МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ДИЗАЙНУ

Факультет економіки та бізнесу

Кафедра маркетингу та комунікаційного дизайну

Дипломна магістерська робота

на тему: «Моделювання стратегій для податкової оптимізації»

Виконала:студентка групи Мг-Бан-20

Спеціальності: 051 Економіка

Хорощак Уляна Вікторівна

Керівник: к.е.н., доцент Шіковець К.О.

Рецензент: д.е.н., доцент Костинець Ю.В.

Київ 2021

ЗМІСТ

ВСТУП **3**

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ . **7**

1.1. Сутність ухилення від сплати податків, його причини та наслідки 7

1.2. Інформаційне та нормативно-правове забезпечення дослідження ухилення від сплати податків 20

1.3. Критичний огляд наукових публікацій з проблематики ухилення від сплати податків..... 31

РОЗДІЛ 2. УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ **40**

2.1. Оцінка інструментів ухилення та уникнення від сплати податків в Україні..... 40

2.2. Відпрацювання схем ухилення від оподаткування через застосування податкових пільг з ПДВ на прикладі ГУ ДПСУ у м. Києві 59

2.3. Основні тенденції ухилення та уникнення від сплати податків в Україні..... 67

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ **75**

3.1. Основні проблеми ефективної протидії ухиленню від сплати податків 75

3.2. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від сплати податків 78

3.3. Пропозиції щодо вирішення проблеми ухилення від сплати податків в Україні 86

ВИСНОВКИ **94**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **98**

ДОДАТКИ **108**

ВСТУП

В час віруючого піднесення постіндустріального суспільства дохід являє собою провідну мету практично ліпшої діяльності. Податки, за своєю природою, зменшують прибутки. Через це і виникає конфлікт між суб'єктами господарювання та органами державної влади: перші уникають сплати податків, намагаючись максимізувати свої прибутки; останні – змінюють податкове законодавство задля виведення податкових надходжень на більш-менш адекватний рівень.

Ухилення від оподаткування є явищем досить розповсюдженим і тому притаманним будь-якому суспільству. Зі стовідсотковою впевненістю можна сказати, що поки в нашому світі існує таке поняття як податкова система, поки держави будуть стягувати з фізичних та юридичних осіб різного роду податки, завжди знайдуться незгодні, котрі прагнуть зберегти свій прибуток і залишити державний бюджет осторонь.

У фінансовій науці аналізу ухилення від сплати податків присвячені праці провідних зарубіжних та вітчизняних науковців. У західній економічній і фінансовій літературі слід назвати роботи Вільяма Петті, Адама Сміта, Альфреда Маршалла, Мертона Міллера, Джона Мілля, Пола Сам'юелсона, Джозефа Стігліца, Роберта Холла, Ентона Аткінсона та ін. Серед вітчизняних учених вартими уваги є праці В. Федосова, В. Опаріна, Д. Леонова, Т. Тимченко, В. Мельника, Т. Паєнтко, А. Славкової, А. Пислиці, І. Коновалової, Г. Завистовської, Л. Гладченко, Ю. Сибірянської, Т. Орищина, Л. Парфентія, В. Дубровського, В. Черкашина, Т. Кощук, Б. Костюка, В. Карпова, А. Загороднього, Г. Вознюка, Т. Томнюк, А. Соколовської, В. Вишневського, А. Вєткіна, С. Баранова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, та ін.

Для більшості вчених, викладачів та виконавчих директорів, не говорячи вже про пересічних громадян, податкова система здається досить складною та неясною темою. Однак, саме податкові міркування, на сьогоднішній день, лежать в основі прийняття глобальних рішень міжнародними корпораціями стосовно інвестицій та

інтернаціональних операцій. Підприємства з року в рік продовжують використовувати різного роду лазівки в законодавстві, переміщують неоподаткований прибуток та фінанси з однієї країни в іншу, зменшуючи таким чином податкові надходження державного бюджету, що в результаті значно загострює проблему бюджетного дефіциту.

Збереження такого явища чинить величезний негативний вплив на суспільство, спотворюючи нормальні взаємовідносини між державою та бізнесом й громадянами. Через це проблема ухилення від сплати податків є досить актуальною як у світі, так і у нашій державі, і тому потребує детального вивчення та пошуку оптимальних заходів, націлених на її вирішення.

Метою даної роботи є з'ясування сучасних методів, причин та наслідків ухилення від сплати податків, оцінка масштабів даного явища та надання пропозицій, щодо вдосконалення механізму боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні.

Виходячи з мети дослідження, в роботі поставлені наступні **завдання**:

- з'ясувати сутність ухилення від сплати податків, його причини та наслідки;
- визначити інформаційне та нормативно-правове забезпечення дослідження ухилення від сплати податків;
- зробити критичний огляд наукових публікацій з проблематики ухилення від сплати податків;
- оцінити інструменти ухилення та уникнення від сплати податків в Україні;
- проаналізувати схеми ухилення від сплати податків через застосування податкових пільг з ПДВ на прикладі ГУ ДПС у м. Києві;
- визначити основні тенденції ухилення та уникнення від сплати податків в Україні;
- з'ясувати основні проблеми ефективної протидії ухиленню від сплати податків;
- дослідити міжнародний досвід боротьби з ухиленням від сплати податків;
- зробити пропозиції щодо вирішення проблеми ухилення від сплати податків в Україні.

Об'єктом дослідження є прибуток суб'єктів економічної діяльності, ухилення від сплати податків та методи оптимізації прибутку.

Предметом дослідження є фінансові відносини, що виникають між платниками податків та державою з приводу невиконання в установлений термін податкових зобов'язань.

Методи дослідження. Для досягнення мети, в ході написання даної роботи було використано загальнонаукові методи дослідження теми «ухилення від сплати податків» зокрема в сучасному динамічному макроекономічному середовищі, такі як: теоретичного узагальнення і порівняння (п.п. 1.1., 1.2., 1.3., 3.1. та 3.2.); методи системно-структурного аналізу (п.п. 1.1., 1.2., 2.1., 2.2. та 2.3.); статистичного і порівняльного аналізу (п.п. 2.1., 2.2. та 2.3.); методи експертних оцінок (п.п. 2.1., 2.2, 2.3.); а також метод кореляційно-регресійного аналізу (п.п. 2.2. та 2.3.).

Інформаційною базою дослідження виступають нормативно-правові та законодавчі акти з оподаткування фізичних та юридичних осіб, офіційні статистичні матеріали та звіти органів державної влади, а також праці вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків.

Наукова література, яка представлена підручниками, монографіями та публікаціями в періодичних виданнях, використана для вивчення теоретичних аспектів досліджуваного явища. Також, деякі праці слугують фундаментом вивчення типових схем та моделей ухилення й уникнення від сплати податків. Офіційні статистичні дані та звіти державних структур, в свою чергу, є основою оцінки масштабів ухилення від оподаткування.

З бази практики – Управління адміністрування податків з юридичних осіб Головного управління Державної податкової служби України у м. Києві (відділ застосування штрафних санкцій з ПДВ) – було зібрано матеріали для вивчення схем та масштабів ухилення від оподаткування через застосування податкових пільг з ПДВ і побудови економіко-математичної моделі визначення основних факторів, що впливають на ухилення та уникнення від сплати податків юридичними особами.

Практична значимість роботи. Результати дослідження можуть бути використані для цілей подальшого, більш поглибленого, пізнання даної теми та

привернення уваги до проблеми ухилення від сплати податків, через яку наша держава щороку втрачає мільярди доларів, які могли б піти на розвиток освіти та науки, охорони здоров'я та навколишнього середовища, тощо. Також в кінці даної роботи узагальнено авторські пропозиції та рекомендації щодо боротьби з даним явищем.

Структура роботи. Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів (в кожному по 3 підрозділи), висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

1.1. Сутність ухилення від сплати податків, його причини та наслідки

Держава, як універсальна політична форма організації правління, може певним чином впливати на хід соціально-економічного життя та й взагалі, на життя суспільства, лише маючи у своєму розпорядженні певну суму грошових коштів. Для їх акумулювання і існує система податків – обов'язкових платежів на користь держави.

Скасовуючи старі та створюючи нові податкові закони, знижуючи та підвищуючи податкові ставки, змінюючи податкові пільги та знижки, держава регулює суми надходжень до бюджету, втручається в роботу «ринку» та впливає на розвиток виробництва. Формуючи свої доходи за рахунок оподаткування різних суб'єктів – фізичних та юридичних осіб – створюються фонди, через які держава виконує свої функції: фінансує програми соціального забезпечення громадян, діяльність законодавчих, виконавчих та судових органів державної влади, деякі витрати на просте та розширене відтворення; забезпечує державну оборону та безпеку; надає кредити та фінансову допомогу іншим державам тощо [1, с. 28-32]. Тому без перебільшення можна сказати, що адекватна податкова політика в країні є однією з ключових умов економічного зростання та соціальної і політичної стабільності суспільства.

У будь-якій державі податки виступають однією із найскладніших проблем економіки. Будучи одним із головних важелів регулювання економіки, вони можуть як сприяти процвітанню суспільства, так і блокувати його стабільний розвиток. Саме тому більшість розвинутих країн продовжує їх вдосконалювати. При цьому, ні для кого не секрет, що створити ідеальну податкову систему фактично неможливо, однак можна значно наблизитися до подолання існуючих проблем, максимально врахувавши сучасну специфіку економічних відносин у суспільстві [2, с. 9].

Податкові вилучення повинні мати оптимальний рівень – такий, що припускає сукупний тягар на фізичних та юридичних осіб, при якому податки не пригнічують інвестиційну та підприємницьку діяльність, не знижують рівень життя населення, але при цьому, забезпечують достатні надходження до бюджету. З одного боку, бюджетні обмеження мають бути досить жорсткими, для того, щоб не допустити на ринок неконкурентоспроможні підприємства і галузі, які закріплюють нераціональну структуру виробництва, з іншого – бути важелем, який чинить ефективний вплив на економічну поведінку суб'єктів господарювання. Надмірний податковий тиск призводить лише до спаду виробництва та переходу бізнесу, який намагається зберегти свій прибуток ухиляючись від сплати податків, в «тінь» [3, с. 78].

У період бурхливого розвитку постіндустріального суспільства прибуток став основною метою майже будь-якої діяльності. Податки, за своєю природою, зменшують прибутки. Через це і виникає конфлікт між суб'єктами господарювання та органами державної влади: перші уникають сплати податків, намагаючись максимізувати свої прибутки; останні – змінюють податкове законодавство задля виведення податкових надходжень на більш-менш адекватний рівень [4, с. 286-290].

Недосконаліть та відсталість податкового законодавства тягне за собою чисельні схеми мінімізації сплати податків, а враховуючи той факт, що розвиток вітчизняної системи оподаткування супроводжується кризовими явищами практично в усіх сферах життя суспільства, проблема ухилення та уникнення від сплати податків, маючи значний вплив на рівень економічного зростання країни, стає все більш популярною темою для дослідження. Зі стовідсотковою впевненістю можна сказати, що поки в нашому світі існує таке поняття як податкова система, поки держави будуть стягувати з фізичних та юридичних осіб різного роду податки, завжди знайдуться незгодні, котрі прагнуть зберегти свій прибуток і залишити державний бюджет осторонь [5, с. 14, 39].

Ухилення від сплати податків виникло, мабуть, одночасно з введенням самих податків і розвивалося паралельно зі становленням податкових систем країн світу. Його сутність зводиться до мінімізації податкових зобов'язань шляхом використання різних схем та методів.

За економічним змістом ухилення від оподаткування – процес уникнення податкових платежів конкретними платниками податків [6, с. 204]. В системі податкових відносин такі дії отримали різні визначення:

- мінімізація податків;
- ухилення від податків;
- уникнення від податків;
- податкова оптимізація;
- податкове планування тощо.

При цьому, визначаючи якесь науково-практичне поняття, дослідники намагаються у доступній формі висловити своє сприйняття його сутності.

Як і будь-яке інше суспільне явище, ухилення від оподаткування не має однозначного, достатньо точного визначення. Це пов'язано, насамперед, з тим, що сучасне суспільство, разом з усіма суспільно-економічними явищами, постійно змінюється, а тому розуміння будь-якого терміну або поняття значно залежить від тих факторів, що впливають на життя саме в даний час [7, с. 813].

Питанням фіскальної термінології не завжди відводилося належне місце як при проектуванні законодавства, так і при спілкуванні службовців з платниками та наданні офіційних пояснень позиції контролюючих органів [8, с. 77]. Саме тому, відсутність єдиного, уніфікованого підходу до трактування такої економічної категорії як «ухилення від сплати податків» зумовлює необхідність переглянути існуючі в юридичній та економічній наукових літературах різні точки зору щодо досліджуваної проблематики.

Проаналізувавши ряд як вітчизняних, так і зарубіжних наукових праць, можна дійти висновку, що у фіскальній практиці існує дві основні форми ухилення від сплати податків: законна і незаконна. Саме через розмежування даного явища на два види, ухилення від сплати податків необхідно розглядати з двох позицій.

Відтак, у зарубіжній практиці існує два терміни, що означають фактичне ухилення від сплати податків – «tax avoidance» та «tax evasion». В перекладі з англійської мови на українську вони обоє мають однакове значення, однак насправді, між ними існує значна різниця. «Tax avoidance», відповідно до Оксфордського

тлумачного словника, – це мінімізація податкових платежів законним шляхом [9]; в той час як «tax evasion» – незаконна недоплата або повна несплата податків [10]. Таким чином, основна відмінність в термінах полягає у тому, що законні форми ухилення від оподаткування не тягнуть за собою відповідальності, тоді як незаконні – передбачають накладення відповідних штрафів, санкцій.

