «зарплата в конвертах»).
8. Продаж працівникам підприємства продукції власного виробництва або придбаних товарів за цінами, нижчими ціни продажу стороннім споживачам чи ціни придбання товару.

9. Дарування нерухомого майна, автотранспортних засобів, інших товарів стороннім громадянам чи своїм працівникам зі сплатою державного мита.

Одним із способів залучення до сплати ПДФО має стати робота з невеликими підприємствами, установами та організаціями, які не перераховують цей податок паротягом тривалого часу. До таких, відносяться фермерські господарства, садівничі товариства, гаражні та будівельні кооперативи, профспілкові та громадські об'єднання, комерційні структури, які здійснюють торгівлю, надають побутові послуги або послуги громадського харчування, приватні підприємства [17, с.7]. Зазначені групи юридичних осіб з різних причин не перераховують податок до бюджету, тобто виплачують заробітну плату без ведення відомостей, без перерахування ПДФО, не ведуть діяльність або знаходяться у розшуку. Так як фізичні особи можуть отримувати доходи за різними місцями роботи, то шляхи ухилення від сплати ПДФО в такому розрізі згрупуємо і представимо на рис 2.2.

Досліджуючи дану схему, можна переконатися в безлічі шляхів ухилення від сплати податку. Важливими умовами ефективності роботи податкових органів по виявленню і притягненню до декларування та оподаткування фізичних осіб, зокрема, і тих, які ухиляються від сплати ПДФО, є отримання максимального обсягу інформації про доходи різних категорій, їх систематизація та накопичення.

Інформаційна база даних на фізичних осіб, та, зокрема, і на тих, які ухиляються від декларування отриманих доходів, формується на підставі відомостей, одержаних податковими органами як з внутрішніх, так і зовнішніх джерел. До інформації із внутрішніх джерел відносяться відомості про платника, які податкові органи отримують самостійно в ході виконання контрольних функцій, зокрема, отримані в ході документальних перевірок платників податків з питань дотримання ними податкового законодавства:

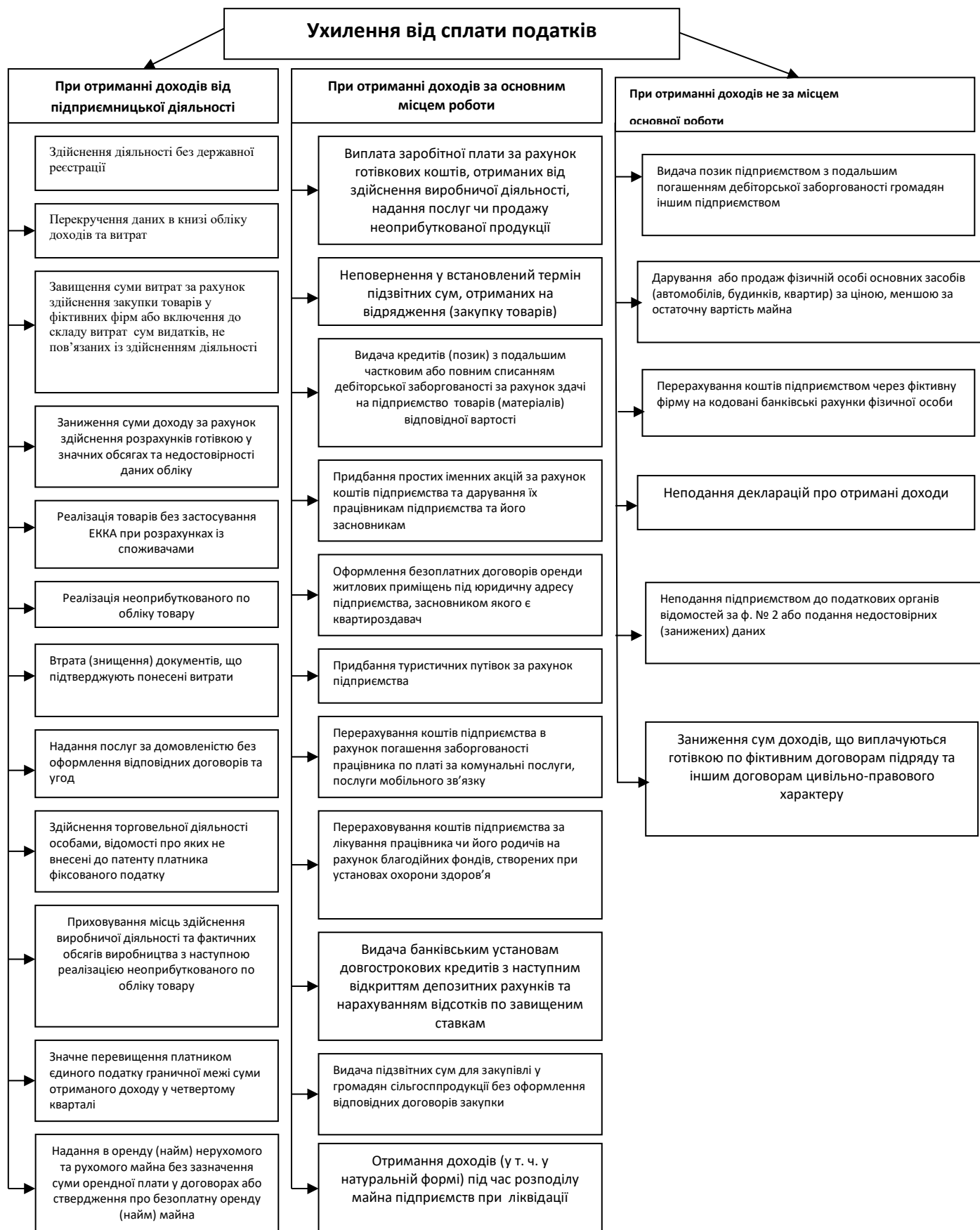


Рис. 2.2. Шляхи ухилення від сплати ПДФО [44]

- про виплати громадянам протягом року доходів або інших виплат за виконання разових та інших робіт, здійснюваних на основі договорів підряду та інших договорів цивільно-правового характеру;

- про купівлю автотранспортних засобів, квартир, дач або іншого рухомого та нерухомого майна платника.

Аналіз такої інформації дає достатні підстави щодо наявності фактів ухилення відповідного громадянина від декларування отриманих доходів або неповного їх декларування. В подальшому, зазначена інформація використовується при перевірці декларацій про отримані доходи громадянами за звітний календарний рік, які надійшли до податкового органу [33].

Проте найефективнішим способом виявлення таких доходів залишається витратний метод, який дозволяє за рівнем витрат чітко фіксувати рівень доходів. Сьогодні в фіскальній теорії для підтвердження витрат платника пропонується оподатковувати самі витрати.

За даними податкових органів, в 2018 р. перевірено 2,3 тис. суб'єктів господарювання (фізичних та юридичних осіб) щодо сплати ПДФО, за результатами до бюджету донараховано податку на доходи фізичних осіб та застосовано штрафних санкцій на суму понад 118,6 млн. грн., встановлено 199 випадків виплати заробітної плати за рахунок не облікованих коштів та 283 випадки виплат суб'єктами господарювання матеріальних та соціальних благ без утримання податку на доходи фізичних осіб. До адміністративної відповідальності притягнуто 1,4 тис. посадових осіб підприємств та фізичних осіб – підприємців, порушено 49 кримінальних справ, матеріали по 847 встановлених порушеннях при виплаті заробітної плати передано до органів прокуратури; виявлено понад 26 тисяч найманих осіб, праця яких використовувалась роботодавцями без

укладання трудових угод, до бюджету додатково сплачено майже 6 млн. грн. податку на доходи фізичних осіб (див. табл. 2.2).

Якщо проаналізувати якісні та кількісні показники з табл. 2.2 для порівняння 2018 р. з першим кварталом 2019р, то ми можемо побачити, що суттєво зросла кількість перевірок по ПДФО, який сплачується фізичними та самозайнятими особами. Зокрема за I квартал 2019 р. за оперативними даними перевірено 1,5 тис. суб'єктів господарювання (фізичних та юридичних осіб), за результатами до бюджету донараховано податку на доходи фізичних осіб та застосовано штрафних санкцій на суму понад 83 млн. гривень.

Таблиця 2.1

**Організація контрольної-перевірочної роботи податковими органами по сплаті податку на доходи фізичних осіб [42]**

	2018р.	I кв. 2019р.
Перевірено платників щодо сплати ПДФО, тис.	2,3	1,5
Донараховано податку та штрафних санкцій, млн. грн	118,6	83,0
Виплата зарплати, в т.ч.:		
- за рахунок не облікованих коштів, к-ть випадків:		
- без ПДФО, к-ть. вип.	199	288
	283	371
Відповідальність:		
- адміністративна, тис. ос.	1,4	1,6
- Кримінальна, справ	49	34
Найманні особи без укладання трудових угод, тис.	26,0	17,0
Додатково сплачено до бюджету, млн. грн.	6,0	3,0

Як бачимо, окремі показники перевершили аналогічні показники за весь 2018 р. В тому числі встановлено на порядок більше: випадків (288) виплати заробітної плати за рахунок не облікованих коштів та 371 випадок виплат суб'єктами господарювання матеріальних та соціальних благ без утримання податку на доходи фізичних осіб. До адміністративної

відповідальності притягнуто 1,6 тис. посадових осіб підприємств та фізичних осіб – підприємців, порушено 34 кримінальні справи, матеріали по 480 встановлених порушеннях при виплаті заробітної плати передано до органів прокуратури – це 50% від 2018 р. Також виявлено понад 17 тисяч найманих осіб, праця яких використовувалась роботодавцями без укладання трудових угод, до бюджету додатково сплачено майже 3 млн. грн. податку на доходи фізичних осіб [38].

Надзвичайно обтяжливими для бізнесу та витратними для економіки України в цілому є податкові перевірки. Малий і середній бізнес в Україні перебуває під однією з найжорсткіших навіть порівняно з іншими країнами систем податкового контролю. Оскільки, основним критерієм відбору платників податків – юридичних осіб – до проведення перевірок є визначення ризиковості їхньої діяльності з метою вжиття заходів щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення таких суб'єктів господарювання від оподаткування, тому одним із шляхів удосконалення контрольно-перевірочної роботи та визначення ризикованості діяльності суб'єкта господарювання є запровадження моніторингу податкової поведінки платника податків без втручання у його фінансово-господарську діяльність.