Вітчизняні фінансисти, економісти та юристи також розрізняють законне, тобто легальне, та незаконне ухилення від оподаткування. Так, дії, які порушують чинне законодавство прийнято називати ухиленням від сплати податків, тоді як цілком законні методи зниження податкових виплат – уникненням.

Основні підходи до трактування ухилення та уникнення від оподаткування зазначено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Основні підходи до трактування ухилення та уникнення від сплати податків

Автор	Трактування «уникнення від сплати податків»	Трактування «ухилення від сплати податків»
1	**2**	**3**
Мельник В. М.	«Використання легальних способів зменшення платежів на користь держави»	«Комплекс дій платника, спрямований на зменшення його зобов'язань перед державою, з використанням способів, заборонених на законодавчому рівні»
Білецька Г. М.	«Законна мінімізація податкових платежів шляхом податкового планування, розроблення грамотної податково-облікової політики, застосування податкових пільг тощо»	«Свідоме, нелегальне та, відповідно, кримінально каране діяння, що має на меті зменшення платником податків своїх податкових зобов'язань»

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3

Баранов С. О.	«Мінімізація податкових зобов'язань шляхом використання прогалин, суперечностей нормативно-правових актів»	«Незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податками»
Коновалова І. М.	«Використання певних положень та норм законодавства, що дозволяють відійти від сплати податків»	«Незаконний відхід від сплати податків або інших обов’язкових платежів»
Вишневський В. П., Вєткін А. С.	«Діяльність суб’єктів господарювання, направлена на зменшення податкових зобов'язань всіма допустимими законом способами»	«Протиправні дії, націлені на зменшення податкових зобов'язань, наслідком яких, у випадку їх виявлення, може бути відповідальність за порушення норм податкового законодавства»
Орищин Т. М.	«Законний спосіб обходу податків з використанням наданих законом пільг і можливостей скорочення податкових зобов'язань»	«Використання заборонених вітчизняним законодавством методів зменшення податкових зобов'язань»
Парфентій Л. А.	«Свідомі, умисні дії платника податків, спрямовані на повну або часткову несплату податків, зборів або інших обов'язкових платежів до бюджету, які можуть бути як незаконними, так і в межах чинного законодавства»	
Крисоватий А. І., Іванов Ю. Б.	«Діяння особи, спрямоване на повну або часткову несплату або недоплату певних податків або інших обов’язкових платежів, що мають сплачуватися підприємствами (установами, організаціями) різних форм власності, а також фізичними особами»	
Економічна енциклопедія	«Сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування»	

Складено автором за джерелами: [8, с. 77-78], [11, с. 14-15], [12], [13], [14, с. 10, 62], [15], [16], [17, с. 149], [18, с. 778-779].

Як видно з таблиці 1.1.1., більшість науковців розрізняють поняття «ухилення від сплати податків» та «уникнення від оподаткування» за критерієм законності таких дій. При цьому, деякі економісти ототожнюють ці терміни. Цікаво, що Українська

економічна енциклопедія не містить такого поняття як «уникнення від оподаткування»; а ось під «ухиленням від оподаткування», відповідно до вищезазначеного джерела, варто розуміти «сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування». Таким чином, у вітчизняній економічній енциклопедії досліджувані терміни не розмежовуються [18, с. 778-779].

Отже, одностайності в розумінні таких понять як «ухилення від оподаткування» та «уникнення від сплати податків» немає. Одні економісти не відокремлюють ухилення від уникнення, інші – розрізняють ці терміни. Автор даного дослідження вважає, що потрібно розмежовувати вищезгадані поняття, а тому, за основу варто взяти визначення представників української фінансової школи Вишневського В. П. та Вєткіна А. С. Саме вони, на думку автора, дали найбільш точне, ґрунтовне визначення термінам «ухилення та уникнення від сплати податків», і розуміють під ухиленням протиправні дії по зменшенню податкових платежів, наслідками яких, у разі їх виявлення може бути відповідальність за порушення норм податкового законодавства; а під уникненням – «діяльність суб'єктів господарювання, спрямовану на зменшення податкових зобов'язань усіма допустимими чинним законодавством способами: використання податкових пільг, включаючи зміни податкового режиму залежно від територіальної належності, підписання найрізноманітніших форм угод, вибір оптимальної облікової політики підприємства, найбільш раціональне розміщення прибутку і активів, використання різного роду лазівок і недоліків у законодавстві і навіть припинення легальної діяльності підприємства, переведення її у неформальну сферу економічної активності, якщо така не потребує згідно з законом сплати податків» [14, с. 10, 62].

Крім того, ухилення та уникнення від сплати податків можна розглядати і з інших двох позицій:

- умисне – свідомі дії, що передбачають наявність наміру одержати економічну або будь-яку іншу вигоду від несплати або недоплати податків;
- ненавмисне – неусвідомлені дії, пов’язані з нерозумінням або незнанням певних норм законодавства, які, як правило, мають досить суперечливий зміст.

Також, варто розрізняти такі терміни як мінімізація податків, оптимізація податків та податкове планування, так як на практиці їх часто плутають з ухиленням та уникненням від оподаткування.

Оптимізація податків – це процес зменшення суми податкових зобов'язань шляхом цілеспрямованих дій платника, що не порушують норми чинного законодавства, і включають в себе використання усіх наданих законодавством пільг й інших законних переваг. Прочитавши дане визначення, можна помітити, що воно дуже тісно переплітається з визначенням «уникнення від сплати податків» (див. таб. 1.1.). Однак, дані терміни не є тотожними. Уникнення від сплати податків є поняттям більш широким, тому оптимізація податків є лише його складовою. У першому випадку науковці мають на увазі усі законні дії та заходи платника податків, спрямовані на зменшення податкових зобов'язань. У другому – лише використання пільгових підсистем оподаткування, обліку та звітності тощо. Тобто оптимізація податків передбачає пасивність позиції платника: він просто користується передбаченими законодавством пільгами та дозволеними методами обліку (обирає організаційно-правову форму здійснення діяльності, облікову політику, податковий режим, вид і умови цивільно-правових договорів тощо). Тоді як уникнення від сплати податків передбачає і пасивні, і активні дії платника податків – аналітичний пошук всіх можливих варіантів зменшення податкового тягаря при максимальному використанні усіх нюансів чинного законодавства [19, с. 285].

Податкове планування є, в свою чергу, поняттям ширшим за уникнення від сплати податків, і тому включає в себе як уникнення від оподаткування, так і податкову оптимізацію. Крім вибору найбільш оптимальної форми оподаткування для бізнесу та зниження податкового тягаря за допомогою різних способів, податкове планування також включає розроблення графіка податкових платежів, який передбачає не лише визначення потенційних сум та термінів сплати задля уникнення санкцій, а й можливі варіанти економії [8, с. 77-78].

Мінімізацією податків можна назвати взагалі будь-яку діяльність по зменшенню податкових зобов'язань. Тобто і ухилення від сплати податків, і уникнення від оподаткування, так само як оптимізація податків і податкове планування є, по-факту,

мінімізацією податків, адже всі вищезгадані поняття мають однакову кінцеву мету – мінімізацію податкових платежів. Крім того, мінімізувати податкові платежі можна й кримінальними методами, адже сама по собі мінімізація має своїм найвищим результатом нульове значення податкових зобов'язань. Тому поняття «мінімізація податків» носить двояке значення, оскільки може бути як законним, так і незаконним способом ухилення від оподаткування. А буквальне тлумачення терміна «мінімізація оподаткування», без застосування додаткових меж, може призвести до досить парадоксальних результатів [20, с. 144-145].

Співвідношення між всіма вищезгаданими поняттями зображено на рис. 1.1.

Рис. 1.1. Співвідношення термінів «ухилення від сплати податків»,«уникнення від сплати податків», «оптимізація податків», «податкове планування» та «мінімізація податків»

Джерело: складено автором.

Головна причина існування такого явища, як ухилення та уникнення від сплати податків, криється в очевидному впливі податків на фінансовий стан платників при недостатньому усвідомленні ними реальних вигід від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок державного бюджету [19, с. 289]. Тому не дивно, що в більшості розвинутих країн, типу США, Великої Британії, Німеччини, Франції, Швейцарії тощо, де існують впливові демократичні інститути, стабільні механізми зв'язку між органами державної влади (які, по-факту, ухвалюють податкові закони) та виборцями (платниками податків), а також надійні, перевірені часом, системи

контролю за ефективним використанням бюджетних коштів, ухилення від оподаткування залишається на досить низькому рівні, так як необхідність сплачувати податки набуває усвідомленого характеру; тоді як в країнах, котрі лише стали на шлях демократичного розвитку, сплата податків ототожнюється з платежами, які, по-перше, запроваджуються без згоди більшості населення, і по-друге, сплачуються в примусовому порядку. Укорінившись в думках громадян, це стає джерелом антифіскальної поведінки платників податків: з'являється бажання скоротити податкові зобов'язання чи взагалі ухилитися від них. І чим більш недосконалими є демократичні інститути і податкова система в цілому, тим більш масовою та розповсюдженою стає така поведінка.

У науковій літературі причини, що підштовхують платників до ухилення або уникнення від оподаткування, класифікують на морально-психологічні, політичні, правові, технічні та економічні [16].

Морально-психологічні причини, які в деяких працях також називають морально-етичними або соціальними, полягають в тому, що бажання ухилитися від сплати податків або хоча б частково зменшити суму податкових зобов'язань є природною, логічною реакцією будь-якої людини або компанії на фіскальні заходи держави, які напряму зменшують фінансові ресурси платника податків. Здійснюючи відрахування до державного бюджету платник не отримує конкретного адресного блага взамін або отримує, однак не одразу. Саме тому почуття обов'язку сплачувати податки та вини за нездійснення таких платежів на користь суспільної скарбниці притупляються. При цьому, варто зазначити, що чим більшим є розрив між рівнем податкового навантаження та кількістю і якістю отримуваних суспільних благ, тим більш вмотивованим є бажання уникнути від сплати податків.

Політичні причини випливають з процвітання корупції на найвищих щаблях влади та існування системи лобіювання інтересів окремих категорій платників. У таких випадках, решта платників податків, які не вдаються до корупції або чиї інтереси не лобіюються, потерпаючи від несправедливої конкуренції, намагаються хоч якось захистити себе ухиляючись від сплати податків.

Правові причини є наслідком недосконалості податкового законодавства. Так, існування податкових лазівок та прогалин створюють сприятливі умови для ухилення/уникнення від оподаткування.

Технічні причини, які інколи називають організаційними або організаційно-управлінськими, криються у недосконалості та неефективності фіскального механізму. Таким чином, недостатній розвиток системи податкового адміністрування також дає змогу платникам податків ухилятися від оподаткування.

Економічні причини включають як ті причини, що залежать від фінансового стану платника (понесення збитків, зниження платоспроможності тощо), так і причини, викликані погіршенням загальної економічної кон'юнктури (криза банківської системи, інфляційні процеси тощо).

Основні фактори, що сприяють ухиленню/уникненню від оподаткування, зазначено рис. 1.2. та рис. 1.3.

Морально-психологічні	Економічні
Низький рівень податкової культури в суспільстві	Розбалансованість банківської системи
Несприйняття платниками податків законодавства у сфері оподаткування	Збільшення частки збиткових підприємств
Недовіра до фіскальних органів і владних структур, що розподіляють бюджетні кошти	Велике та несправедливе податкове навантаження
Негативне ставлення населення до оподаткування	Низький рівень платіжної дисципліни
Власницький інстинкт, який найбільш інтенсивно виявляється на рівні особистості;	Зниження платоспроможності населення
	Платіжна криза
Відсутність моральної відповідальності за ухилення/уникнення від сплати податків	Інфляційні процеси
	Дефіцит бюджету

Рис. 1.2. Основні фактори, що сприяють ухиленню/уникненню від оподаткування

Технічні	Політичні
Неефективна система податкового адміністрування	Високий рівень корупції в державі
Недостатній рівень юридичної та економічної підготовки працівників контролюючих органів у сфері оподаткування	Фіскальний характер податкової політики
Низький рівень податкового контролю	Лобіювання інтересів окремих груп платників податків
Відсутність достатнього досвіду боротьби з податковими правопорушеннями	**Правові**
Необізнаність платників податків з податковим законодавством	Складність, суперечність, нестабільність податкового законодавства
Незадовільна організація бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах, установах, організаціях	Правова незахищеність платників податків
Некомпетентність органів і посадових осіб, що здійснюють організаційно-управлінські функції у сфері економіки на всіх рівнях влади	Недостатня захищеність працівників контролюючих органів при виконанні ними службових обов'язків
Недостатній розвиток міжнародної співпраці в справах боротьби з податковою злочинністю	Відставання правового поля від практики

Рис. 1.3. Основні фактори, що сприяють ухиленню/уникненню від оподаткування

Джерело: [16].

При цьому, варто зазначити, що досить важливу роль у мотивації ухилення або уникнення від сплати податків грає такий фактор, як міра й характер покарань за ухилення від оподаткування. Так, якщо потенційна вигода від ухилення переважає ймовірність та розмір відповідної відповідальності, платник податків буде схильним піти на ризик. Крім того, чим більш поширеною є корупція в країні, тобто чим більшою є ймовірність відкупитися від покарання, тим легше платнику прийняти подібне рішення.