В таблиці 2.2. наведено основні показники ефективності податкових перевірок контролюючих органів в Тернопільській області за 2017-2018 роки.

Як бачимо з таблиці контрольні заходи по планових перевірках у 2018 р. виконані на 90,2, по позапланових на 76%, а по фактичних – на 108%. У 2017-2018 рр. відсоток скасованих сум податкових правопорушень складає приблизно 50%, що засвідчує, те що кожна друга справа по правопорушенням виграється платниками в суді. За актами перевірок донраховано у 2018 році 43717 тис. грн., а фактично стягнуто 91,7% від зазначеною суми – 40121 тис. грн.

Таблиця 2.2

**Показники ефективності контрольно-перевірочної роботи підрозділів  
аудиту ГУ ДПС в Тернопільській області**

	Показник	2017 рік	2018 рік		
			план	факт	%
1.	Загальна кількість планових перевірок	142	143	129	90,2
2.	Кількість позапланових перевірок	347	350	266	76,0
3.	Кількість фактичних перевірок	348	380	413	108,6
4.	Відсоток скасованих сум податкових правопорушень, %	55,2		49,9	
5.	Донараховано зобов'язань за актами перевірок, тис. грн	37995		43717	115,0
6.	Сплачено донарахованих сум, тис.грн	29241		40121	91,7 до суми донарахування

## **2.2. Економічна експертиза виявлення та розкриття фіктивного підприємництва**

Злочини у сфері оподаткування є кінцевою стадією багатьох інших злочинів і фінансовою базою організованої злочинності. Здійснення заходів, спрямованих на протидію фіктивному підприємництву та іншим податковим правопорушенням, повинне супроводжуватися побудовою й аналізом структури зв'язків контрагентів об'єктів перевірки.

Також ключовими обставинами доказової бази в розслідуванні кримінального провадження з ухилення від сплати податків є використання незаконних схем та методів, встановлення сум ухилення, виявлення організаторів, пособників, виконавців. Більшість схем ухилення від



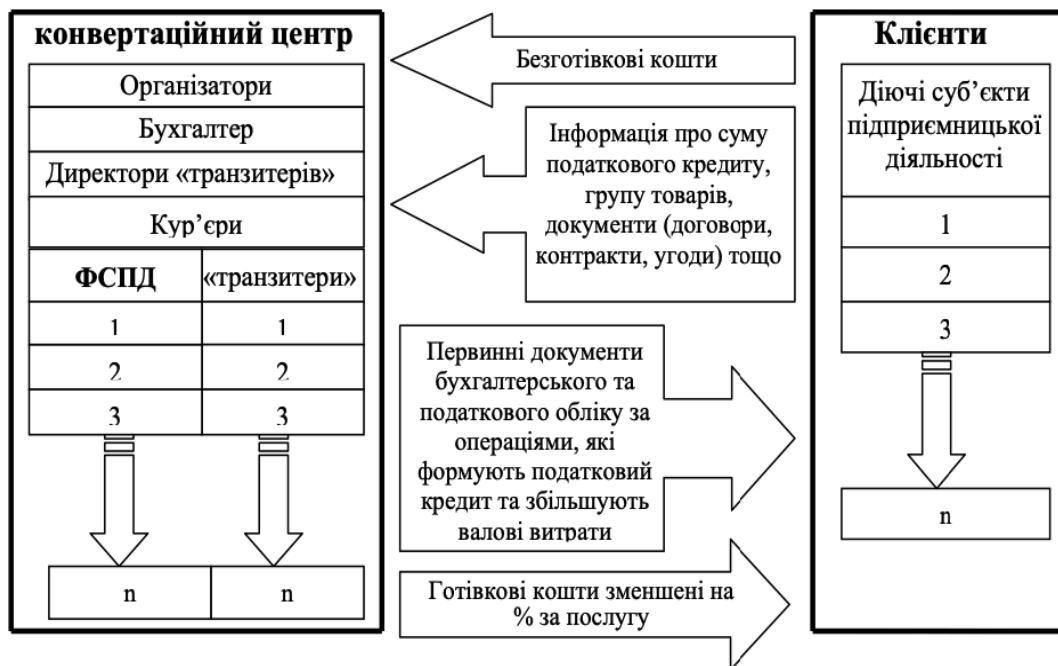
оподаткування всередині країни існують завдяки розвинутій індустрії «конвертаційних центрів», підґрунтям для яких є фіктивне підприємництво.

Фіктивним підприємництвом у розумінні сфери податків є використання контролю над суб'єктом підприємництва з метою приховування незаконної діяльності, зокрема для вчинення дій, спрямованих на уникнення або ухиляння від сплати податків. Функціонування подібних підприємств, як правило, добре продумано, а мережа клієнтів територіально розгалужена, вони можуть співпрацювати з десятками реальних суб'єктів господарювання. Відповідно, щоб дослідити ці схеми з економічної позиції, необхідно залучати висококваліфікованих, добре підготовлених фахівців (експертів) у сфері економіки, навіть у тих ситуаціях, якщо слідчий володіє спеціальними навичками на рівні експерта-економіста. Адже він не має права суміщати в одній особі функції органу розслідування та експертизи [19, с. 5].

Схема функціонування «конвертаційного центру» з використанням фіктивних підприємств з метою ухилення від сплати податків представлена на рис. 2.3.

Призначенням «конвертаційного центру» є надати послуги реально діючим суб'єктам господарювання у формуванні безпідставного та незаконного податкового кредиту та витрат, перевести податкові зобов'язання з ПДВ на фіктивні підприємства, отримати готівкові кошти й використати їх у нелегальному бізнесі або на власні потреби.

Штучне нарощування податкового кредиту відбувається шляхом здійснення безтоварних операцій, які присутні в офіційному бухгалтерському, податковому обліку та звітності фіктивного підприємства, а також відповідні податкові зобов'язання з ПДВ. У подальшому такий податковий кредит «продається» реально діючим підприємствам з метою зменшення сплати ПДВ, при цьому самі операції існують лише на папері.



**Рис. 2.3. Схема функціонування «конвертаційного центру» з використанням фіктивних підприємств**

Штучне нарощування податкового кредиту відбувається шляхом здійснення безтоварних операцій, які присутні в офіційному бухгалтерському, податковому обліку та звітності фіктивного підприємства, а також відповідні податкові зобов'язання з ПДВ. У подальшому такий податковий кредит «продається» реально діючим підприємствам з метою зменшення сплати ПДВ, при цьому самі операції існують лише на папері.

Розслідування діяльності «конвертаційного центру» характеризується багатоепізодичністю, великим обсягом матеріалів, які охоплюють значні звітні періоди, тому потребує ретельної побудови доказової бази у доведенні як незаконної діяльності фіктивних підприємств, що входять до його складу, так і протиправних дій клієнтів – реальних суб'єктів підприємницької діяльності. Отримання таких доказів неможливе без документального підтвердження цих фактів, основою якого є висновок, підготовлений відповідним фахівцем-експертом.

Специфіка податкових розслідувань злочинів з використанням фіктивного підприємництва визначає особливості проведення судово-економічної експертизи. Зокрема, це стосується визначення пріоритетних напрямів дослідження, встановлення предмета, об'єктів та завдань експертизи. Для підтвердження фактів ухилення від оподаткування недостатньо проводити дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності з метою встановлення інтелектуальних підробок, тобто неправильного відображення в документах руху матеріальних цінностей, грошових коштів, порушення правил обліку, оскільки фіктивне підприємство надає документи клієнту (для незаконного збільшення ПДВ та витрат), які за формальними ознаками не містять слідів фальсифікацій і повністю відповідають вимогам законодавства. Тому необхідним є використання фінансово-економічного напрямку дослідження, який ґрунтується на застосуванні прийомів і методів діагностики фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Дослідження за цим напрямом передбачає встановлення документальної обґрунтованості даних про спроможність суб'єктів господарювання фактично здійснювати операції, які відображені в бухгалтерському, податковому обліку, звітності та утворюють підстави для формування незаконного податкового кредиту та витрат. Такі дослідження дають можливість, з одного боку, отримати додаткові докази удаваності операцій підприємств, що входять до складу «конвертаційного центру», а з іншого – підтвердити умисне ухилення від сплати податків його клієнтами.

З огляду на те, що предметом конкретного експертного дослідження є фактичні дані, які необхідно встановити щодо конкретного розслідуваного злочину, предметом судово-економічної експертизи з питань ухилення від сплати податків шляхом використання послуг «конвертаційного центру» є факти безпідставного і незаконного формування податкового кредиту та витрат внаслідок проведення

безтоварних операцій, які відображені в первинних документах бухгалтерського обліку та стали об'єктом розгляду слідчими органами ДПС і стосовно яких поставлені питання на вирішення експерта. При цьому головним завданням є документальне підтвердження фактів, які формують предметну сферу експертного дослідження. Вирішення завдання потребує оцінки показників структури майна та джерел його придбання, наявності та інтенсивності використання необоротних та оборотних активів і джерел їх формування, джерел власних коштів, реальності розрахунків із дебіторами і кредиторами, аналізу економічної доцільності проведення окремих господарських операцій та аналізу інших питань, пов'язаних із предметом дослідження.

У науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки та призначення експертизи, які затверджені наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5, міститься типовий перелік питань судово-економічної експертизи, які можуть бути використані до будь-якого об'єкта експертного дослідження. Тому вбачається необхідним розширити зазначений перелік питаннями, які б належали до компетенції експерта-економіста і були істотними для справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. На думку В.В. Федчишиної, до основних завдань судово-економічної експертизи під час розслідування справ про ухилення від оподаткування необхідно віднести:

- дослідження відповідності чинному законодавству відображених у податковому обліку податкових зобов'язань;
- встановлення впливу облікових операцій, не передбачених нормами чинного законодавства, на показники бухгалтерської і зміст податкової звітності;
- визначення впливу показників викривленої звітності на фінансові показники суб'єкта господарювання та інші [21, с. 76]

Наприклад, для надання експертом висновку стосовно документального обґрунтування реальності та можливості здійснення конкретних господарських операцій як учасником «конвертаційного центру», так і його клієнтом на дослідження можна поставити питання:

– який предмет діяльності суб'єкта господарювання, яку саме діяльність він здійснював (вказати конкретний період) та чи передбачено це статутними документами?

– якими основними та оборотними засобами володіє суб'єкт господарювання та чи досить їх для здійснення досліджуваних господарських операцій (вказати конкретний період)?

– чи достатня наявність найманих працівників (персоналу) для виконання конкретних господарських операцій (випуску, реалізації продукції, зберігання товарів та здійснення інших господарських операцій)?;

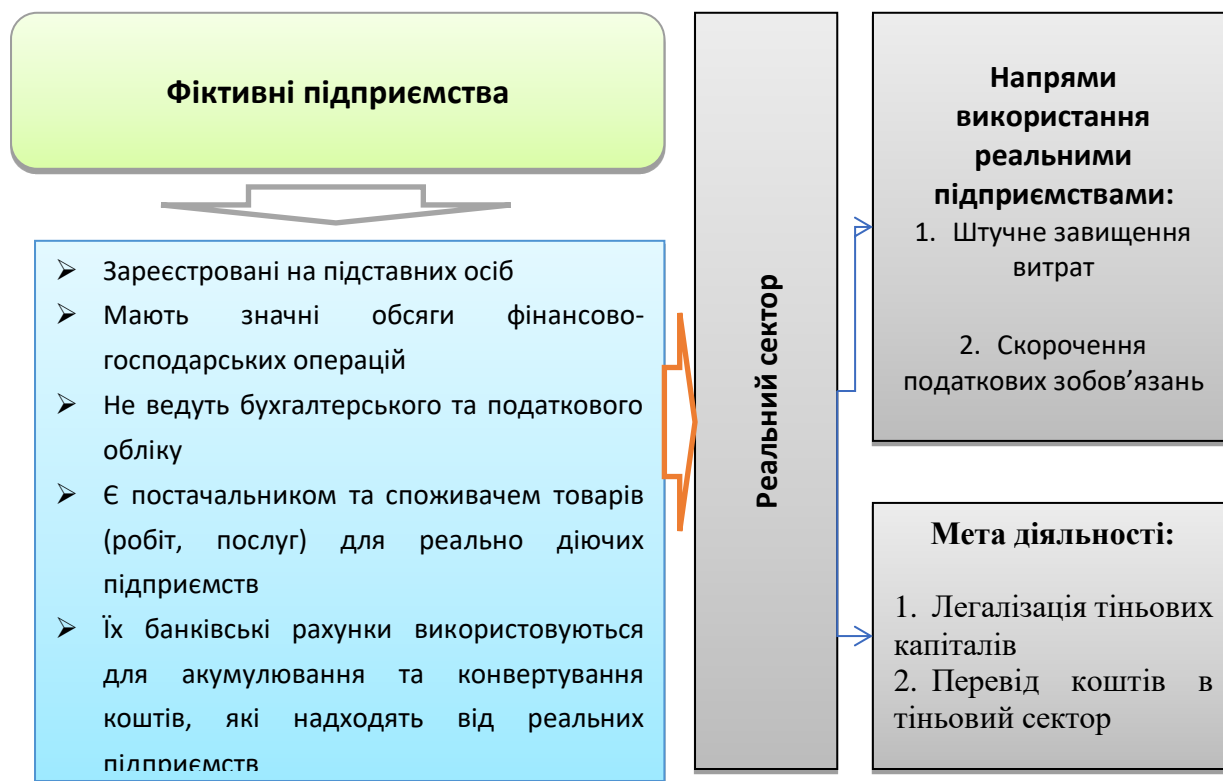
– чи забезпечували наявні у суб'єкта господарювання основні та оборотні засоби можливість здійснювати конкретні господарські операції, які пов'язані із збільшенням податкового кредиту та витрат?

– чи підтверджується документально взаємозв'язок між утворенням та відображенням в обліку формування податкового кредиту та витрат суб'єкта господарювання з інформацією щодо фінансово-економічних показників його діяльності (вказати конкретний період)?

При цьому питання, що ставляться на вирішення експертизи, повинні бути розташовані в логічній та хронологічній послідовності досліджуваних обставин справи – господарських операцій, що стосуються предмета експертизи, викладені ясно і чітко, що виключає їх різне тлумачення.

Одним із механізмів використовуваних реально існуючими підприємницькими структурами як для перекладу коштів у тіньову сферу, так і відмивання доходів, отриманих незаконним шляхом, є організація товарних та грошових потоків з використанням так званих фіктивних фірм.

Механізм переливу коштів у тіньовий сектор економіки з використання фіктивних підприємств наведено на рис. 2.4.



**Рис. 2.4. Мета та напрями використання фіктивних підприємств**

Використання фіктивних підприємницьких структур реальними підприємствами переслідує дві узагальнені та вище зазначені цілі.

Перша група передбачає наступні варіанти використання реальними підприємствами фіктивно утворених структур:

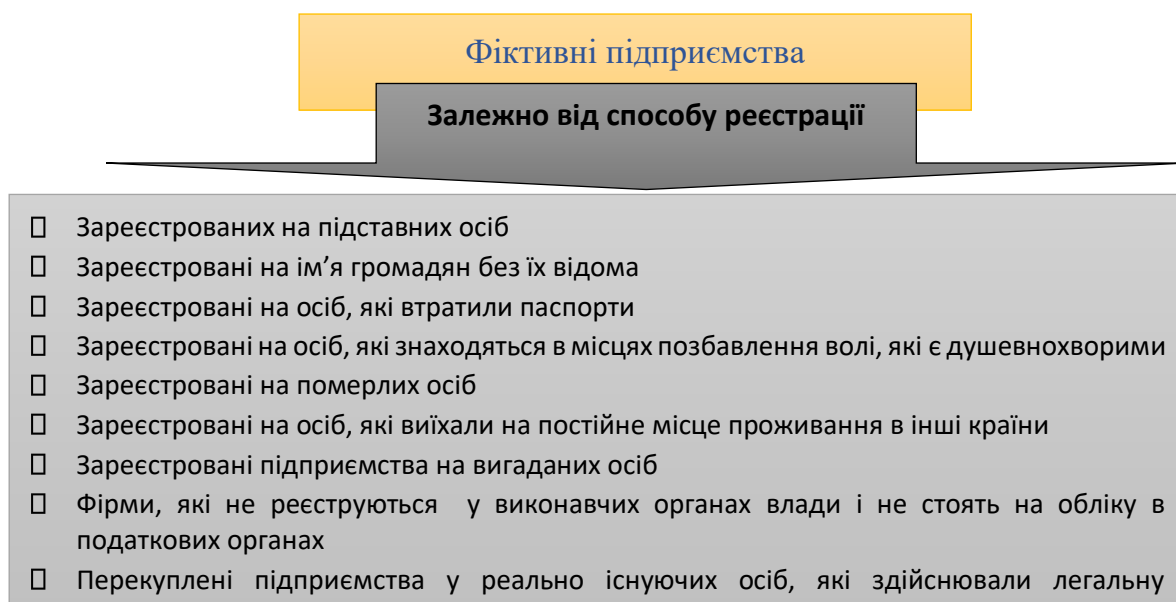
- вкладення коштів, які знаходяться в тіньовому обігу, в нерухоме майно, здійснення інвестицій, в тому числі капіталовкладення, придбання цінних паперів;
- операції з товароматеріальними (ТМЦ) цінностями:
- документальне оформлення витрат на товароматеріальні цінності, які були неофіційно реалізовані за готівкові гроші;
- здійснення коректування цін реальним підприємством, коли ТМЦ їм реалізується неофіційно готівкою за вищою ціною, але витрати оформляються за нижчою ціною на фіктивну фірму. Це здійснюється

з метою скорочення офіційно отриманого сукупного валового доходу і зменшення податкового зобов'язання;

- коректування вартості ТМЦ в період їх проходження через фіктивні фірми з використанням багатоетапних схем товарно-грошових потоків між реальними фірмами.

Призначення фіктивних фірм для переведення коштів у тіньовий сектор передбачає, в основному, скорочення об'єкту оподаткування і, тим самим, зменшення податкового зобов'язання.

Не існує чітко визначеної та законодавчо закріпленої класифікації фіктивних фірм, їх завдання та призначення є аналогічними або схожими, а відрізняються вони одна від одної лише способом реєстрації та напрямком діяльності. Щодо реєстрації фіктивних підприємств, то за цією ознакою виділяють наступні їх види, зазначені на рис.2.5.



**Рис.2.5. Способи реєстрації фіктивних фірм**

Утворення фіктивних некомерційних юридичних осіб, що має на меті прикриття злочинної діяльності, за наявності для цього підстав повинне розглядатися як готування до відповідного злочину (наприклад, до шахрайства при обтяжуючих обставинах, контрабанди). Якщо особа створила організацію, яка діє без державної реєстрації, займається

виробництвом продукції, наданням послуг або виконанням робіт, її дії повинні кваліфікуватися за статтями Кримінального кодексу.

Під час проведення економіко-правового аналізу враховуються різні ознаки, що характеризують суть фіктивного суб'єкта підприємництва:

- неподання звітності в установлений строк у податкові органи;
- відсутність СПД за юридичною адресою;
- невідоме місцеперебування адміністрації суб'єкта підприємництва (директора, головного бухгалтера);
- постійне надання в податкові органи відомостей про призупинення господарської діяльності;
- відсутність об'єктів оподаткування; недоплата податків та інше.

Як критерії «фіктивності», також можуть бути використані:

- невідповідність співвідношення грошового обороту підприємства з розмірами сплачуваних податків і обсяги відшкодування ПДВ за експортними операціями (заявлення значних сум податкового кредиту ПДВ);
- характеристика фінансового і промислового потенціалу, період роботи підприємства, конкурентноспрямованність, частка продукції, надання підприємством послуг у певному напрямі;
- значні обороти грошових коштів на рахунках СПД після реєстрації;
- проведення значних операцій по лоро-рахунках за зовнішньоекономічними контрактами;
- проведення маркетингових послуг (проведення нетоварних операцій) [60, с.12].