Усі причини, що спонукають платників до ухилення та уникнення від сплати податків, можна також поділити на об’єктивні та суб’єктивні. Об’єктивні причини пов’язані з рівнем податкового навантаження, ефективністю діяльності контролюючих органів тощо. В свою чергу суб’єктивні – пов’язані з особистістю платника (рівень освіти та обізнаності щодо податкового законодавства, сприйняття справедливості системи оподаткування, податкова культура тощо).

Метою як ухилення, так і уникнення від оподаткування є отримання економічної або будь-якої іншої вигоди. Саме податкові міркування, на сьогоднішній день, лежать в основі прийняття глобальних рішень міжнародними корпораціями стосовно

інвестицій та інтернаціональних операцій. І це не дивно, адже максимізація вартості компанії шляхом використання всіх переваг існуючих законодавчих лазівок є прямим обов'язком виконавчих директорів перед акціонерами. Однак такі дії, будь вони законними або незаконними, призводять до виникнення значних негативних наслідків у державі.

По-перше, державний бюджет недоотримує значні суми грошових коштів, що призводить до зниження його доходів та утворення бюджетного дефіциту. Це, в свою чергу, спричиняє скорочення видаткової частини бюджету. В результаті: недофінансування соціальної сфери, закриття передбачених державою соціальних програм, затримка зарплат працівникам бюджетної сфери тощо. Ігнорування всіх доходів, що отримані в тіньовому секторі економіки і з яких не сплачені належні, згідно із законодавством, податки та платежі, створює ілюзію тотальної бідності [7, с. 820-821].

По-друге, ухилення від сплати податків приносить значні вигоди правопорушнику, ставить його у більш вигідне становище порівняно з добросовісними платниками податків, і таким чином підриває основи ринкової конкуренції. Більше того, дефіцит, сформований за рахунок недобросовісних платників, змушує державу встановлювати нові податки та збільшувати ставки існуючих задля його покриття. Таким чином, суб'єкти господарювання, які ухиляються від сплати податків, перекладають податковий тягар на сумлінних платників, а постійне зростання податкового тиску на легально працюючі підприємства в кінці кінців підштовхує їх до переведення своєї діяльності в «тінь». Все це призводить до зростання дисбалансу в розвитку різних секторів економіки, що може сприяти монополізації окремих галузей [16].

Крім того, ухилення від оподаткування сильно корелює з іншим негативним явищем – корупцією. Будучи ресурсним забезпеченням корупції, ухилення від сплати податків переходить на системний рівень, збільшує масштаби корупції, підвищує загальний рівень злочинності, а значить – підриває зусилля держави в сфері розвитку, знижує готовність проводити реформи, завдає шкоди прийняттю раціональних державних рішень тощо [7, с. 820].

На сьогоднішній день, ухилення від сплати податків, будучи каталізатором цілого ряду негативних соціально-економічних наслідків, є дуже актуальною проблемою як в Україні, так і у світі, і тому потребує детального вивчення та пошуку оптимальних заходів, націлених на її вирішення.

1.2. Інформаційне та нормативно-правове забезпечення дослідження ухилення від сплати податків

Інформаційною базою дослідження виступають нормативно-правові та законодавчі акти з оподаткування фізичних та юридичних осіб, офіційні статистичні матеріали та звіти Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, Національного банку України, а також праці вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків.

Наукова література, яка представлена підручниками, монографіями та публікаціями в періодичних виданнях, використана для вивчення теоретичних аспектів досліджуваного явища. Також, деякі праці слугують фундаментом вивчення типових схем та моделей ухилення й уникнення від сплати податків. Офіційні статистичні дані та звіти державних структур, в свою чергу, є основою оцінки масштабів ухилення від оподаткування.

З бази практики – Управління податків і зборів з юридичних осіб Головного управління Державної податкової служби України у м. Києві (відділ застосування штрафних санкцій з ПДВ) – було зібрано матеріали для вивчення схем та масштабів ухилення від оподаткування через застосування податкових пільг з ПДВ і побудови економіко-математичної моделі визначення основних факторів, що впливають на ухилення та уникнення від сплати податків юридичними особами.

Основними нормативно-правовими документами, що стосуються ухилення від оподаткування, є:

- Конституція України;
- Податковий кодекс України;
- Кодекс України про адміністративні правопорушення;
- Кримінальний кодекс України;
- Постанова Верховного суду України від 08.10.2014 №15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»;
- а також, угоди між Україною та іншими державами про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків на доходи і капітал.

Таблиця 1.2.

Нормативно-правові акти, які стосуються ухилення/уникнення від сплати податків

Стаття	Короткий зміст
1	**2**
Конституція України	
67	Встановлює, що кожен громадянин зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом
Податковий кодекс України	
111	Передбачає фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення законів з питань оподаткування
119, 120	Визначають штрафи за порушення порядку подання податкової декларації та помилки в ній
122	Визначає штрафи за порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування
123.2	Визначає штрафи за використання платником податків сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання податкової пільги, не за призначенням
126	Визначає штрафи за порушення правил сплати податків
127	Визначає штрафи за порушення правил нарахування, утримання та сплати податків у джерела виплати
129, 130, 131, 132	Визначають штрафи за несвоєчасне погашення податкового зобов'язання (боргу)
Кодекс України про адміністративні правопорушення	
164	Встановлює відповідальність за порушення порядку провадження господарської діяльності (заняття підприємницькою діяльністю без державної реєстрації або без ліцензії тощо)
164-1	Встановлює відповідальність за порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат

Продовження таблиці 1.2.

1	2
Кодекс України про адміністративні правопорушення	

164-2	Встановлює відповідальність за порушення законодавства з фінансових питань (приховування в обліку валютних та будь-яких інших доходів; відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушеннями; відображення неправдивих даних у фінансовій звітності; неподання фінансової звітності; порушення правил здійснення касових операцій тощо)
165-1	Встановлює відповідальність за порушення порядку визначення та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування й страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування
Кримінальний кодекс України	
204	Встановлює відповідальність за порушення в сфері операцій з підакцизними товарами
205	Встановлює відповідальність за фіктивне підприємництво
209	Встановлює відповідальність за легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом
212	Встановлює відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів
212-1	Встановлює відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування й страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування
216	Встановлює відповідальність за порушення з акцизними марками
219	Встановлює відповідальність за умисне доведення суб'єкта господарської діяльності до банкрутства
222	Встановлює відповідальність за шахрайство з фінансовими ресурсами (надання завідомо неправдивої інформації контролюючим органам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків)
358	Встановлює відповідальність за підроблення документів, печаток, штампів та бланків (збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів тощо)
Постанова Верховного суду України від 08.10.2014 №15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»	
-	Містить роз'яснення та уточнення статті 212 ККУ з метою однакового і правильного застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

Складено автором за джерелами: [21], [22], [23], [24], [25].

Як видно з таблиці 1.2., обов’язок сплачувати податки є конституційним. За порушення законів з питань оподаткування – в нашому випадку за ухилення від

сплати податків – Податковим кодексом України передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. При цьому, ні один кодекс або закон України не містить визначення «ухилення від сплати податків» або «уникнення від сплати податків», а основні нормативно-правові документи, щодо ухилення від оподаткування, стосуються фінансово-правових аспектів відповідальності за дане правопорушення.

Встановлення факту ухилення (незаконної дії або бездіяльності) від сплати податків, наслідком чого є ненадходження певних сум грошових коштів до бюджетів, здійснюється згідно з спеціальною процедурою – шляхом проведення податкової перевірки (детальне дослідження та аналіз первинних документів суб'єкта господарювання, податкових декларацій, фінансової та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку тощо), за результатами якої складають акт перевірки (у разі виявлення порушення) або довідку (у разі відсутності порушення). Саме вищезгаданий акт встановлює факт ухилення від оподаткування, визначає види несплачених або недоплачених податків та їх розмір, методи такої несплати, містить докази вчиненого правопорушення, а також визначає коло посадових осіб платника, які несуть відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Користувачами охопленої в дослідженні інформації виступають, перш за все, податкові органи та платники податків – юридичні та фізичні особи. Перші використовують визначені документи для розмежування законного та незаконного ухилення від сплати податків і застосування відповідних штрафних санкцій; останні – для дотримання податкового законодавства або пошуку законодавчих лазівок. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» передбачено, що у разі виявлення правопорушень, які тягнуть за собою кримінальну відповідальність, податкові органи зобов'язані передати доказові матеріали (акти перевірок) відповідним правоохоронним органам (ст. 350.1.7), які також, в такому випадку, стають користувачами відповідної інформації [26]. Окремо потрібно виділити консалтингові компанії, так як ухилення та уникнення від сплати податків стає різновидом фінансових послуг. Крім того, користувачами такої

інформації є студенти та науковці, що досліджують дане явище, популяризують його та поглиблюють теоретичні знання у цій сфері.

З огляду на різнонаправленість потоків інформації суб'єктів інформаційного обміну, умовно поділемо їх (інформаційні потоки) на вхідні та вихідні (див. таб. 1.3.).

Таблиця 1.3.

Вхідні та вихідні інформаційні потоки суб'єктів інформаційного обміну

Користувачі інформації	**Вхідна інформація**	**Вихідна інформація**
1	**2**	**3**
Платники податків	Інформація, що безпосередньо стосується оподаткування господарської або іншої діяльності. Наприклад, Податковий кодекс України	Уся інформація, стосовно господарської та іншої діяльності платника: первинні документи господарської діяльності, баланс, звіт про рух грошових коштів, податкові декларації тощо
Консалтингові компанії	Будь-яка інформація, що стосується оподаткування господарської або іншої діяльності	Рекомендації по оптимізації податкового навантаження, графік здійснення податкових платежів, перелік варіантів мінімізації податкових зобов'язань тощо
Податкові органи	Уся інформація, стосовно господарської та іншої діяльності платників податків: первинні документи господарської діяльності, баланс, звіт про рух грошових коштів, податкові декларації тощо.	Результати роботи органу: податкові повідомлення-рішення, акти перевірок, акти нарахування штрафів, рішення та результати донарахувань тощо; Звіти: звіт про надходження до бюджету, звіт про виконання бюджету, річний звіт

Продовження таблиці 1.3.

1	**2**	**3**

Кабінет міністрів України та Міністерство фінансів України	Інформація, яка надходить від вищих рівнів Державної податкової служби України та Державної митної служби України (в основному звіти про виконання планів роботи)	Накази, що надаються органам Державної податкової служби України та Державної митної служби України
Правоохоронні органи	Будь-яка інформація, отримана від податкових органів або інших суб'єктів, що підтверджує факт вчинення кримінального правопорушення у сфері фінансів	Результати досудового розслідування правопорушень у сфері оподаткування
Студенти та науковці	Будь-яка інформація, стосовно оподаткування	Результати наукової діяльності: статті, реферати, наукові роботи, дипломні роботи, монографії, підручники тощо

Джерело: складено автором.

Система показників для аналізу ухилення та уникнення від оподаткування показана в таб. 1.4.

Таблиця 1.4.

Система показників для аналізу ухилення та уникнення від сплати податків

№ п/п	Назва показника	Формула	Одиниці виміру	Економічна інтерпретація
1	**2**	**3**	**4**	**5**
Абсолютні показники				
1	Сплачені податки	СП	млрд. грн.	Загальна сума всіх сплачених податків фізичними та юридичними особами
2	Офіційний номінальний ВВП	$ВВП_{оф}$	млрд. грн.	Офіційний обсяг номінального ВВП

Продовження таблиці 1.4.

1	2	3	4	5

3	Номінальний ВВП неформального сектору економіки	$ВВП_{ноф}$	млрд. грн.	Обсяг номінального ВВП неформального сектору економіки («тіньова економіка»)
4	Експорт до «класичних» офшорів	$Е_{КО}$	млрд. дол.	Обсяг експорту до «класичних» офшорів
5	Експорт до «гібридних» юрисдикцій	$Е_{ГЮ}$	млрд. дол.	Обсяг експорту до «гібридних» юрисдикцій
6	Прямі іноземні інвестиції	ППІ	млн. дол.	Обсяг прямих іноземних інвестицій
7	Контрольовані операції	КО	млрд. грн.	Загальний обсяг контрольованих (ризикових) операцій здійснених платниками податків
8	Витрати часу на сплату всіх податків	$В_{ч}$	год.	Загальний час, витрачений платником податків на підготовку, подання звітності та сплату всіх податків протягом року
9	Витрати часу на сплату ПДВ	$В_{чПДВ}$	год.	Загальний час, витрачений платником податків на підготовку, подання звітності та сплату ПДВ протягом року
10	Кількість «конвертаційних центрів»	$К_{КЦ}$	од	Загальна кількість «конвертаційних центрів», що існують, або які було ліквідовано
11	Конвертація	КГК	млрд. грн.	Загальний обсяг проконвертованих «конвертаційними центрами» грошових коштів

Продовження таблиці 1.4.

1	2	3	4	5
12	Збитки державі	ЗД	млрд. грн.	Загальний обсяг збитків завданих державі за рахунок використання різних схем зменшення податкових зобов'язань
13	Земля, доступна для оренди	$З_{до}$	млн. га	Площа доступної для оренди землі
14	Земля в приватній власності	$З_{пв}$	млн. га	Площа землі, що знаходиться у приватній власності
15	Земля в офіційній обробці	$З_{оо}$	млн. га	Площа землі, що знаходиться в офіційній обробці
16	Земля в «тіньовому» обороті	$З_{то}$	млн. га	Площа землі, що може потенційно перебувати у «тіньовому» обороті
17	Ухилення від сплати податків	У	млрд. грн.	Обсяг ухилення та уникнення від сплати податків
18	Сплачено ПДВ	$С_{ПДВ}$	млрд. грн.	Загальна сума сплаченого ПДВ
19	Кількість перевірок	$К_{п}$	од	Кількість перевірок ДПСУ, результати яких узгоджено
20	Неправомірне бюджетне відшкодування ПДВ	$БВ_{ПДВ}$	млн. грн.	Обсяг ПДВ неправомірно заявленого до бюджетного відшкодування
21	Мінімізація податкових платежів з ПДВ	$МПП_{ПДВ}$	млн. грн.	Обсяг незаконної мінімізації податкових платежів з ПДВ при експорті
22	Упереджено несплату	УН	млрд. грн.	Упереджено органами ДПСУ несплату податків у майбутньому
23	Донарахований ПДВ	$ДПЗ_{ПДВ}$	млн. грн.	Обсяг донарахованого ПДВ за неправомірне використання пільг з ПДВ

Продовження таблиці 1.4.