Для реального визначення фіктивного підприємства (фірми) повинні бути наявними кілька або одна із наведених вище ознак, за якими можливе викриття фіктивності підприємств.

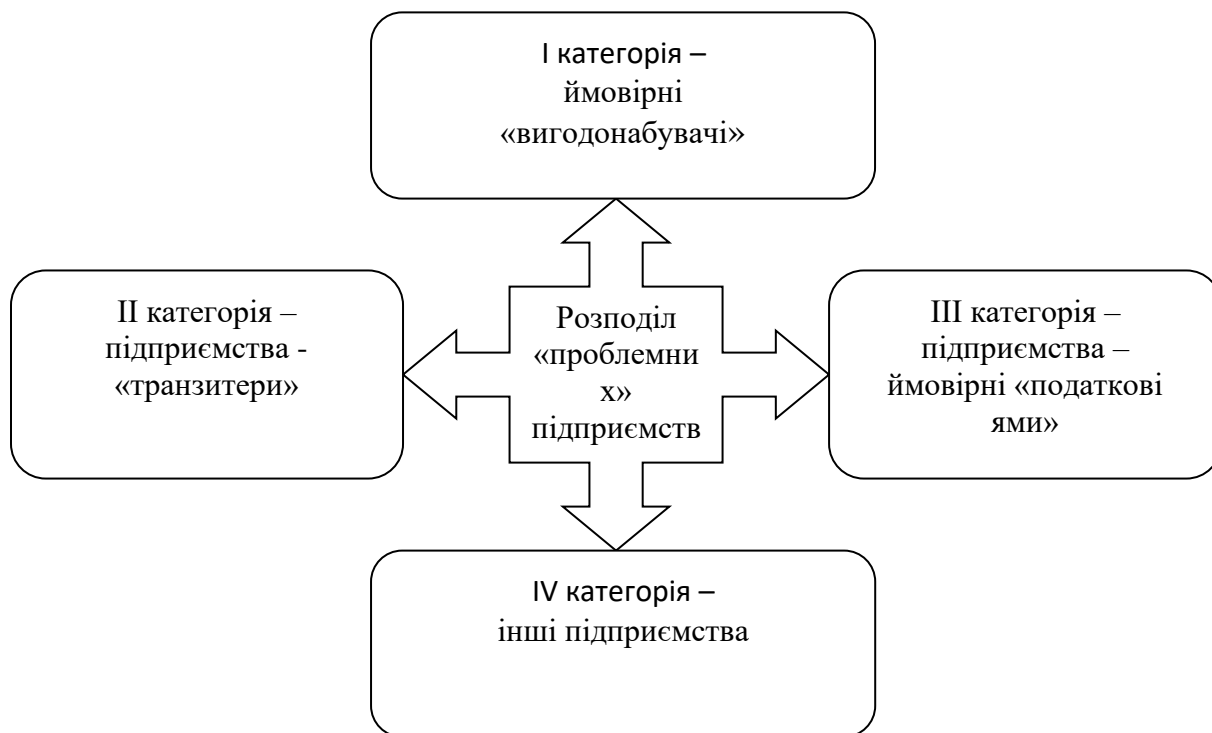


Матеріали отриманої і перевіреної інформації щодо осіб, що готують або вчиняють злочини, з використанням фіктивних структур, які підслідні підрозділам податкової міліції, можуть бути підставою для заведення оперативно-розшукової справи з метою здійснення подальших перевірочних та оперативно-розшукових заходів щодо їх викриття і притягнення до кримінальної або адміністративної відповідальності. Факти встановлення фіктивності підприємств можуть бути підставою для претензійної роботи в судах направленої на стягнення до бюджету коштів і їх ліквідації.

Податкові правопорушення з використанням фіктивних фірм вчиняються, як правило, кількома суб'єктами господарювання. З цією метою часто створюються розгалужені фінансово-економічні структури, які надають підприємствам послуги з отримання схемного кредиту з ПДВ та мінімізації податку на прибуток, тобто утворення так званої «податкової ями».

Так, за оцінками Міндоходів, тіньовий обіг через податкові ями у 2018 році становив понад 300 млрд. гривень, що привело до 50-70 млрд. гривень недоотриманих податкових надходжень до державного бюджету. А середньомісячний обсяг схемного кредиту в минулому році досяг 3,9 млрд. гривень [].

Для боротьби з фіктивними фірмами, в податкових органах одним із розпоряджень під грифом ДСК (Розпорядження №48-р від 24.02.2011 р. «Про відпрацювання підприємств») було введено в дію рішення про розробку схем роботи з «проблемними» підприємствами, що поклало початок новій класифікації категорій платників податків, якої не було в жодному нормативно-правовому акті, а саме (див. рис. 2.6.):



**Рис. 2.6. Розподіл платників податків, які користуються сумнівними схемами та операціями за категоріями [складено автором]**

До основних критеріїв, за якими те чи інше підприємство стає «вигодонабувачем», «транзитером» чи «податковою ямою» відносяться наступні:

I категорія – підприємства – ймовірні «вигодонабувачі» (реальний сектор економіки) податкового кредиту – це підприємства, які відповідають наступним критеріям:

- формування податкового кредиту за рахунок підприємств-«транзитерів» та «податкових ям» (основний критерій);
- додаткові критерії: кількість працюючих – більше двох осіб; статутний капітал – понад 100 тис. грн; балансова вартість активів – більше 1 млн грн; «великий платник податків»; декларує середньомісячний об’єм операцій з ПДВ за останній календарний рік понад 5 млн грн.

II категорія – підприємства-«транзитери», задіяні у схемах руху ПДВ – це підприємства, які відповідають наступним критеріям:

- податковий кредит дорівнює податковим зобов'язанням або відрізняється на 2%;

- об'єм оподаткованих операцій з ПДВ за останній звітний місяць – більше 1 млн. грн. або різкий приріст податкового кредиту – понад 1 млн. грн.; кількість працюючих – менше 10 осіб;

- велика кількість податкових накладних на одну товарну позицію.

III категорія – підприємства – ймовірні «податкові ями», задіяні у схемах руху ПДВ – це підприємства, які відповідають наступним критеріям:

- неподана декларація (або неприйнята);

- наявність розходжень між податковим кредитом та податковим зобов'язанням – більше 1 млн. грн.;

- кількість працюючих – менше п'яти осіб.

IV категорія – інші підприємства (платники, не віднесені до I-III категорій).

Сьогодні за цими ознаками більшість підприємств реального сектора економіки можна віднести до «транзитерів», «вигодонабувачів» або «податкових ям». Крім цього, за цією ж класифікацією розрізняють ще три категорії підприємств, для яких характерний високий ризик ухилення від оподаткування. Це такі підприємства, як «сплячі», ті, що не «звітують», та «новостворені».

### **2.3. Відповідальності за правопорушення в системі оподаткування**

Ухилення від оподаткування несе з собою руйнівні соціально-економічні та суспільні наслідки. Коли частина доходів одних платників не оподатковується, це накладає додатковий тягар на решту платників. Ламаючи довір'я, віддаючи економічну перевагу безчесності над чесністю, ухилення є одним найгнучкіших суспільних злочинів. Тут не тільки злочин проти держави. Ухилення від оподаткування демонструє здатність людей,

головним чином належних до вищих верств суспільства, творити власний добробут за рахунок інших.

Проведення сумнівних зовнішньоекономічних операцій є значною загрозою виконанню бюджету в Україні. Всебічний аналіз матеріалів перевірок та кримінальних справ свідчить, що їхнє проведення і надалі є своєрідним бізнесом із мінімізації податкових зобов'язань та незаконного відшкодування ПДВ, що в свою чергу є першопричиною нарощування боргів перед бюджетами.

За скоєння податкових правопорушень є декілька видів юридичної відповідальності: кримінальна, адміністративна, цивільна, дисциплінарна та фінансова. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна.

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Штрафна санкція – це плата у фіксованій сумі або у вигляді процентів від суми податкового зобов'язання (без урахування пені і штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування. Пеня – це плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Пеня нараховується на суму податкового боргу із розрахунку 120% річних облікової ставки НБУ, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день погашення, залежно від того, яка величина таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у

сплаті. Таблиця 2.3 демонструє основні характеристики застосування пені і штрафів.

Таблиця 2.3

### Основні ознаки пені і штрафів\*

Схожість	Відмінність	
	Пеня	Штрафи
Застосовуються при порушенні строків сплати податкового боргу	Розмір пені встановлений в розмірі 120% річних облікової ставки НБУ, або 100% при умові визначення і нарахування платниками	Розміри штрафів залежать від виду законодавчого порушення
Встановлюються у вигляді відсотків від суми податкового боргу	Застосовується до податкового боргу включно із штрафними санкціями	Встановлюються до податкового зобов'язання без врахування штрафних санкцій і пені
Розміри боргу прямо пропорційний терміну його погашення	Розмір пені не обмежується законом, але її нарахування припиняється із зв'язку закінченням строків давності	Максимальний розмір штрафу обмежується 75% від розміру податкового боргу
	Узгодження не потребує	Потребує узгодження

\* складено автором самостійно на основі [70]

Адміністративна відповідальність – це засоби адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, які містять осудження винного та його діяння і передбачають негативні наслідки для правопорушника. Особливостями адміністративних санкцій є: 1) відсутність тяжких правових наслідків; 2) застосування щодо менш тяжких податкових правопорушень (проступків); 3) адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості.

метою проведення оцінки ефективності контрольно-перевірочної роботи на обласному рівні скористаємося аналітичними даними ДПС у Тернопільській області за 2016-2018 роки, які відображають показники донарахувань за результатами планових перевірок заходів (див.табл.2.4).