1	2	3	4	5
24	Охоплення схемного ПДВ	$О_{ПДВ}$	млн. грн.	Обсяг охоплених перевірками коштів схемного ПДВ
25	Обсяг операцій центрів мінімізації митних платежів	$ОО_{ЦММП}$	млн. грн.	Обсяг експортно-імпортних операцій центрів мінімізації митних платежів
26	Порушення 212 ККУ	$К_{212}$	од	Кількість викритих фактів ухилення від сплати податків (ст. 212 ККУ)
Відносні показники				
1	Рівень «тіньової економіки»	$ТЕ = \frac{ВВП_{ноф}}{ВВП_{оф}} * 100$	%	Рівень неформального сектору економіки країни
2	Рівень податкового тягаря без урахування неформального сектору економіки	$Т_1 = \frac{П}{ВВП_{оф}} * 100$	%	Рівень податкового навантаження в країні (на добросовісних платників)
3	Рівень податкового тягаря з урахуванням неформального сектору економіки	$Т_2 = \frac{П}{ВВП_{оф} + ВВП_{ноф}} * 100$	%	Рівень податкового навантаження в країні з урахуванням неформального сектору економіки, який ухиляється від сплати податків
4	Ступінь перекладання податкового навантаження	$С_{ппн} = Т_1 - Т_2$	%	Ступінь перекладання економічними агентами податкового навантаження за рахунок ухилення від сплати податків

Джерело: складено автором.

До інформаційних (програмних) систем, які забезпечують моніторинг та оцінку ризиків ухилення від сплати податків, можна віднести:

- ЄАІС (Єдина автоматизована інформаційна система);
- АСМО (Автоматизована система митного оформлення «Інспектор»);

- АСАУР (Автоматизована система аналізу та управління ризиками);
- АС «Податковий блок» (Автоматизована система «Податковий блок»);
- АІС «Управління документами» (Автоматизована інформаційна система «Управління документами»).

ЄАІС об’єднує у собі усі програмно-технічні складові, необхідні для автоматизації всього процесу митного оформлення та податкового контролю. До її складу входять АСМО та АСАУР.

Перша охоплює митний контроль як на кордоні, так і всередині країни. Друга – слугує для моніторингу достовірності декларування, правильності визначення митної вартості та іншої важливої інформації (країни походження, класифікація товарів тощо).

Особливістю останньої системи є те, що вона накопичує в своїй базі даних, так звані, позитивні та негативні історії суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності. В результаті, АСАУР, на підставі всіх діючих профілів з їх позитивними та негативними історіями, здійснює інтегральну оцінку ризику митної декларації, прийнятої до оформлення в реальний момент часу.

АС «Податковий блок» дозволяє:

- інформувати платників податків про їх податкові зобов’язання та надавати роз’яснення податкового законодавства;
- вести податковий облік та реєстрацію платників податків;
- приймати та обробляти документи податкової звітності та вести облік платежів;
- перевіряти податкову звітність на відповідність нормам чинного законодавства;
- застосовувати заходи з погашення податкового боргу (у разі порушення платником податкової дисципліни);
- вирішувати спірні питання щодо сум податкових донарахувань та податкового боргу тощо.

Крім того, до АС «Податковий блок» входить підсистема «Податковий аудит», що дозволяє стандартизувати процедуру відбору платників (юридичних осіб) для здійснення податкового аудиту.

Також, на сьогоднішній день, органами ДПС застосовується АІС «Управління документами», яка призначена для забезпечення всіх необхідних функцій фіскальної служби, пов’язаних з обробкою документації (управління, збір, реєстрація, передача, накопичення, пошук, обробка, зберігання, захист документів) з можливістю обміну інформацією між усіма автоматизованими інформаційними системами ДПС та органами державної виконавчої влади [27].

1.3. Критичний огляд наукових публікацій з проблематики ухилення від сплати податків

Аналізу ухилення від сплати податків присвячено ряд праць провідних зарубіжних та вітчизняних науковців. У західній економічній і фінансовій літературі слід зазначити роботи Вільяма Петті, Адама Сміта, Альфреда Маршалла, Мертона Міллера, Джона Мілля, Пола Сам'юелсона, Джозефа Стігліца, Роберта Холла, Ентона Аткінсона та ін. Серед вітчизняних учених вартими уваги є праці В. Федосова, В. Опаріна, Д. Леонова, Т. Тимченко, В. Мельника, Т. Паєнтко, А. Славкової, А. Пислиці, І. Коновалової, Г. Завистовської, Л. Гладченко, Ю. Сибірянської, Т. Орищина, Л. Парфентія, В. Дубровського, В. Черкашина, Т. Кощук, Б. Костюка, В. Карпова, А. Загороднього, Г. Вознюка, Т. Томнюк, А. Соколовської, В. Вишневського, А. Вєткіна, С. Баранова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, та ін. Однак, незважаючи на інтенсивне дослідження проблеми, у науковій літературі все ще відсутній єдиний підхід щодо трактування сутності ухилення від оподаткування та причин його виникнення. Крім того, відкритим залишається питання розроблення ефективних заходів націлених на запобігання та боротьбу з ухиленням від сплати податків. І якщо проблема сутності досліджуваного явища, розмежування ухилення й уникнення від сплати податків, визначення причин та наслідків такої діяльності були розглянуті у підрозділі 1.1., то ключова проблема – виявлення найефективніших засобів боротьби з ухиленням від оподаткування – потребує подальшого вивчення.

Одним із перших вчених, що досліджували явище ухилення від сплати податків, був англійський економіст Вільям Петті, який запропонував власні варіанти вирішення цієї поширеної проблеми. Так, для вдосконалення механізму адміністрування податків та перешкоджання ухиленню від їх сплати Петті вказував на необхідність:

- встановлення для платників рівномірних, пропорційних та прозорих податків;

- боротьби з корупцією серед державних службовців у податкових органах та інших структурах, залучених до процесу розподілу та перерозподілу ВВП;
- створення договірних стосунків між платниками податків та державою, в особі контролюючих органів;
- імплементації продуманої та справедливої системи покарань, що буде орієнтуватися саме на запобіганні порушень норм податкового законодавства;
- забезпечення прозорості державних витрат;
- врахування місцевих, регіональних особливостей у встановленні елементів податків;
- участі населення у розгляді та прийнятті податкових законів [28].

Також, у своєму «Трактаті про податки та збори» Петті писав, що для того, щоб у людей було менше думок ухилитися від сплати податків, кількість податків повинна бути мінімальною, а оцінка об'єктів, які оподатковуються, – дуже точною. Тобто, вчений вважав, що якщо кількість податків в країні буде малою, а їх сума для кожного конкретного платника буде справедливою, то ухилятися від податкових зобов'язань будуть лише дуже жадібні люди [28].

Звичайно, більшість пропозицій Петті, які написані ще у далекому 1662 році, залишаються дуже влучними і до них варто було б прислуховуватись і на сьогоднішній день. Однак при цьому, основоположник класичної школи політичної економії визначив лише напрямки вдосконалення процесу адміністрування податків. Будучи актуальними, його пропозиції залишаються досить розмитими. Так, наприклад, якщо досягнути успіхів у боротьбі з корупцією серед державних службовців, можна дійсно зменшити певною мірою масштаби ухилення від сплати податків. Проте, секрет боротьби з корупцією Петті так і не відкрив. Те саме стосується і інших його пропозицій. Участь населення у прийнятті податкових законів мала б позитивний вплив на рівень ухилення від оподаткування, але як організувати таке народовладдя у 21 столітті, поки що невідомо. При цьому, варто зазначити, що економіст досліджував явище ухилення від сплати податків ще у 17

столітті, тому винити його в тому, що він не дав точних вказівок, щодо подолання цієї суспільної «хвороби», нерозумно. Більше того, його думка про те, що кількість податків повинна бути мінімальною, а оцінка об'єктів, що оподатковуються – точною, є дуже влучною. Тому погоджуюсь з Петті та вважаю, що якщо кількість податків буде невеликою, а суми, що стягуються з платників, – справедливими, можна певною мірою знизити рівень ухилення від оподаткування, так як платники податків розумітимуть за що вони платять і що вони платять не більше, не менше ніж це робить решта платників.

Дуже актуальними є думки видатного шотландського економіста Адама Сміта, так як саме він визначив систему основних принципів оподаткування у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів». Так, творець економічної науки погоджується з пропозиціями В. Петті та стверджує, що податок, який повинен сплачувати кожен окремий платник, має бути точно визначеним, а не довільним; в свою чергу, сума податку, спосіб платежу та термін сплати повинні бути прозорими, так як невизначеність оподаткування сприяє лише розквіту корупції. Сміт пише, що рівномірність оподаткування повинна бути правилом для законодавчих та виконавчих органів державної влади. Це означає, що кожен повинен платити державі відповідно до своїх можливостей (доходу). Всі податки, як стверджує Сміт, мають стягуватися в той час і тими способами, коли і як це зручно саме платнику. Крім того, окремі податки не повинні стримувати розвиток тих чи інших видів господарської діяльності, що створюють значну кількість робочих місць та забезпечують населення засобами існування, так як нерозумне оподаткування сприяє лише ухиленню та уникненню від сплати податків, наслідком чого є конфіскації та інші санкції, які вимивають ресурси суб'єктів господарювання і, таким чином, нівелюють ту вигоду, яку держава та суспільство могли б отримати від використання їх капіталів в повному обсязі. Як пише Сміт, «нерозумний податок створює лише велику спокусу для контрабанди» [29].

Вивчаючи монографії вітчизняних вчених, можна помітити, що більшість пропозицій, щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, базуються на тих основних принципах оподаткування, визначених вже згаданими вище

основоположниками класичної політекономії, лише з незначними поправками на сучасні реалії ведення бізнесу та адміністрування податків. При цьому, деякі пропозиції є унікальними і тому заслуговують уваги.

Так, М. Славінська, у монографії «Трансформаційні процеси у податковій системі України» за редакцією І. Волхової, повторює думки В. Петті та А. Сміта і наголошує на необхідності встановлення рівноправних відносин між платниками податків та податковими органами. Дослідниця вважає, що акцент потрібно робити на консультативній, а не каральній функції фіскальної служби. Крім того, Славінська стверджує, що скорочення кількості та спрощення і уніфікація форм податкової звітності також сприятиме зменшенню масштабів ухилення від сплати податків в країні [30, с. 52-53, 72].

Цікавою є пропозиція М. Мельник та І. Лещух, у спільній монографії «Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності»: збільшити чисельність інспекторів та кількість проведених перевірок [17, с. 162]. Однак, на думку автора даного дослідження, такі заходи не будуть ефективними, адже збільшення кількості інспекторів та, відповідно, податкових перевірок лише збільшить витрати на адміністрування податків і не гарантуватиме скорочення масштабів ухилення від оподаткування (дешевше заплатити штраф за правопорушення та продовжувати ухилятися від сплати податків). Звичайно, можна сподіватися на те, що таким способом вдасться залякати платників, і тому вони будуть менш охоче вдаватися до різних методів ухилення від сплати податків, проте, це лише здогадки. Доцільність такого заходу спростовують і В. Вишневський та А. Вєткін, які на основі економіко-математичного моделювання впливу різних факторів на схильність платника до ухилення/уникнення від сплати податків зробили наступний висновок: підвищення чисельності інспекторів у податкових органах, разом зі збільшенням кількості проведених ними податкових перевірок, не можуть вирішити проблему масштабного ухилення від сплати податків і «тінізації» економіки. Вони вважають, що необхідною є реальна боротьба з проявами корупції, через ліквідацію посередницьких структур, які створюють умови для ухилення від оподаткування, а

також вдосконалення та посилення штрафних санкцій як за ухилення, так і за участь у корупції [14, с. 34, 96, 128].

На вдосконаленні штрафних санкцій за ухилення від сплати податків варто зробити особливий акцент, адже саме ця пропозиція рясніє на сторінках усіх розглянутих авторам даного дослідження монографіях.

Так, М. Славінська пише, що державна система штрафів і санкцій повинна бути сформована таким чином, щоб несплата, недоплата або невчасна сплата податків були менш вигідні платнику податків, аніж вчасне та чесне виконання податкових зобов'язань перед бюджетом [30, с. 72-75].

М. Мельник та І. Лещух наголошують на необхідності врахування як вітчизняного, так і прогресивного європейського досвіду. Зокрема, їх пропозиції полягають в наступному:

- назавжди відмовитися від прив'язки розміру штрафів до економічно застарілого значення неоподаткованого мінімуму доходів громадян;
- впровадити залежність розміру штрафів від таких факторів, як наявність або відсутність наміру вчинити правопорушення, величина ухилення в грошовому вираженні, потенційний збиток суспільству тощо.
- збільшити фінансову відповідальність за неправильне ведення бухгалтерського та податкового обліку [17, с. 162-163].