Таблиця 2.4

**Додатково нараховані суми податкових платежів за результатами планових перевірок контролюючими органами в Тернопільській області за 2016-2018 рр.**

Планові перевірки	2016 р.	2017р.		2018р.	
		<i>Всього</i>	<i>Порівняно з попереднім роком</i>	<i>Всього</i>	<i>Порівняно з попереднім роком</i>
Додатково нараховано, всього, тис. грн.	29901	27599	-2302	36724	9125
За актами перевірок	28051	25584	-2467	34326	8742
Основний платіж	21771	14917	-6854	19607	4690
Фінансові санкції	6154	10645	4491	14601	3956
Пеня ЗЕД	126	22	-104	118	96
Пеня за несвоєчасну сплату	1850	2015	165	2398	383
Адміністративні штрафи	3	7	4	8	1

Як бачимо з табл. 2.4. донарахування фіскальних органів відбувається за основними видами правопорушень, які передбачають фінансові санкції (штрафи), пеню та адміністративні штрафи. Наведені дані засвідчують, що загальна сума донарахувань включає також і наявність погашення основних сум податкового боргу. Наведені показники засвідчують, що в 2017 році відбулось скорочення донарахованих сум фактично по всіх позиціях, окрім фінансових санкцій (штрафів), сума яких виросла на 4491 тис. грн. та адміністративних штрафів – на 4 тис. грн., а в 2018 році – відбулось фактичне зростання всіх зазначених показників по відношенню до попереднього 2017 року. Скорочення сум донарахувань є скорше позитивним явищем і навпаки їх збільшення, - негативним, оскільки воно свідчить про зростання проблем в системі податкових правопорушень.

За аналогією з оскарженням дій представників податкової служби щодо застосування фінансових санкцій платники податків мають право оскаржувати дії зазначених осіб щодо застосування адміністративної

відповідальності. За наслідками розгляду скарги на постанову у справі накладення адміністративного стягнення державна служба (інспекція) приймає одне з таких рішень: залишає постанову без змін, а скаргу без задоволення; скасовує постанову і надсилає справу на новий розгляд; скасовує постанову і закриває справу; зменшує розмір штрафу в межах, передбачених законодавчим актом про відповідальність за це правопорушення. Якщо буде встановлено, що постанову винесено посадовою особою державної податкової адміністрації (інспекції), неправомочною вирішувати цю справу, то така постанова скасовується, а справа надсилається на розгляд компетентного органу (посадової особи).

Працівники контролюючих органів мають право накладати адміністративні штрафи:

1. На керівників та інших посадових осіб підприємства, установи, організації, винних у заниженні суми податку, приховуванні (заниженні) об'єкту оподаткування, а також у відсутності бухгалтерського обліку, або веденні його з порушенням встановленого порядку – від 5 до 10 НМДГ, а за ті ж самі дії вчинені повторно протягом року – від 10 до 15 НМДГ.

2. На посадових осіб підприємств, установ, які виплачують доходи, винних у неутриманні, неперерахуванні до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб, перерахуванні податку за рахунок коштів підприємства, у неповідомленні (або несвоєчасному повідомленні ДПІ за встановленою формою) відомостей про доходи громадян – у розмірі 3 НМДГ, а за ті ж самі дії вчинені повторно – у розмірі 5 НМДГ.

3. На громадян, що займаються підприємницькою діяльністю без державної реєстрації чи без спеціального дозволу (ліцензії), якщо його отримання не передбачено законом – від 3 до 8 НМДГ.

4. На громадян, що займаються підприємницькою діяльністю, винних у протидії посадовим особам податкових органів, зокрема у

недопущенні їх до приміщень, які використовуються для здійснення діяльності та отримання доходів – від 10 до 20 НМДГ.

5. На громадян винних у неподанні (несвоєчасному поданні) декларацій про доходи чи у відсутності обліку, або у неналежному веденні обліку доходів і витрат, для яких встановлено обов'язкову форму обліку – від 1 до 5 НМДГ [58].

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, встановлена ст. 212 Кримінального кодексу України (надалі – ККУ), передбачає покарання за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, таких осіб [57]:

- службових осіб підприємств незалежно від форми власності;
- осіб, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;
- будь-яких інших осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Слід зазначити, що кримінальна відповідальність настає, якщо дії вказаних осіб призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у розмірах відображених в Додатку В.

Про умисел на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити наступні проступки такі як, перекручування в обліковій чи звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи послуг; ведення подвійної (офіційної та неофіційної) бухгалтерії; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; завищення фактичних витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо.



## Висновки до 2 розділу

У боротьбі з ухиленням від сплати податків визначальну роль відіграють органи державної податкової служби, які у випадках, в межах компетенції та у порядку, встановлених законами України, мають право при проведенні перевірок вилучати у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та зборів (обов'язкових платежів), а при проведенні арешту активів платника податків на підставі рішення суду - вилучати оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який скріплюється підписами представника органу державної податкової служби та платника податків, і залишенням копій таких документів платнику податків. Забороняється вилучення у суб'єктів господарської діяльності документів, що не підтверджують факти порушення законів України про оподаткування.

Проведення судово-бухгалтерської експертизи під час розслідування правильності обчислення або ухилення від сплати податків є основним способом дослідження документів, як з економічної, так і з криміналістичної точки зору. Більшість порушень економічного законодавства знаходить своє відображення в бухгалтерському та податковому обліку. Оскільки суддя та слідчий не володіє необхідними знаннями в галузях бухгалтерського та податкового обліку, необхідною умовою є використання спеціальних наукових і практичних знань експерта-бухгалтера, без якого дуже складно, а часто практично неможливо провести кваліфіковано експертизу. Отже, судово-економічна експертиза є одним із засобів доказування у кримінальних провадженнях з питань ухилення від сплати податків.

### РОЗДІЛ 3

## УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСТРУМЕНТІВ ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ В СИСТЕМІ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

### **3.1. Інституційне забезпечення судово-економічної експертизи в системі економічних злочинів**

Розвиток бухгалтерського обліку та підвищення рівня розуміння його ролі призвели до значного розширення сфер застосування облікових даних. Серед них особливе місце належить процесу слідства, у ході якого для з'ясування всіх обставин справи економічного напрямку, характерним є призначення судово-бухгалтерської експертизи. Її проведення вимагає від експерта-бухгалтера застосування високопрофесійних знань в усіх сферах обліку, господарського контролю та економічного аналізу, які одночасно є спеціальними – невластивими для слідчого або суду. Спеціалізація цих знань для правоохоронних органів насамперед полягає в умінні вивчити бухгалтерську інформацію, об'єктивно оцінити її на предмет законності та достовірності, розпізнати в ній ознаки протиправної діяльності або відсутності протиправних дій. Застосування експертом такого комплексу знань надає можливість правоохоронним органам або суду зрозуміти бухгалтерську інформацію та найбільш повно використати її для справедливого вирішення господарських справ.

Судово-бухгалтерська експертиза призначається в зв'язку із учиненням так званих господарських злочинів, тобто пов'язаних із провадженням підприємницької діяльності. Створена система аудиторського контролю не дає бажаних позитивних результатів у попередженні цих злочинів. Сьогодні найбільш актуальним стає

призначення судово-бухгалтерської експертизи при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. З метою повного задоволення потреб слідчої та судової практики поряд з криміналістичною, товарознавчою, психологічною, інженерно-технічною експертизами виникає потреба у здійсненні бухгалтерської експертизи [3].

Основний вид експертизи, яка призначається при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших економічних злочинів, є судово-економічна експертиза.

Об'єктом дослідження при проведенні судово-економічної експертизи є інформація, що міститься в певних процесуальних матеріалах, первинних зведеннях, звітних бухгалтерських документах, установчих, реєстраційних, договірних, фінансових, банківських, планово-економічних, статистичних, ревізійних, інвентаризаційних, митних, приватизаційних податкових та подібних їм матеріалах [3, с. 210].

При розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), найпоширенішою та найважливішою експертизою являється експертиза бухгалтерського та податкового обліку (судово-бухгалтерська експертиза), яка, у свою чергу, являється підвидом економічної експертизи.

На допомогу судово-бухгалтерським експертам законопроектом «Про засади запобігання та боротьбу з економічними правопорушеннями і здійснення фінансового контролю» передбачено створити службу фінансових розслідувань у вигляді Бюро. Верховна Рада поголосувала у першому читанні за створення відповідного органу, яка як передбачається буде функціонувати у сфері протидії економічним правопорушенням. Нове відомство має бути підзвітним Верховній Раді і підконтрольним Кабінету Міністрів через Мінфін.

Бюро фінансових розслідувань отримає право на досудову оперативно-розшукову діяльність у сфері економічних правопорушень,

складання протоколів та розгляд справ про адміністративні правопорушення, тим самим полегшить роботу в разі необхідності судовим експертам та фіскалам у розслідуванні економічних злочинів.

Серед інших основних завдань Бюро фінансових розслідувань – участь у забезпеченні державної безпеки шляхом комплексної протидії кримінальним правопорушенням, які несуть суттєвий негативний вплив на національну економіку, сприяють її тінізації, масштабній недобросовісній конкуренції, витоку капіталу та іншим негативним явищам, які уповільнюють темпи економічного зростання та загрожують національним інтересам у сфері економіки.

### **3.2. Превентивні методи боротьби з ухиленням від оподаткування в системі економічної експертизи та контролю**

При визначенні обсягу й змісту заходів, спрямованих на детінізацію економіки в трансформаційних суспільствах слід враховувати такі теоретичні аспекти, як рівень економічної небезпеки, що супроводжується тінізацією економіки та зумовлюється погіршенням соціально-економічного становища країн. З огляду на це слід зазначити, що в трансформаційних суспільствах, де економіка має слабоінституціоналізований характер, низький рівень конкурентоспроможності вітчизняних товарів і послуг, а також недостатній рівень захисту прав власника, неформальна і прихована економіка не досягають такого рівня небезпеки, як підпільна. Тому детінізації економіки має бути притаманним насамперед стимулюючий характер, ніж репресивний. А отже, в сучасних умовах необхідно надавати перевагу превентивним заходам подолання цих суспільно небезпечних явищ.

Під профілактикою податкових злочинів розуміється сукупність заходів, направлених на боротьбу із ухиленням від сплати податків. Тактику боротьби із порушниками диктує природа фіскальних порушень. Тут немає нічого незвичайного – це заходи етично-виховного, профілактичного, контрольного та карно-репресивного характеру. Вистежуючи податкових зловмисників, представники влади реагують на мотиви їхньої поведінки та на зміст їхніх дій. Головне в цій справі – організаційний потенціал, компетентність і професіоналізм представників контролюючих органів.

Профілактика податкових злочинів на мікрорівні полягає у взаємовідносинах окремої фірми, окремого платника із податковою інспекцією. Дані взаємовідносини полягають у заходах етично-виховного, контрольного-профілактичного та карно-репресивного характеру.

Етично-виховні заходи полягають у формуванні в свідомості платників податків усвідомлення необхідності сплати податків. Кожен платник повинен чітко розуміти, що від того, як він буде сумлінно сплачувати податки, буде залежати добробут його самого, рівень державного управління, обороноздатність держави та її національна безпека. В свою чергу, держава повинна оптимально та ефективно використовувати бюджетні кошти, висвітлювати роботу Державної податкової служби по наповненню дохідної частини бюджету, заохочувати сумлінних платників. При цьому виховну роботу з платниками необхідно розпочинати якомога раніше – в дошкільних навчальних закладах, школах – надавати їм всебічну методичну та інформативну допомогу з питань вивчення податкового законодавства [31].

Контрольно-профілактичні заходи, на нашу думку, полягають в посиленні зв'язків з громадськістю з метою роз'яснення розпочатих в державі системних перетворень у сфері економіки та оподаткування, використовуючи форми активного спілкування з платниками податків:

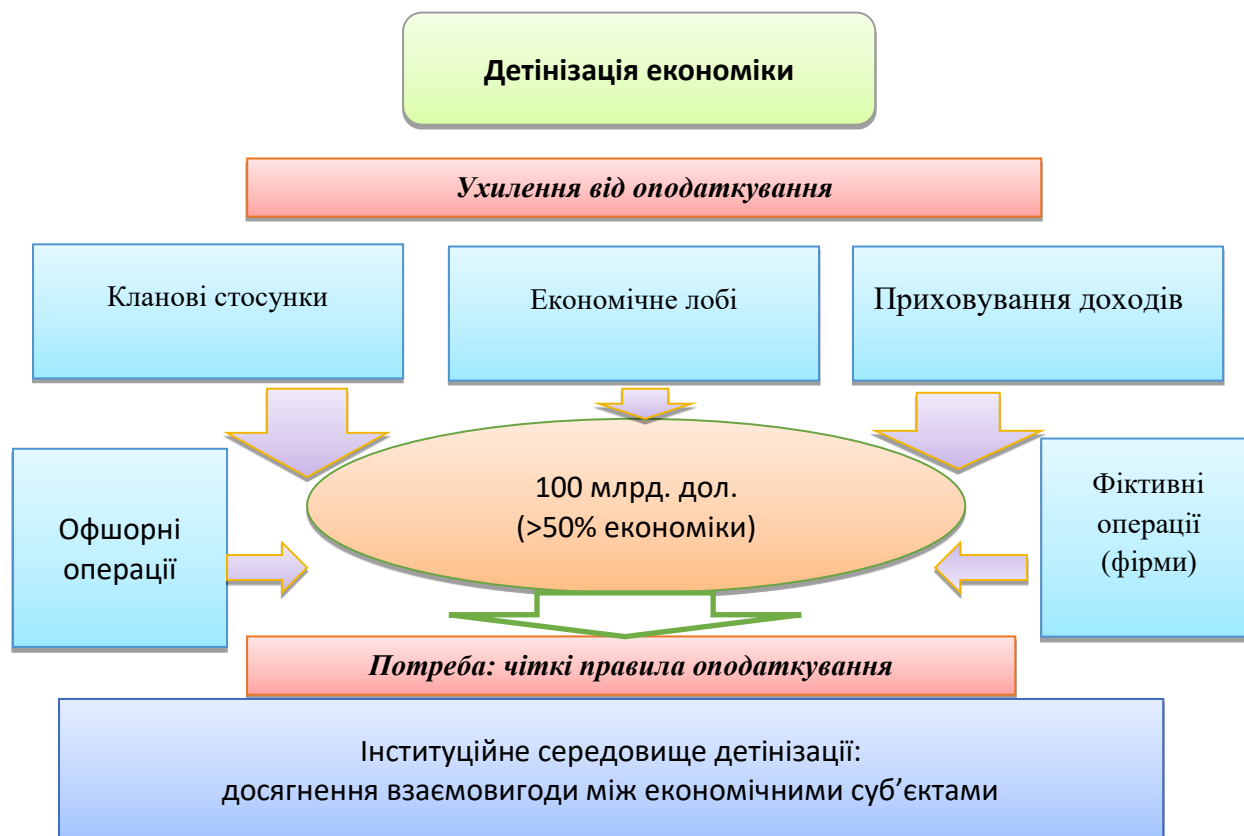
- організувати телефонні “гарячі лінії” з проблеми взаємодії органів податкової служби та платників податків на рівні начальника начальника відділу (групи) податкових розслідувань, з обов’язковим аналізом звернень громадян та наступним звітом перед громадськістю через засоби масової інформації про вжиті заходи;

- практикувати семінари, лекції та зустрічі на підприємствах фірмах з питань застосування податкового законодавства з обов’язковим ретроспективним аналізом застосування тих чи інших податків, зборів, з донесенням до аудиторії практики застосування Указів Президента та Законів Верховної Ради з економічних питань та як наслідок, - зменшення податкового тиску на виробника.

Необхідно активізувати роботу із засобами масової інформації з метою широкого розповсюдження серед населення інформації про діяльність виконавчих органів влади, зокрема податкової служби, по наповненню державного та місцевих бюджетів, створенню реального підґрунтя для виконання державою її соціально-захисної функції. [31, с. 56].

Під карально-репресивними методами профілактики податкових злочинів слід розуміти наступне: відповідно до Податкового кодексу органи контролю в сфері оподаткування мають право застосовувати до підприємств, організацій, установ, і громадян фінансові санкції та накладати адміністративні штрафи на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій і на громадян, що займаються підприємницькою діяльністю [45].

Схема детінізації на основі висновків експертного середовища щодо складових елементів ухилення від оподаткування представлена на рис. 3.1.



**Рис. 3.1. Схема утворення тіньової економіки та детінізація економічних процесів\***

*\*складено самостійно автором*

Якщо ж піти шляхом збільшення тиску на підприємців, то це може призвести до зворотного процесу. Тобто рівень відтоку капіталу в тінь, в офшорні зони та закритість бізнесу може поглиблюватися, що, на нашу думку, стане основним «глобальним фактором» розширення тіньової економіки і міжгалузевих диспропорцій в перерозподілі фінансових ресурсів та виникненні перманентних кризових явищ в тих чи інших сферах ділової активності.

Поведінка суб'єкта тіньової економічної діяльності зумовлена не лише девіацією від чинного законодавства, що значною мірою є притаманним розвиненим країнам світу, але й девіацією в межах Закону, що є притаманним трансформаційним економікам. Це пояснюється: по-перше, невідповідністю чинного законодавства вимогам часу; по-друге, так званими «прогалинами» у законодавстві, що виникають внаслідок лобіювання корпоративних інтересів певних груп у ході прийняття законів.

Така ситуація зумовлює загострення суперечностей в трансформаційних економіках.

Проведений аналіз опортуністичної поведінки суб'єктів тіньової діяльності дозволяє зробити висновок, що такі суб'єкти поводять себе так само як і звичайний законослухняний суб'єкт. Відтак, рішення про опортуністичну поведінку суб'єкт приймає на підставі співвідношення “чисті витрати – вигоди”. У формулі\*, виведеній представником економічної теорії злочину й покарання Г.Беккером, визначено очікувану корисність від здійснення порушення, (до такого ми відносимо ухилення від оподаткування) :

$$EU = (1 - p) \times U(Y) + p \times U(Y - f) = U(Y - p \times f), \quad (3.1)$$

де,  $EU$  – очікувана корисність від порушення,  $p$  – вірогідність покарання правопорушника,  $Y$  – дохід від порушення чинного законодавства,  $U$  – функція корисності порушника,  $f$  – покарання за правопорушення.

Зазначена формула є універсальною, тобто вона може бути використаною при обчисленні доходу за будь-якої девіантної поведінки суб'єкта економічної діяльності. Використовуючи її потрібно знати, що головним є правильний облік втрат від покарання ( $f$ ). Якщо до покарань віднести штрафи, то формула буде легше використовуватись. Але за умови, якщо покаранням стане позбавлення волі, оцінка доходу від порушення розраховуватиметься на підставі альтернативних витрат з урахуванням потенційно втрачених середніх можливостей в умовах легальної діяльності, які б суб'єкт економічної діяльності міг би отримати за період, що він перебуватиме у місцях позбавлення волі. Потім з цієї середньої величини

---

\* *Becker G.S. Crime and Punishment: An Economic Approach //Essays in the Economics of Crime and Punishment / Td. By G.S. Becker, W.L. Landes. – N.Y., 1974. – P. 10.*



слід відрахувати той дохід, що суб'єкт може отримати під час покарання, наприклад, створюючи продукт під час ув'язнення. В підсумку ми отримуємо певну суму доходу від можливо здійсненого правопорушення.

### **Висновок до 3 розділу**

Основний вид експертизи, яка призначається при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших економічних злочинів, є судово-економічна експертиза.

Судово-бухгалтерська експертиза призначається в зв'язку із учиненням так званих господарських злочинів, тобто пов'язаних із провадженням підприємницької діяльності. Створена система аудиторського контролю не дає бажаних позитивних результатів у попередженні цих злочинів. З метою повного задоволення потреб слідчої та судової практики поряд з криміналістичною, товарознавчою, психологічною, інженерно-технічною експертизами виникає потреба у здійсненні бухгалтерської експертизи.