Погоджуюсь з усім вищесказаним та додаю, що необхідно не лише підвищити розмір штрафних санкцій, а й зробити відповідальність за ухилення від сплати податків більш жорсткою. Так, стаття 212 Кримінального кодексу України передбачає лише два види санкцій: штрафи та позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю [24]. На мою думку, варто модифікувати вищезгаданий кодекс додавши до існуючих штрафних санкцій позбавлення волі за ухилення від сплати податків у великих розмірах, адже на сьогоднішній день, особливо гостро стоїть питання ухилення від оподаткування саме великими платниками податків (в нашій державі питома вага надходжень Офісу великих платників податків в загальних надходженнях до Державного бюджету України в 2018 році склала 56% - 279,314 млрд. грн. [31]).

Також, у всіх досліджених монографіях повторюється пропозиція, щодо розширення застосування електронних сервісів обслуговування платників податків. Погоджуюся з даною пропозицією та вважаю, що такий захід не лише сприятиме скороченню масштабів ухилення від сплати податків, а і знизить рівень корупції в країні, так як використання електронних сервісів зробить всі процедури адміністрування податків прозорими, та значно зменшить витрати на утримання податкових органів.

Ухилення від сплати податків є дуже популярною темою дослідження і у періодичній науковій літературі. Пошукам вирішення даної проблеми присвячені роботи В. Федосова, Т. Паєнтко, О. Тимченко, В. Мельника, В. Опаріна, Л. Парфентія, Т. Кощук, Ю. Сибірянської, Б. Костюка, А. Ширяєвої та ін.

Вартими уваги є статті В. Федосова та Т. Паєнтко, в яких дослідники стверджують, що проблему ухилення від сплати податків не потрібно розглядати окремо, так як вона є прямим наслідком: зростання масштабів тіньової економіки, зниження ефективності державного фінансового контролю, збільшення впливу олігархічних угрупувань та їх можливостей лобіювати власні фінансові інтереси, посилення недовіри платників податків до держави, негативного ставлення суспільства до процесу сплати податків тощо. Все вищезгадане, на думку авторів, сприяє популяризації ідей ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування. Тому, В. Федосов та Т. Паєнтко вважають, що успішно боротися з даною проблемою можна лише підійшовши до її розв'язання комплексно. У слові комплексно мається на увазі запровадження фінансового контролінгу на макрорівні, орієнтованого на співпрацю суспільства та держави. Основними завданнями такого контролінгу є:

- забезпечення раціонального макрофінансового прогнозування та планування;
- оптимізація розподілу податкового навантаження між платниками податків і регіонами;
- формування обсягу податкових надходжень, достатнього для покриття видатків бюджету;

- забезпечення мінімізації ризиків ухилення від сплати податків, неефективного використання бюджетних коштів;
- забезпечення довгострокової фінансової рівноваги інтересів суспільства та держави.

Тобто, науковці наголошують на тому, що заходи, націлені на боротьбу з ухиленням від сплати податків, повинні розроблятися та реалізовуватися на загальнодержавному рівні, а не лише силами Державної податкової служби України [32], [33], [34].

Якщо ж говорити про роль ДПСУ у вирішенні досліджуваної проблеми, то тут варто згадати роботи О. Тимченко та Ю. Сибірянської. Дослідниці стверджують, що на сьогоднішній день, організація проведення контрольно-перевірочних дій податковими органами відносно періоду, що перевіряється, залишається непродуманою. Так, між датою проведення контрольних заходів та періодом господарської й фінансової діяльності конкретного платника податків проходить значний проміжок часу. В результаті, контроль фіскальних органів спрямовується в основному на виявленні порушень та покаранні, а не на попередженні помилок, що могли виникти випадково, або свідомого ухилення від оподаткування. Крім цього, продовжує існувати практика використання органами ДПСУ нормативних документів з грифом ДСК (Для службового користування), які не дають можливості платникам податків ознайомитися з методиками проведення перевірок тощо [35], [36].

Погоджуюсь з О. Тимченко та Ю. Сибірянською і вважаю, що нинішня, по суті каральна модель податкового контролю, яка сконцентрована саме на виявленні помилок бухгалтерського обліку та недоплачених сум податків у минулому, а не на попередженні правопорушень, не може ефективно боротися з проблемою ухилення від оподаткування. Податковий контроль повинен мати превентивну спрямованість і здійснюватися під час поточного періоду діяльності суб'єкта господарювання. Будь-яка реформа, спрямована на модернізацію структури фіскальних органів, не матиме бажаних результатів без тотальної зміни підходу саме до організації податкового контролю. А усі урядові ініціативи щодо реформування ДПСУ, поки що, на жаль, не

включають в себе зміну концептуальних підходів до проведення контрольних заходів [37], [38].

Подібні думки можна побачити в статтях Б. Костюка, де автор наголошує на необхідності вдосконалення вітчизняної системи податкового аудиту. Так, Костюк вважає, і я з ним погоджуюсь, що доцільним є впровадження наступних заходів:

- запозичення зі шведської моделі податкового аудиту досвіду, що полягає в обов'язковості зустрічі податкового інспектора з новоутвореним платником податків задля надання останньому консультацій (мета такого заходу – налагодження гарних стосунків між платником податків та податковими органами, формування у нових суб'єктів господарювання уяви про доброзичливість податкових органів та про тотальність контролю);
- поширення результатів роботи контролюючих органів (підрозділів аудиту) через засоби масової інформації, що ознайомить громадськість з інтенсивністю проведення перевірок та розкриттям схем ухилення від сплати податків (мета даного заходу – формування у громадян негативного ставлення до конкретних платників податків, що порушують норми податкового законодавства).

Також, дуже слушною є думка автора щодо створення підрозділу аудиту Інтернет-торгівлі, так як, на сьогоднішній день, даний сектор економіки наповнений значною кількістю незареєстрованих суб'єктів господарювання та контрабандними товарами [39]. Як говорить В. Опарін: «платити податки повинні всі, відповідно до своїх можливостей, і бізнес у тому числі» [40], [41, с. 334].

В. Мельник та Т. Кощук акцентують увагу на важливості громадського контролю, як одного з ефективних способів протидії ухиленню від сплати податків та агресивному податковому плануванню [42].

Дійсно, громадський контроль здатний посилити корпоративну соціальну відповідальність компаній, так як оприлюднення відомостей з оподаткування прибутку дасть змогу пересічним громадянам оцінити внесок різних суб'єктів господарювання у формування державного бюджету країни їхнього резидентства та бюджетів країн, де вони здійснюють підприємницьку діяльність. З'ясувавши, чи використовує певна компанія різні схеми агресивного податкового планування (тобто

чи залишає дана компанія вітчизняний бюджет осторонь задля власної вигоди), громадяни зможуть визначитися, чи купувати товари або користуватися послугами цього конкретного підприємства. Такий контроль, на мою думку, спонукатиме суб'єктів господарської діяльності робити власний внесок у добробут суспільства.

Продовжуючи думки вищезгаданих науковців, варто додати пропозиції А. Ширяєвої:

- постійно проводити масово-роз'яснювальну роботу з платниками податків задля підвищення податкової культури та свідомості в суспільстві (проведення податковими органами різного роду лекцій, виступів, обговорень тощо);
- створити відкриту інформаційну базу фізичних та юридичних осіб, що ухиляються від сплати податків (для використання такої інформації реєструючими органами у випадку вирішення питання про створення такими особами нових суб'єктів підприємницької діяльності) [43].

Попри все вищезгадане, варто сказати, що ще жодній країні не вдалося досить швидко викорінити явище ухилення від сплати податків і, тим більше, «детінізувати» економіку. Будь-які зміни норм податкового законодавства можна прийняти доволі швидко. Однак, неформальні правила, які домінують в «тіньовому» секторі економіки, піддаються змінам значно менше. Усталені традиції та цінності – в нашому випадку фіскальний менталітет – не перебудовуються після змін формальних норм та законів. І навіть якщо бажані зміни все-таки відбуваються, цей процес потребує досить тривалого часу [44, с. 49].

Саме тому, вважаю необхідним більш детально дослідити різні схеми та методи ухилення та уникнення від сплати податків і запропонувати не загальні поради, щодо зменшення масштабів ухилення від оподаткування, а знайти варіанти вирішення проблеми, через пошук оптимальних заходів, націлених на попередження та ліквідацію конкретних способів ухилення або уникнення від сплати податків. Тобто, не потрібно шукати панацею від даного явища. Доцільніше, на мою думку, боротися з кожною конкретною схемою окремо.

РОЗДІЛ 2.
УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Оцінка інструментів ухилення та уникнення від сплати податків в Україні

У наш час, для більшості вчених, викладачів та менеджерів, не говорячи вже про пересічних громадян, податкова система здається досить складною та неясною темою. Однак, саме податкові міркування, на сьогоднішній день, лежать в основі прийняття глобальних рішень міжнародними корпораціями, стосовно інвестицій та інтернаціональних операцій.

Обізнаність та чутливість, щодо глобального ухилення від сплати податків зростає. Про це свідчать, наприклад, введення Європейським Союзом у 2016 році «Tax Avoidance Package», який націлений саме на зменшення масштабів цього явища [45], та ототожнення президента США, Дональда Трампа, підприємств, котрі виводять свої прибутки за кордон, з «аферистами». При цьому всьому, виконавчі директори, в свою чергу, стверджують, що їх прямий обов'язок перед акціонерами – максимізувати вартість компаній, використовуючи всі переваги існуючих законодавчих лазівок [46]. Тому не дивно, що ухилення та уникнення від сплати податків щороку доповнюється новими схемами та моделями.

Україна, подібно до більшості інших країн зі слабким державним управлінням та невеликим доходом на душу населення, страждає від високого рівня «тіньової економіки» - економічної діяльності, з якої не сплачуються податки. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України оцінює її на рівні 30% від ВВП [47], що забагато (і це лише офіційна статистика; реальне значення, на мою думку, наближається до 50%). Розвинений «тіньовий сектор», разом з недосконалим податковим законодавством та неефективною державною політикою щодо боротьби з «тінізацією» економіки, створює реальні можливості для ухилення та уникнення від сплати податків суб'єктами господарювання, що домінують у

вітчизняній економіці, – великими та надвеликими підприємствами, а також середніми компаніями, які, як правило, входять до більших бізнес-груп.

Нижче здійснено аналіз типових інструментів ухилення від оподаткування та агресивного податкового планування в Україні.

1. Офшорні схеми.

Першим та найбільш поширеним методом уникнення від сплати податків в нашій державі, як і в решті світу, є використання офшорних схем. Популярність даного способу мінімізації податкових платежів пояснюється простотою використання та абсолютною законністю.

Наша планета поділена на більш ніж 190 територій, кожна з яких має свою власну неповторну податкову юрисдикцію. Тому не дивно, що фінансові менеджери дивляться на Землю, як на єдиний економічний простір, в якому можна переміщувати неоподаткований прибуток з однієї країни в іншу.

Більшість держав, як правило, оподатковує лише внутрішні операції підприємств, при цьому, залишає осторонь прибутки іноземних філій. Компанії користуються цим: замість повернення, такі фонди пакують в податкових гаванях, типу Бермудських островів. Ідея проста: обмежити операційну діяльність у країні з більшою ставкою оподаткування, перемістивши її до дочірньої компанії, що функціонує в більш задовільній податковій юрисдикції.

Можливості переміщення прибутку за межі України є широкими: і законодавство дозволяє, і офшорні юрисдикції продовжують існувати та розвиватися. Однак, через значну вартість обслуговування схем, пов’язаних з перенесенням прибутку до податкових гаваней (близько 30-50 тис. дол. фіксованих витрат в рік [46]), даний метод зменшення податкового навантаження є доступним насамперед великим платникам податків, для яких використання «офшорних конструкцій» залишається майже «національним видом спорту», який вирішує ряд питань:

- зменшення податкових зобов’язань всередині країни;
- зниження ризиків, пов’язаних з рейдерством, та спрощення судового захисту майнових інтересів (Україна вважається країною з низьким рівнем захисту інвестицій та заощаджень);

- переміщення до офшорних юрисдикцій фінансових результатів політичної корупції.

За даними Державної податкової служби України, за останні 5 років переважна більшість великих вітчизняних експортерів здійснювала свої операції саме через посередників, які розташовані у країнах зі значно нижчими податковими ставками (Кіпр, Люксембург, Швейцарія тощо): частка експортних непрямих контрактів сягає 70% від усього обсягу (у 2012-2014 роках даний показник не перевищував 40%) [27], [48].