Судово-бухгалтерська експертиза, як і будь-яка судова експертиза, не існує поза кримінальними чи цивільними справами, що виникають у процесі розслідування або судового розгляду. Незалежно від того, по яких справах призначається судово-бухгалтерська експертиза, предметом її є господарська діяльність, відображена в документах бухгалтерського обліку та бухгалтерських регістрах, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду.

## ВИСНОВКИ

Проведене нами наукове дослідження дозволило сформулювати наступні висновки і пропозиції:

В першому розділі нам вдалось розкрити природу ухилень від оподаткування і виділити основні причини девіантної поведінки платників. Так, основною причиною існування цього явища є очевидний вплив податків на доходи і витрати платників при недостатньому усвідомленні ними вигоди від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів.

Організаційно-правовий аналіз та експертиза причин ухилень від сплати податків дозволяє дійти висновку, що основними з них є: 1) неефективна діяльність суб'єктів господарювання; 2) незбалансованість податкового тиску з показниками ефективності економіки; 3) недосконалість господарського законодавства; 4) нестабільність економічної ситуації, відсутність впевненості в майбутньому; 5) корупція, зловживання владою.

Підґрунтям для антифіскальної поведінки платників також є те, що податки запроваджуються без згоди більшості платників (оскільки парламент не репрезентує інтереси всіх груп виборців), і сплачуються в примусовому порядку, породжуючи бажання зменшити податкові зобов'язання або взагалі ухилитися від їх виконання. Чим менш досконаліми є демократичні інститути в державі, тим більш масовою стає така поведінка.

Отже, ухилення від сплати податків – це протиправні дії по зменшенню податкових зобов'язань, наслідками яких, у випадку їх виявлення може бути відповідальність за порушення податкового законодавства. У відповідності з діючим законодавством за порушення податкового законодавства передбачені наступні види відповідальності:

штрафні (фінансові) санкції, адміністративна, дисциплінарна та кримінальна відповідальність.

Якщо розглянути структуру правопорушень, які вчиняюся в галузі оподаткування, то найбільшу частку займає ухилення від сплати податків – 54%, друге місце – 25% - посідає легалізація (відмивання) грошових коштів чи іншого майна, здобутих злочинним шляхом; третє – фіктивне підприємництво – 11%.

Аналіз і узагальнення практики податкових порушень дозволяє виділити найбільш загальні способи ухилення від сплати податків:

- неподання податкових декларацій та розрахунків;
- приховування об'єктів оподаткування;
- заниження сум податків і зборів, які підлягають сплаті у відповідний бюджет або фонд;
- завищення затрат на виробництво;
- незаконне використання пільг, наданих для оподаткування;
- викривлення даних при заповненні і здачі звітності щодо нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- легальне ухилення шляхом використання невідповідності у правовому законодавстві України.

Аналізуючи методи ухилення від сплати податків у сфері оподаткування фізичних осіб податкова практика показує, що найбільше порушень фіксується при справлянні податку на доходи фізичних осіб (далі - ПДФО). Тут проблемою залишаються так звані «зарплати в конвертах», які існують ще й до сьогодні, не зважаючи на жорсткі фінансові санкції за неоформлення найманого працівника роботодавцем.

Можливими напрямками ухилення від оподаткування прибутковим ПДФО при виплаті доходів працівникам є:

10. Виплата заробітної плати у натуральній формі.
11. Виплата доходів у вигляді дивідендів.

12. Виплата процентів по вкладах керівному складу або засновникам банків, при виплаті заробітної плати у незначних розмірах.
13. Надання безпроцентних позик працівникам із строком погашення протягом 10-20 років.
14. Виплата заробітної плати з виручки поза платіжними відомостями без наступного перерахування податку до бюджету.
15. Погашення заборгованості із заробітної плати за рішенням судових органів з виплатою моральної шкоди без перерахування ПДФО.
16. Виплата заробітної плати за двома платіжними відомостями. (так звана «зарплата в конвертах»).
17. Продаж працівникам підприємства продукції власного виробництва або придбаних товарів за цінами, нижчими ціни продажу стороннім споживачам чи ціни придбання товару.
18. Дарування нерухомого майна, автотранспортних засобів, інших товарів стороннім громадянам чи своїм працівникам зі сплатою державного мита.
19. Виплата «тіньової зарплати» через оформлення оренди на майно найманого працівника.

Серед основних напрямів детінізації оплати праці, нами було запропоновано: зменшення навантаження на оплату праці податками та страховими внесками, посилення зв'язку між фактично сплаченими страховими внесками та розміром пенсійного забезпечення, перерозподіл розмірів страхових внесків між працюючим та роботодавцем, посилення відповідальності за ухилення від сплати податків та страхових внесків, покращенням адміністрування податків, запровадження індикативних заробітних плат, підвищенням якості соціальних послуг.

Податкові правопорушення з використанням фіктивних фірм вчиняються, як правило, кількома суб'єктами господарювання. З цією метою часто створюються розгалужені фінансово-економічні структури.

Злочини у сфері оподаткування є кінцевою стадією багатьох інших злочинів і фінансовою базою організованої злочинності. Здійснення заходів, спрямованих на протидію фіктивному підприємництву та іншим податковим правопорушенням, повинне супроводжуватися побудовою й аналізом структури зв'язків контрагентів об'єктів перевірки, оскільки податкові правопорушення з використанням фіктивних фірм вчиняються, як правило, кількома суб'єктами господарювання, через так звані фірми-прокладки чи конвертаційні центри. З цією метою часто створюються розгалужені фінансово-економічні структури, які надають підприємствам послуги з отримання схемного кредиту з ПДВ та мінімізації податку на прибуток, тобто утворення так званої «податкової ями».

Окремі підприємці намагаються здійснювати підприємницьку діяльність без державної реєстрації. Це так званий «нелегальний бізнес», який широко використовується в торгівлі алкогольними напоями, аудіо та відеопродукцією, комп'ютерними технологіями та інше, що спричиняє значну шкоду фіскальній політиці держави. Великі збитки завдаються і нелегальним ввезенням та реалізацією підакцизних товарів, або вивезенням цигарок. У багатьох комерційних банках, наприклад, без будь-яких перешкод відкривають рахунки для проведення фіктивних операцій, конвертують і переводять безготівкові кошти в готівку, здійснюють незаконні перерахування грошей за кордон.

Ухилення від оподаткування неминуче призводить до розвитку тіньової економіки в державі, структура якої передбачає наявність трьох складових: неформальна економіка, прихована економіка, підпільна (кримінальна) економіка. В кожній з цих складових існує таке поняття, як комунікаційна тінь - економічна діяльність, зумовлена новітніми технологічними досягненнями, яка не лише не підпадає під дію чинного законодавства та обліку офіційною статистикою, але й подібно до факторів виробництва «третьої хвилі», не може бути оцінена за певним механізмом

ціноутворення, а відтак і податкові надходження від такої діяльності складно визначити. Тому саме на цьому рівні методи економічної експертизи є найбільш доречними для оцінки зазначених характеристик.

Детінізація економіки передбачає застосування державою стимулюючих методів, які не маючи репресивного характеру щодо суб'єктів тіньової економіки, створюють умови для ефективної діяльності у легальній економіці, тобто створення такого інституційного середовища, де тіньова економічна діяльність стала б неефективною. Тому важливою є не лише боротьба з тіньовою економікою, а її регламентація з боку держави на основі легалізації тих її складових, які не мають кримінального підґрунтя. Поряд з цим обов'язковими є заходи фіскальних органів з метою викорінення кримінальної складової тіньової економіки та корупції.

Серед найбільш поширених способів ухилення від сплати податків, з якими потрібно вести постійно боротьбу є: неподання податкових декларацій та розрахунків; приховування об'єктів оподаткування; заниження сум податків і зборів, які підлягають сплаті у відповідний бюджет або фонд; завищення затрат на виробництво; незаконне використання пільг, наданих для оподаткування; викривлення даних при заповненні і здачі звітності щодо нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів); легальне ухилення шляхом використання невідповідності у правовому законодавстві України.

Найбільші загрози безпеці у сфері оподаткування становлять тіньові процеси; незаконна діяльність фіктивних суб'єктів господарювання; наявність значних сум втрат від пільг і податкового боргу та проведення сумнівних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відповідно за скоєння податкових правопорушень застосовується декілька видів юридичної відповідальності: кримінальна, адміністративна, цивільна, дисциплінарна та фінансова.

### **Список використаних джерел**

1. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений : учеб. пособие. Москва : Издательство Юрайт, 2017. 405 с.

2. Амоша О. Організаційно-економічні проблеми детінізації економіки. // Вісник ТАНГ. – 2003. – №5.- с. 45-51.
3. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000.
4. Анісімов О. М. Запобігання ухиленню від оподаткування. // Економіка АПК. – 2004. – №8.- с. 12-19.
5. Аналіз бюджетних показників за 2011-2012р. (півріччя 2013р) / Бюджетний моніторинг/ Електронний ресурс: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
6. Афонін А.С. Податки як інструмент державного регулювання економічних процесів // Фінанси України. – 2008. - №7.-с. 78-86.
7. Базиліук А.В., Коваленко С.О. Тіньова економіка в Україні (Монографія). – К.: НДЕІ Мінекономіки України, 1998
8. Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. - № 12
9. Бандурка Олександр Маркович, Духов Володимир Єгорович, Петрова Катерина Яківна, Червяков Іван Михайлович. Основи економічної безпеки: Підручник для вищих навч. закл. / МВС України; Національний ун-т внутрішніх справ. — Х. : Видавництво Національного ун-ту внутрішніх справ, 2003.
10. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Податкова система: навч. посібник./за ред. В.Г.Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
11. Барановський О. Ухилення від оподаткування як джерело одержання „брудних” грошей // Економічні реформи сьогодні. – 2001. - №37
12. Безрученко В. Вихід із тіні // Дзеркало тижня. – 2004. - №31.
13. Безрученко В.С. Визначення концептуальних засад запровадження тотального економіко-кримінологічного моніторингу як ефективного засобу протидії тіньовій економіці // [www.crime-research.ru](http://www.crime-research.ru)
14. Біла С. Тіньова економіка та її вплив на структурне трансформування українського виробництва // Економіка України. – 2000 . - №10
15. Бородюк В., Турчинов О., Приходько Т. Методи розрахунку обсягів тіньової економіки // Економіка України. – 1997. - №5
16. Боротьба із злочинністю у сфері оподаткування – основний напрям діяльності податкової міліції (матеріали прес-служби ДПА України) // Вісник податкової служби України. – 2002. - №1-2



17.Боротьба із злочинністю у сфері оподаткування – основний напрям діяльності податкової міліції (матеріали прес-служби ДПА України) // Вісник податкової служби України. – 2006. - №1-2.- с. 14-21.

18. Бреев Б.Д. Методы исследования теневой экономики / Теневая экономика: социально-экономические аспекты. – М., 1996

19. Бречко О.В. Реалізація стратегії партнерства в оподаткуванні – Тернопіль, «Воля», 2006р. 232с.

20.Буряк П., Лондар С. Визначення оптимальної ставки податків з використанням кривої Лаффера // Регіональна економіка. – 2006. - №1.- с. 22-30.

21.Бьюкенен Дж. Сочинения. Серия "Нобелевские лауреаты по экономике" т. 1. М.: Таурис - Альфа, 1997. - 23 с.

22.Вашків О. Державна економічна політики і тіньова економіка // Наукові записки – серія “економіка”. – 2005. - №10. –с. 36-44.

23.Варналій З. Шляхи детінізації економіки України та її особливості / З. Варналій // Банківська справа. – 2007. – № 2. – С. 56-66.

24.В. Вишневський, А. Веткін. Відхід від сплати податків: теорія і практика. Донецьк: Монографія ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. - 10, 62 с.

25.В. Вишневский, А. Веткин. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. - 2004. - № 2 - 96, 108 с.

26.В. Вишневский, А. Веткин. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. - 2004. - № 2 - 96, 108 с.

27.В. Вишневський В., А. Веткін. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта // Економіка України. - 2004 - № 1 - 9, 15 с.

28.В. Вишневский, А. Веткин. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. - 2004. - № 2 - 96, 108 с.

29.В. Вишневський В., А. Веткін. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта // Економіка України. - 2004 - № 1 - 9, 15 с.

30.Вишневський В., Веткін А. Відхід від сплати податків: теорія і практика. Донецьк: монографія ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. 62 с. URL: <http://www.klubok.net/article1889.html>

- 31.Вознюк О. Боротьба з відмиванням грошей: Україна в контексті міжнародних зусиль // Вісник податкової служби України. – 2001. - №38
- 32.Вознюк О. Боротьба з відмиванням грошей: Україна в контексті міжнародних зусиль // Вісник податкової служби України. – 2004. - №38.- с. 55-59.
- 33.Вознюк О.П. Тіньовий бізнес // Вісник податкової служби України. – 2004. - №22.- с. 25-32.
- 34.Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл / І. А. Волкова. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 84 с.
- 35.Воронкова О. М. Контрольна й аналітична робота податкової служби України // Фінанси України. – 2005. – №8.- с. 69-71.
- 36.Воробйов С. Тіньова економіка України: сутність, витоки, шляхи подолання // Економіка України. – 2003. – №8. – с. 36-43.
- 37.Гревцова Р. Кримінальна відповідальність за злочини у сфері оподаткування // Право України. – 2005. -№11. – с. 12-18.
- 38.Гутник А. Є. Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. – К.: Атака, 2006. – 98 с.
- 39.Держава – податки – бізнес (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В.М.Суторміна, В.М.Федосов, В.Л.Андрущенко. – К.:Либідь, 1992.
- 40.Детінізація економіки в трансформаційних суспільствах : автореф. дис... д-ра екон. наук/ І.І. Мазур; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. — К., 2007. — 40 с.
- 41.Державний і суспільний інтерес захищають податкові міліціонери столиці // Вісник податкової служби, від 02.03.2012, № 9-10
- 42.Доник Н.Я. Судова бухгалтерія / Н.Я. Доник, Г.П. Доник. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.
- 43.Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие. - М.: ИНФА-М, 2000. - 52-53 с.
- 44.Економічна енциклопедія. К.: Академія, 2002, т. 3. - 778-779 с.
- 45.Елизаров А. Неформальная экономика как составляющая теневой экономики: сущность и методы оценки // Економіст. – 2005. - №11. – с. 45-49.
- 46.Задорожний О.С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні

положення їх розслідування / Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук., Харків, 2006, 18с.

47.Заглада, І. Виявлення схеми мінімізації сплати податків/І.Заглада// Фінансовий контроль : всеукр. наук.- практ. журн. - 2009. № 2 ( 49).

48.Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 24.12.1993 р. № 3813-ХІІ. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

49.Закон України «Про міліцію» - Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

50.Закон України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» від 1 липня 2010 року № 2411-VI. - Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

51.Жалило Я. Теневая экономика – и бремя и спасение. // Фондовый рынок. – 2005. – №20. – с. 36-39.

52.Жвалюк В. Головні зусилля – на викриття резонансних злочинів у сфері оподаткування. // Вісник ПСУ. – 2009. – №39. – с. 4-5.

53.Жвалюк В. Завдання покладені на податкову міліцію у 2009 році виконано. // Вісник ПСУ. – 2010. – №6. – с. 8-10.

54.Житников Б. А. Відповідальність за порушення податкового законодавства. // Баланс. – 2007. – №39. – с. 13-18.

55.Журавський В. Прозорі аспекти економічної тіні // Голос України. – 2006. – №34. – с. 25-29.

56.Іличок Б. Проблема тіньової економіки в Україні та шляхи її розв'язання // Регіональна економіка. – 2005. - №3.- с. 15-22.

57.Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року // Офіційне видання Верховної Ради -К., 1996, - 118с.

58.Коротун, В. І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні/В. І. Коротун// Економіка. Фінанси. Право : щоміс. інформ.-аналіт. журн. - 2010. № 6. — С.21-24.

59.Кравчук С.Й. Економічна злочинність в Україні. Курс лекцій : навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл. – К. : Кондор, 2009. – 280 с.

60.Кредисов В. Теневой бюджет. // Бізнес. – 2006. – 26 февраля. – с. 12-14.

61.Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341 - [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

62.Кодекс України про адміністративні правопорушення – Режим доступу [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

63. Кушнір Ю. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків // Галицькі контракти. – 2004. – №23. – с. 14-19.

64. Лисицький В. Світло і тінь вітчизняної економіки // Вісник НБУ. – 2011. – №4. – с. 47-52.

65. Мазур І.І., Варналій З.С. Тіньова економіка / Навчально-методичний комплекс. - К.: ВПЦ “Київський університет”, 2004. - 23 с.

66. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутий курс: учебник. Москва. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.

67. Мандибура В.О. Тіньова економіка України та напрями законодавчої стратегії її обмеження. – К., 1998.

68. Мехальнюк І. Ухилення від сплати податків: удосконалення норми кримінального закону триває. // Бизнес. – 2006. – №38. – с. 12-15.

69. Нідзельська О. Податки Великої Британії. // Вісник податкової служби. – 2004. – №38. – с. 45-49.

70. Нідзельська О. Система оподаткування у Франції. // Вісник податкової служби. – 2005. – №33. – с. 12-17.

71. Новоселецька О. “За” і “проти” легалізації тіньової економіки. // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – №12. – с. 26- 32.

72. Піскун С. Спецпідрозділи оперативного реагування. // Департамент. – 2006. – №1. – с. 12-19.

73. Олійниченко В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) // Підприємство, господарство і право. 2018. – № 4. С. 193–200.

74. Офіційний сайт Верховної ради України / Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

75. Паєнтко, Т. В. Мінімізація податкових платежів та її наслідки для держави/ Т. В. Паєнтко//Фінанси України : наук.-теорет. та інформ.-практ. журн. 2010. № 8. - С.44-52.

76. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755–VI // [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

77. Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології. – К.: Правові джерела, 2007

78. Прилипко Ю. Оцінка тіньового сектора у галузях економіки. // Цінні папери України. – 2005. – №1. – с. 7-11.

79. Прокопик О. І. Шляхи детінізації економіки України та її особливості / О. І. Прокопик // Банківська справа - 2008. №2, с. 56-66.

80. Про деяку питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів: Постанова Пленуму Верховного Суду України. // Баланс. – 2004. – №35. – с. 56.

81. [Податкова провела «рестайлінг» методів боротьби із тіньовою економікою](#) // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.odpra.if.ua>

82. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції. // Право України. – 2007. – №10. – с. 79-82.

83. Сидоренко Т.О. Детінізація економіки та легалізація капіталу в Україні / Інноваційна економіка, 2011р., с. 148-153.

84. Сорока І. Тіньова економіка України // Схід. 2001. №8. с. 45-47.

85. Статистичний бюлетень ДПС України за 2008-2010 рік // Київ, ДПС, 2009, 2010

86. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора: Пер. з англ. А.Олійник, Р. Скільський. - К.: Основи, 1998. - 703 с. Економічна енциклопедія. К.: Академія, 2002, т. 3. - 778-779 с.

87. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібник / [Л. В. Гуцаленко та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 352 с.

88. Тищук Т.А. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання // Національний інститут стратегічних досліджень, К. НІСД, 2011р. - 31с.

89. Фінанси: Оксфордський толковий словник: Англійсько-російський. М.: Весь мир, 1997. - 413-414 с.

90. Фінансовий моніторинг. Офіційне Інтернет представництво НБУ України // Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua>

91. Фінансовий звіт діяльності ГУ ДПС в Тернопільській області по ліквідації податкового боргу та боротьбі з порушеннями податкового законодавства.

92. *Becker G.S. Crime and Punishment: An Economic Approach* // *Essays in the Economics of Crime and Punishment* / Ed. By G.S. Becker, W.L. Landes. – N.Y., 1974. – P. 10.

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**Стародуб Василь Миколайович**

**Методика експертного дослідження правопорушень,  
пов'язаних з ухиленням від сплати податків**

**Спеціальність 071 – Облік і оподаткування**  
**Дипломна робота на здобуття ступеня вищої освіти « магістр»**

**Частина 2**

**ДОДАТКИ**

**Тернопіль – 2019**