Обсяги експорту в країни, які відповідно до постанов Кабміну віднесено до переліку офшорів [49], [50] наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Обсяги експорту до офшорних юрисдикцій

Показник	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Експорт до «класичних» офшорів, млрд. дол.	4,32	2,72	2,72	3,18	3,59
Динаміка, %	-	-37	0	16,9	12,9
Експорт до «гібридних» юрисдикцій, млрд. дол.	17,42	13,61	13,05	17,01	19,02
Динаміка, %	-	-21,9	-4,1	30,3	11,8
Загалом, млрд. дол.	21,74	16,33	15,77	20,19	22,61
Динаміка, %	-	-26,8	-3,4	16,7	9,3

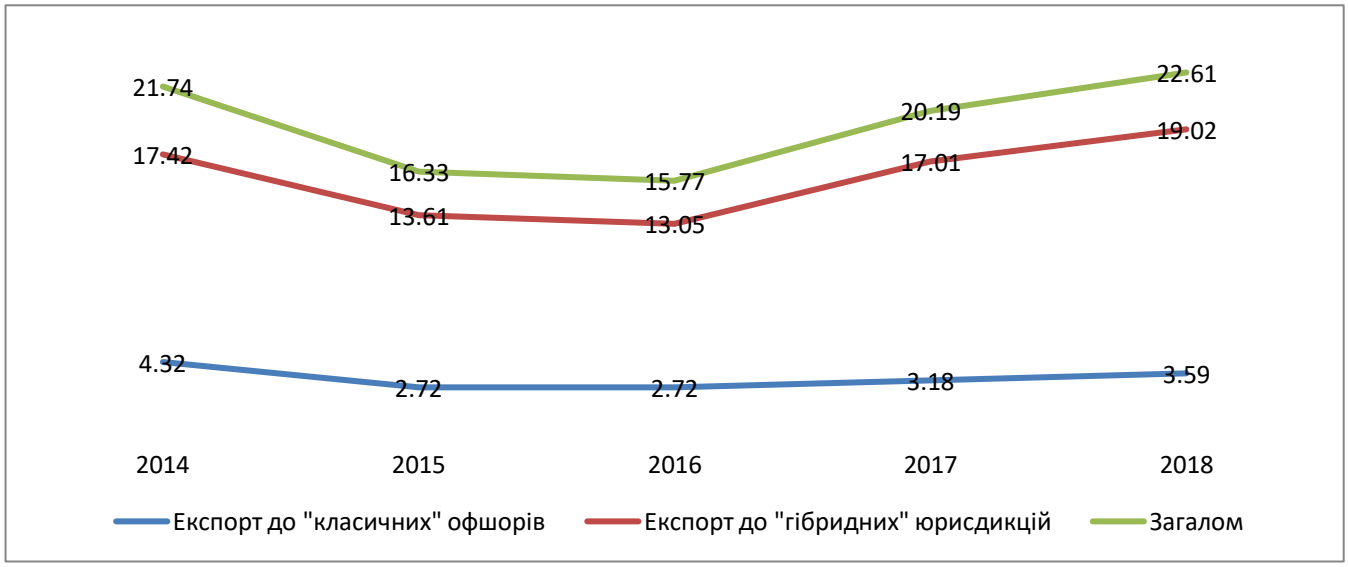
Складено автором за джерелами: [48], [49], [50].

Погіршення соціальної та політичної ситуації в країні у 2014 та 2015 роках та, відповідно, економічна стагнація слугували зменшенню експорту до офшорів, але з 2017 року дана тенденція змінилася на протилежну – торгівля з офшорними юрисдикціями почала набирати обертів. Так, за 2017 та 2018 роки загальні обсяги експорту в «класичні» офшори зросли на 17 та 13 відсотків, відповідно. Крім того, обсяги експорту до, так званих, «гібридних» юрисдикцій не лише відновили

докризове значення, а й перевершили його на 1,6 млрд. дол. Загальний обсяг експорту до таких країн практично не змінився протягом проаналізованого періоду: зріс з 21,74 млрд. дол. у 2014 до 22,61 млрд. дол. у 2018. При цьому, варто зазначити, що тренд переміщення прибутків й уникнення від сплати податків є частково й наслідком зміни торговельного вектору України – з Російської Федерації до країн Європейського Союзу.

Рис. 2.1. Динаміка обсягу експорту до «класичних» офшорів та «гібридних» юрисдикцій, млрд. дол.

Складено автором за джерелами: [48], [49], [50].



Досить слабким залишається контроль за трансфертним ціноутворенням, яке також використовують, як метод мінімізації податкових платежів. У найбільш узагальненому визначенні трансфертне ціноутворення – це збут товарів або у деяких випадках послуг взаємозалежними суб'єктами по внутрішньофірмовим, відмінним від ринкових, цінах. Так, наприклад, уявімо фірму «А» (функціонує в країні зі ставкою оподаткування 15%) та фірму «Б» (функціонує в країні зі ставкою оподаткування 30%), які належать одній ТНК. Перша щороку експортує останній 1000 одиниць певного товару за ціною 1,30 дол./од. Однак, якщо підняти ціну до 1,80 дол./од., фірмі «Б» доведеться витрачати кожного року на 500 дол. більше. Логічно, доходи «А» зростуть, тоді як «Б» – скоротяться. Але ТНК, як одне ціле, в кінцевому результаті збільшить свій оподаткований прибуток з 2250 дол. до 2325 дол. Суть

методу полягає в тому, щоб сплачувати більші суми філіям, де податки нижчі, і менші – філіям, де податки/тарифи вище (див. таб. 2.2.).

Таблиця 2.2.

Збільшення оподаткованого прибутку після застосування трансфертного ціноутворення

Вид прибутку	До зміни ціни (1,30 дол./од.)		Після зміни ціни (1,80 дол./од.)	
	Фірма А (ставка оподаткування 15%)	Фірма Б (ставка оподаткування 30%)	Фірма А (ставка оподаткування 15%)	Фірма Б (ставка оподаткування 30%)
Прибуток до оподаткування	1000	2000	1500	1500
Податок	150	600	225	450
Прибуток після оподаткування	850	1400	1275	1050
Загальний прибуток ТНК після оподаткування	850 + 1400 = 2250		1275 + 1050 = 2325	

Складено автором за джерелом [46]

Реальних змін не відбулося, крім одного натискання клавіші, при створенні рахунку-фактури, «8» замість «3» [46].

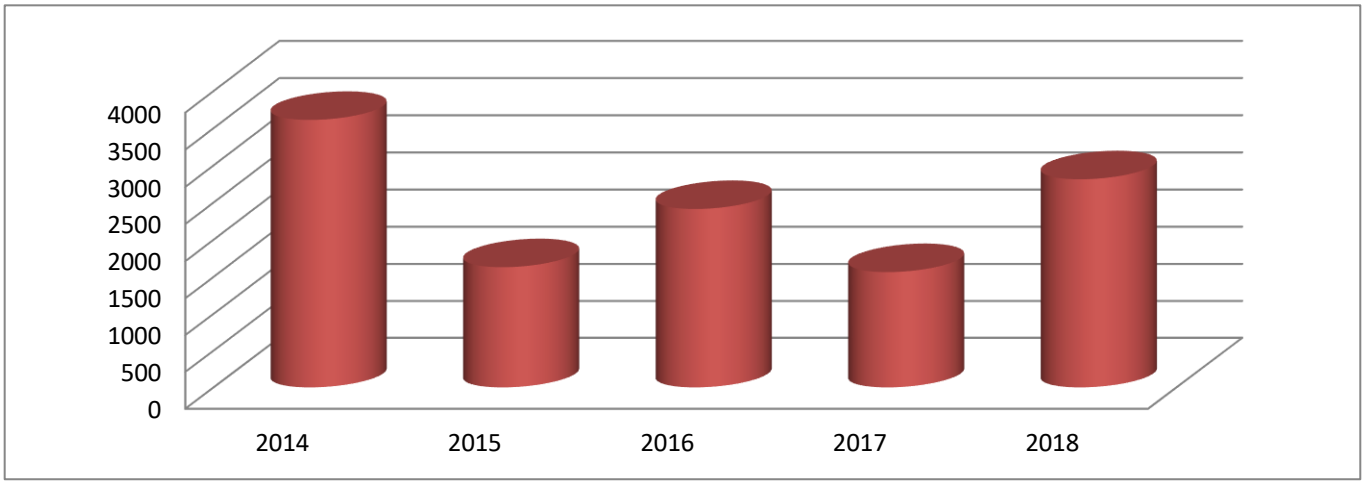


Рис. 2.2. Обсяги контрольованих операцій у 2014-2018 рр., млрд. грн.

Складено автором за джерелом [51]

Рис. 2.3. Перевірки контрольованих операцій

Джерело: [*51]*

При цьому, на сьогоднішній день, вітчизняний механізм з контролю за трансфертним ціноутворенням залишається досить слабким: охоплення компаній, які здійснюють контрольовані (ризикові) операції, реальними перевірками не перевищує 1% (з 2014 по 2018 роки тільки 6 млрд. грн. – 0,00058% – стали предметом переслідування, при загальних обсягах контрольних операцій близько 10377 млрд. грн.) [52, с. 8]. Саме тому, даний метод переміщення прибутку продовжує користуватися популярністю серед великих українських компаній.

В. Дубровським та В. Черкашиним розрахували у своєму дослідженні потенційні втрати бюджету від використання трансфертних цін. Так, на думку авторів, прогнозні обсяги виведеного у 2017-2018 роках капіталу знаходяться в діапазоні 120-200 млрд. грн., а тому імовірні втрати податку на прибуток оцінено в 22-36 млрд. грн. (це тільки за рахунок трансфертного ціноутворення; інші схеми наразі оцінити досить складно) [52, с. 11].

Проблемною залишається ситуація з використанням податкових гаваней у, так званому, «round tripping» інвестуванні – явище, що означає переміщення резидентами коштів за межі Батьківщини, котрі через деякий час повертаються в країну під видом прямих іноземних інвестицій.

Національним банком України було досліджено надходження капіталів у вигляді ПІІ з 2010 по 2018 рік та виокремлено випадки, коли кінцевим контролюючим

інвестором виступає саме резидент України. Так, за даними НБУ, у 2018 році ПІІ, в яких кінцевим контролюючим інвестором був резидент, склали 366 млн. дол., що близько 18,6% всіх ПІІ в нашу державу у відповідному році [53]. Найбільші обсяги таких операцій здійснювалися через ті самі Кіпр та Швейцарію, а також через Австрію та Нідерланди.

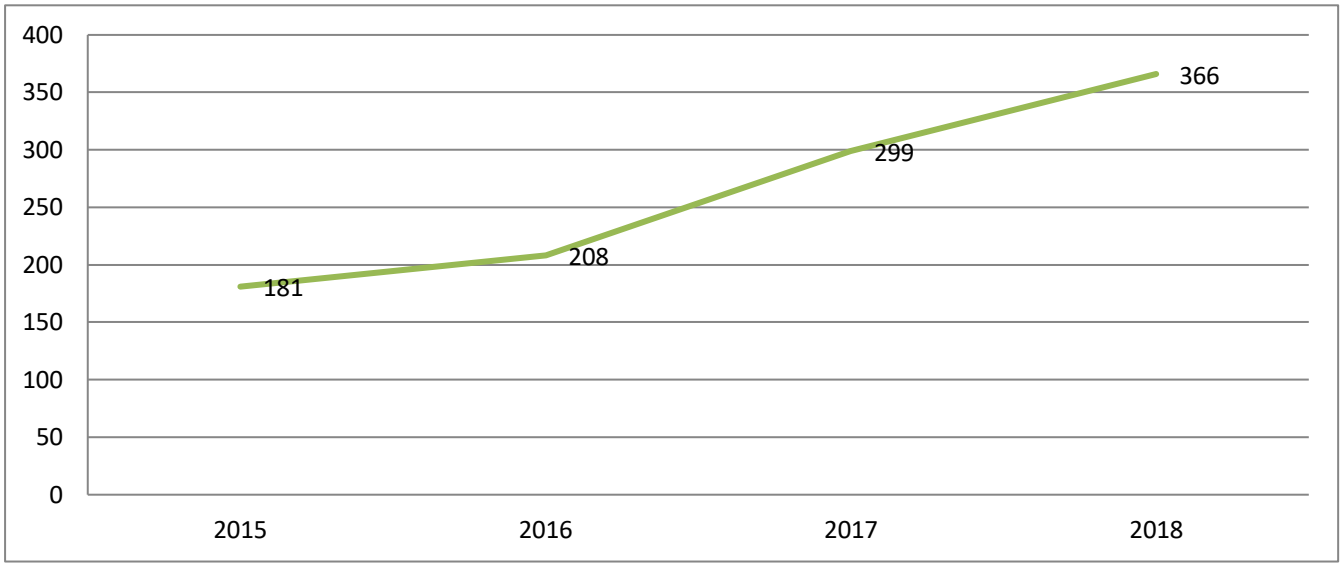


Рис. 2.4. Динаміка Round-tripping інвестування, млрд. дол.

Складено автором за джерелом [53]

Ще одним способом уникнення від сплати податків через офшорні юрисдикцій є використання роялті (платежі за нематеріальні активи). Поширена дана схема тому що:

•як правило, великі компанії є технологічно-інтенсивними, і тому більша вартість активів криється у власних технологіях або нематеріальних активах;

•навіть якщо витрати на дослідження та розробки були понесені фірмою «А» (скажімо, рідною країною ТНК), чинні правила дозволяють передачу патентів чи брендів холдинговій або дочірній компанії (у країні з низьким рівнем податку, наприклад, Ірландії), або взагалі фіктивній компанії (у країні з нульовим податком, наприклад, Бермудські острови);

•більшість урядів розцінюють витрати на оплату роялті, як такі, що зменшують податкове зобов'язання, навіть якщо ліцензіат є частиною однієї і тієї ж ТНК.

Розглянемо простий приклад того, як міжнародні корпорації зменшують своє податкове навантаження за рахунок роялті. Для цього, уявімо японську компанію «А», яка щойно провела дослідження та розробку нової технології, і відкрила свою філію у США. У першому сценарії філія не платить роялті за японську технологію. У другому – нічого не змінилося, крім того, що японська компанія підписала додаткову угоду зі своєю філією, відповідно до якої, остання платитиме 5-ти-відсоткове роялті. За законодавством США, роялті – зменшують податкове навантаження. Таким чином, податкове зобов'язання філії можна законно зменшити з 90 дол. до 75 дол., а загальний грошовий переказ материнській компанії можна збільшити відповідно з 210 дол. до 225 дол. (див. таб. 2.3.).

Таблиця 2.3.

Збільшення оподаткованого прибутку після застосування роялті

1 Сценарій (філія не платить роялті)		**2 Сценарій (філія платить 5% роялті)**	
Продажі філії у США	1000	Продажі філії у США	1000
Загальні витрати	700	Роялті (5% від продажів)	50
Неоподаткований прибуток	300	Загальні витрати (крім роялті)	700
Податок США (30%)	90	Неоподаткований прибуток	250
Прибуток після оподаткування	210	Податок США (30%)	75
		Прибуток після оподаткування	175
		Платежі за роялті	50
Загальний грошовий переказ материнській компанії	**210**	**Загальний грошовий переказ материнській компанії**	**225**

Складено автором за джерелом [46]

З прикладу видно, що після сплати роялті, менше нерозподіленого прибутку залишається у філії, проте більша сума грошових переказів йде до Японії. Роялті має сенс, якщо ефективна ставка податку в Японії (скажімо, 20%) менша, ніж ставка податку США в розмірі 30%. Більше того, з точки зору агресивного ухилення від оподаткування, японській компанії необхідно передати патентні права на технологію своїй дочірній компанії в країні з низьким рівнем оподаткування, наприклад, в

Ірландії. Зробивши ірландську філію власником технології, вона збиратиме там роялті, які будуть оподатковуватись за ще нижчою ставкою – не більше 10 відсотків.

Досить популярною законодавчою лазівкою є відрахування процентних виплат за позиками, котрі зменшують податкове навантаження. Дійсно, виплати відсотків є витратами боржника. Але якщо і боржник, і кредитор є компаніями однієї ТНК, хоча і в різних країнах, корпорація має відкритий шлях частково уникнути оподаткування у високоподаткових юрисдикціях, шляхом надання тамтешнім філіям позики, котрі потім, виплачуючи відсотки, зменшать витрати на сплату податків.

Складно уявити, скільки позик мотивуються умовою уникнення податкових зобов'язань, і тим більше, наскільки внутрішньокорпоративна відсоткова ставка відхиляється від фактичної вартості капіталу. Очевидним є те, що якщо внутрішньокорпоративна відсоткова ставка, встановлена ТНК, перевищує або є нижчою від фактичної вартості капіталу, компанія користується ще одним засобом уникнення від сплати податків [46].

2. Ухилення та уникнення від сплати ПДВ.

На сьогоднішній день, діючі процедури адміністрування ПДВ є дуже обтяжливими для вітчизняних платників податків. Так, згідно з рейтингом Doing Business, на дотримання вимог чинного законодавства щодо сплати ПДВ припадає 60 відсотків загального часу, витраченого платниками на сплату всіх податків у 2019 році [54, с. 42, 44].

У таблиці 2.4. показано тенденцію зміни даного показника: стовпець 2 вказує на загальний час, витрачений на підготовку, подання звітності та сплату всіх податків протягом року; стовпець 4 зазначає частку ПДВ від загального часу, що витрачається на сплату податків.

Такий стан пояснюється використанням досить складної СЕА ПДВ (система електронного адміністрування ПДВ), а також непрозорим регламентом реєстрації податкових накладних і недосконалим механізмом їх блокування (так званий СМКОР). Усе це створює значні додаткові часові та грошові витрати для ведення обліку й сплати податків.

Таблиця 2.4.

Витрати часу на дотримання вимог законодавства щодо сплати ПДВ

Рейтинг «Doing Business»	Загальний час, годин на рік	Час на сплату ПДВ, годин на рік	Частка податку, %
1	2	3	4
2019	327,5	199	60
2016	350	150	42
2011	657	181	27
2009	848	246	29

Складено автором за джерелами: [54], [55], [56], [57]

При цьому, варто сказати, що імплементація СЕА ПДВ та СМКОР мали позитивний вплив на динаміку ухилення та уникнення від сплати ПДВ. Однак, все ще важкий адміністративний тягар, будучи дуже обтяжливим для платників податків, та історична корупціогенність податку роблять ПДВ дуже привабливим для ухилення, а питання втрат державного бюджету внаслідок використання різних схем уникнення від сплати податку на додану вартість є надзвичайно актуальним.

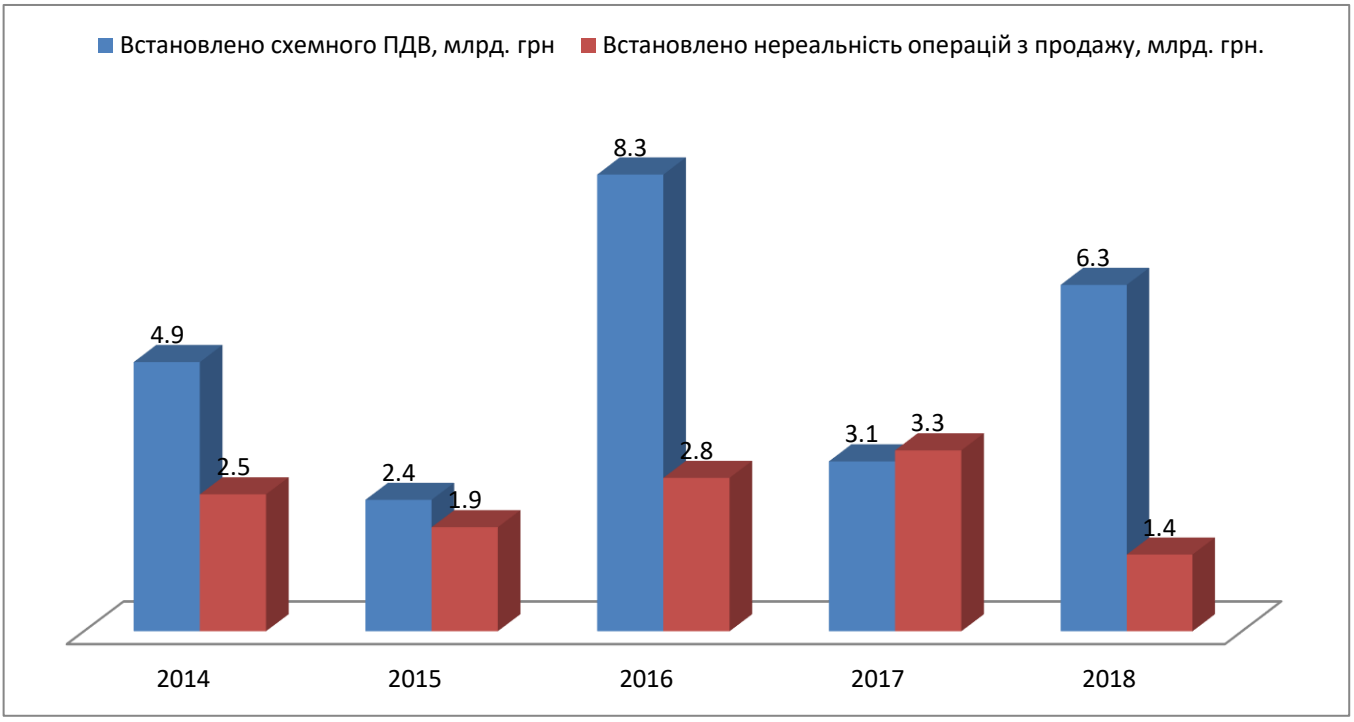


Рис. 2.5. Обсяги встановленого схемного ПДВ та нереальності операцій з продажу, млрд. грн.

Складено автором за джерелами: [51], [59], [60], [61].

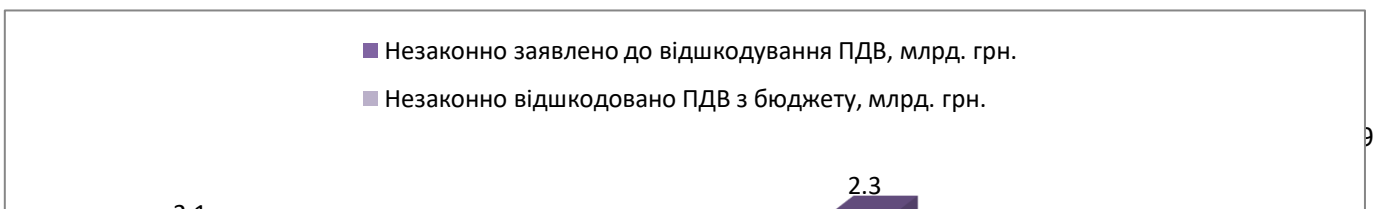


Рис. 2.6. Обсяги незаконно заявленого до відшкодування ПДВ та незаконно відшкодованого ПДВ, млрд. грн.

Складено автором за джерелами: [51], [59], [60], [61].

Так як ухилення від сплати ПДВ є нагальною проблемою нашої податкової системи, схемам та методам ухилення від сплати даного податку присвячено наступний підрозділ магістерської роботи, який базується на матеріалах бази практики (Відділ застосування штрафних санкцій з ПДВ Управління податків і зборів з юридичних осіб Головного управління Державної податкової служби України у м. Києві).

3. Ухилення та уникнення від оподаткування через порушення митних формальностей, контрабанду та корупцію на державному кордоні.

Згідно з українським законодавством, під терміном «контрабанда» розуміється переміщення через державний кордон з приховуванням від митного контролю наступних товарів:

- стаття 201 ККУ: культурні цінності; радіоактивні та вибухові речовини та матеріали; зброя та боєприпаси; технічні засоби негласного отримання інформації;
- стаття 305 ККУ: наркотичні засоби; фальсифіковані лікарські засоби; психотропні речовини, їх аналоги та прекурсори [24].

Однак у даній роботі під терміном «контрабанда» розуміється незаконне ввезення на територію України будь-яких товарів, в тому числі часткове декларування або декларування з неправдивими даними.

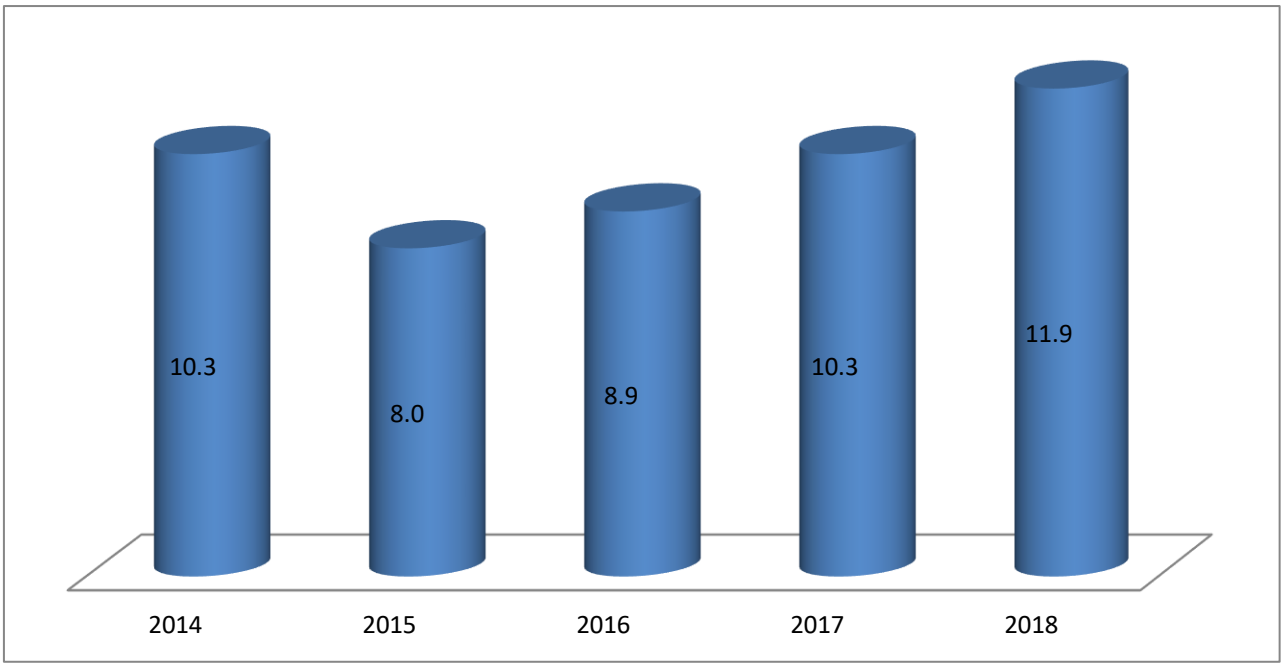


Рис. 2.7. Обсяги контрабандних поставок, млрд. дол.

Складено автором за джерелом [58, с. 6].

Як видно з рисунку 2.7., обсяги контрабандних поставок в Україну, після помітного падіння у 2015 році, постійно ростуть. Так, з 2015 по 2018 рік вони збільшилися з 8 млрд. дол. до 11,9 млрд. дол. – тобто на 48,7%.

Схеми ухилення від сплати податків, пов'язані з контрабандою, досить різні. Перша з них носить назву «викривлене декларування». Її головною складовою є «вбудованість» працівників митних органів. Це, власне, і дозволяє проводити маніпуляції з даними митної декларації та інших супроводжувальних документів, шляхом викривлення митної вартості, кількості, ваги, якості товару тощо, зміни товарних найменувань або підміни кодів товару з метою ухилення від сплати податків або зменшення розмірів податкових зобов'язань.

Так, наприклад, в митній декларації можуть прописуватися дешеві дитячі іграшки, а не брендовий одяг (товари «прикриття»). Крім того, різновидом даної моделі може бути перевезення дорогих речей серед дешевих (так званий «пересорт»).

В деяких випадках при митному оформленні вказується занижена вага або ж кількість товару, що робить можливим зменшення митних платежів.

Наступна схема називається «чорна (подвійна) контрабанда». Її суть проста: перемістити товар через кордон поза митним контролем, шляхом прямого обходу митних постів обох країн. В деяких випадках дану схему можна реалізувати через підкуп працівників митної служби.

Також, досить поширеними є схеми, пов'язані зі зловживанням пільг. Так, наприклад, правопорушник може замаскувати ввезення промислових товарів під поштові та кур'єрські відправлення. До того ж, такі махінації можливі при ввезенні контрабанди під видом особистого імпорту або провозу особистих речей. У останньому випадку, для ухилення від оподаткування можна залучити декілька десятків або більше фізичних осіб, які разом у ручній поклажі здатні перенести велику партію товару.

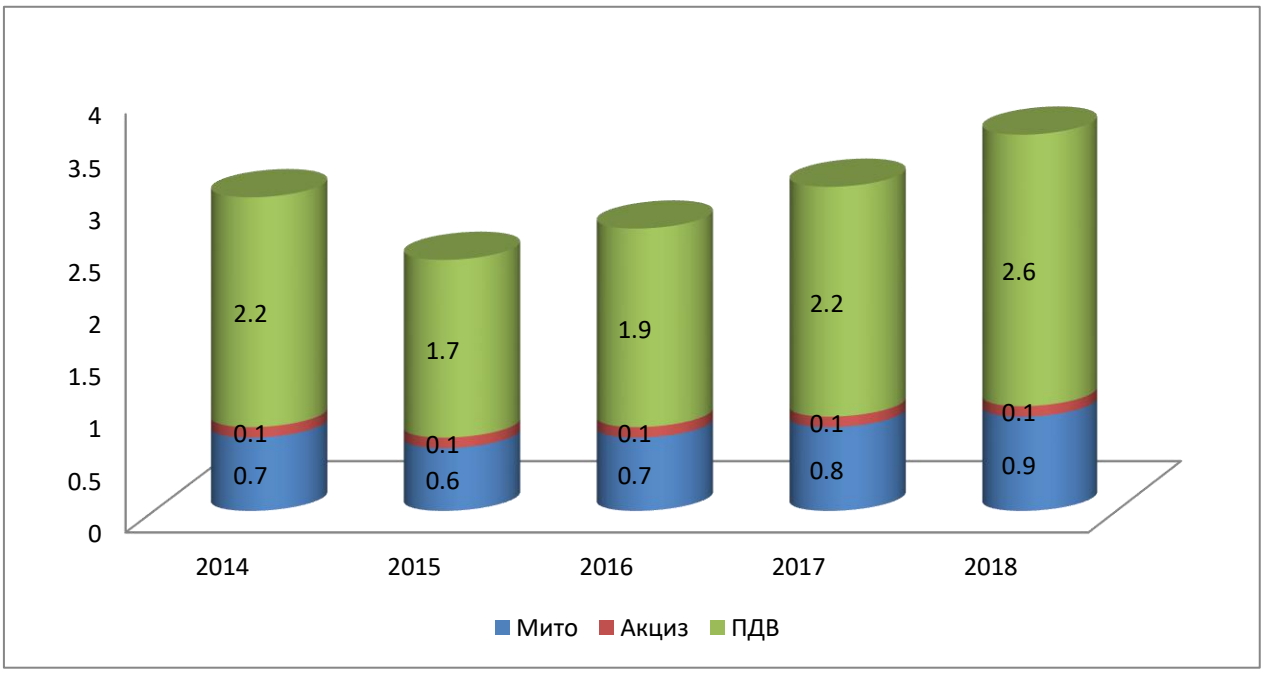


Рис. 2.8. Втрати бюджету через існування контрабандних схем, млрд. дол.

Складено автором за джерелом [58, с. 10].

Втрати державного бюджету через існування контрабандних схем повністю корелюють з обсягами контрабандних поставок. Як проілюстровано на рисунку 2.8., починаючи з 2015 наш бюджет втрачав кожного наступного року все більше і більше

грошей. Загальний обсяг втрат зріс з 2,4 млрд. дол. у 2015 до 3,6 млрд. дол. у 2018 – тобто, на 50%.

4. Індустрія «конвертаційних центрів».

Основна більшість існуючих схем ухилення та уникнення від сплати податків всередині країни можлива завдяки існуванню розвиненої індустрії «конвертаційних центрів». Саме дана злочинна сфера в основному забезпечує «тіньову економіку» готівкою, зарплатою в конвертах, підробними документами, фіктивними підприємствами тощо.

У своїй діяльності конветраційний центр, використовуючи фірми-одноденки, що реєструються на підставних осіб (втрачені паспорти, безхатченки, мешканці окупованих територій, померлі особи) та відкриті на них рахунки в банках, вибудовує, так званий, «фінансовий коридор», який дозволяє за рахунок фіктивних фірм, рахунків, документів, вивести готівку для клієнта центру. Таким чином готівка доставляється дилером, після чого відслідкувати кошти практично неможливо. За свої послуги конвертаційний центр бере певний відсоток «відмитих» коштів.

Нижче наведено результативність роботи ДПСУ щодо виявлення таких центрів (див. таб. 2.5.).

Таблиця 2.5.

Виявлення «конвертаційних центрів» ДПСУ

Звіт ДПС	**Припинено діяльність «конвертаційних центрів», од**	**Проконвертовано, млрд. грн.**	**Збитки державі, млрд. грн.**
2014	58	16,2	2,9
2015	60	18,9	3,2
2016	77	27,1	4
2017	65	13,6	2,5
2018	55	12,1	2

Складено автором за джерелами: [51], [59], [60], [61].

Оцінити масштаби ухилення від сплати податків за рахунок діяльності конвертаційних центрів дуже складно. Однак, за деякими підрахунками, які відходять від того, що такі центри обслуговують приблизно 30-40% формальної економіки,

обсяги індустрії сягають близько 40-60 млрд. грн., а річні втрати бюджету оцінюють на рівні 12-18 млрд. грн.

5. *Контрафакт.*

З англійської мови слово «контрафакт» (counterfeit) також перекладається як підробка. Суть схем, пов'язаних з контрафактом, полягає в використанні фальсифікованих товарів або нових продуктів, що створені на основі вже існуючих (тобто, з порушенням прав інтелектуальної власності). Крім того, до контрафакту відносять: підробку зовнішнього вигляду товару; використання чужого логотипу; незаконне використання вже запатентованих технічних рішень.

Згідно з даними Державної податкової служби України, у 2017 та 2018 роках з незаконного обігу було вилучено підакцизних товарів на суму 1,7 та 1,9 млрд. грн., відповідно [51], [61].

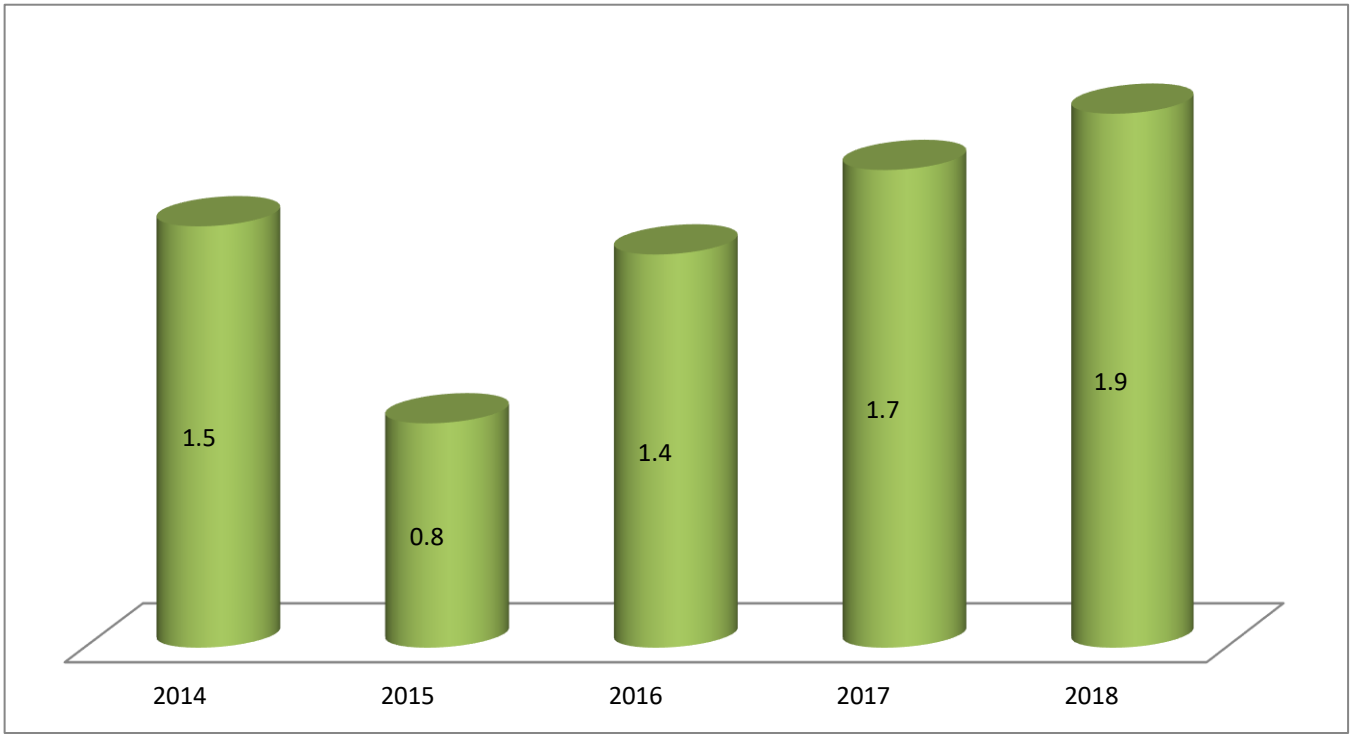


Рис. 2.9. Вилучено з незаконного обігу підакцизних товарів, млрд. грн.

Складено автором за джерелами: [51], [59], [60], [61].

Втрати державного бюджету від застосування даних схем оцінити так само складно, як і попередні. Однак, за приблизними розрахунками Дубровського та Черкашина, вони сягають близько 10-12 млрд. грн. на рік [52, с. 26].

6. *Тіньова оренда сільськогосподарських земель.*

На сьогоднішній день, в Україні все ще відсутній легальний ринок землі. Її більшість (мається на увазі земля сільськогосподарського призначення) обробляється на умовах оренди. При цьому, значна частина орендних договорів взагалі не реєструється або ж реєструються, однак, неналежним чином, що призводить до несплати або недоплати ПДФО з доходів орендодавців.

Відповідно до даних ДержГеоКадастру, в нашій державі всього доступно для оренди близько 33,2 млн. га, 28,8 з яких знаходяться в приватній власності (паї) [62]. В той же час, за даними ДПСУ, у 2017 році в офіційній обробці перебувало лише 20,4 млн. га [27]. Така статистика свідчить, що до 12,8 млн. га можуть потенційно перебувати у тіньовому обороті. Зрозуміло, що певна частина цих земель реально не обробляється, але обсяг «тіньового сектору» залишається значним.

Для того, щоб з'ясувати хоча б приблизний обсяг тіньової оренди землі, Світовий Банк співставив статистичні дані та знімки посівів з супутників у двох районах України (Білоцерківському районі Київської області та Снігурівському районі Миколаївської області). Результати дослідження говорять, що частка тіньового використання складає близько 28-30% усіх проаналізованих сільськогосподарських земель [52, с. 27-28]. Якщо припустити, що дана тенденція характерна і для решти території України, то площа тіньової оренди може сягати 10 млн. га. З цих земель держава отримує лише податок на землю, що близько 70 грн. за 1 гектар в рік. При цьому, пенсіонери, які складають близько половини пайовиків, взагалі звільнені від даного податку [27].

Якщо ж здавати землю в оренду легально, згідно з чинним законодавством, орендар повинен платити 241 грн. єдиного податку (4 група) за 1 гектар, а орендодавець – близько 426 грн. (ПДФО та військовий збір). Разом виходить 667 грн. [27]. Крім того, якщо легальний орендар продає свою продукцію також легально та офіційно наймає робочу силу – він сплачує ще низку інших податків.

7. Заробітна плата «в конвертах»

Можна без перебільшення сказати, що на сьогоднішній день, заробітна плата «у конвертах» виплачується у 90% суб'єктів господарської діяльності недержавного

сектору економіки. В яку б приватну фірму ти не влаштувався, всюди зарплата платиться «у конверті». Тут схем декілька.

Перша з них полягає у тому, що більша частина фонду заробітної плати виписується під виглядом заробітної плати одному або двом вищим керівникам. Таким чином, за рахунок значного перевищення верхньої межі нарахування ЄСВ, можна значно оптимізувати податкове навантаження від цього податку. Дана схема є майже повністю легальною. Крім того, відпадає необхідність залучати треті особи.

Наступна схема є абсолютно нелегальною, однак має нульову вартість. Це оплата праці «чорним кешом», який сгенерований самим підприємством.

Ще одна схема полягає у використанні псевдо-ФОП 3 групи для отримання готівки. Так, замість офіційного працевлаштування, потенційних працівників змушують реєструвати ФОП і таким чином з заробітної плати сплачується лише 7-9%.

Також, як зазначалося раніше, зарплату «в конвертах» можна платити і через «конвертаційні центри».

За будь-яких схем, людей можна брати на роботу суто неофіційно або ж оформляти на мінімальну заробітну плату, а решту платити «у конвертах».

8. Деякі інші схеми.

Ухилення від сплати ЄСВ за допомогою страхових компаній:

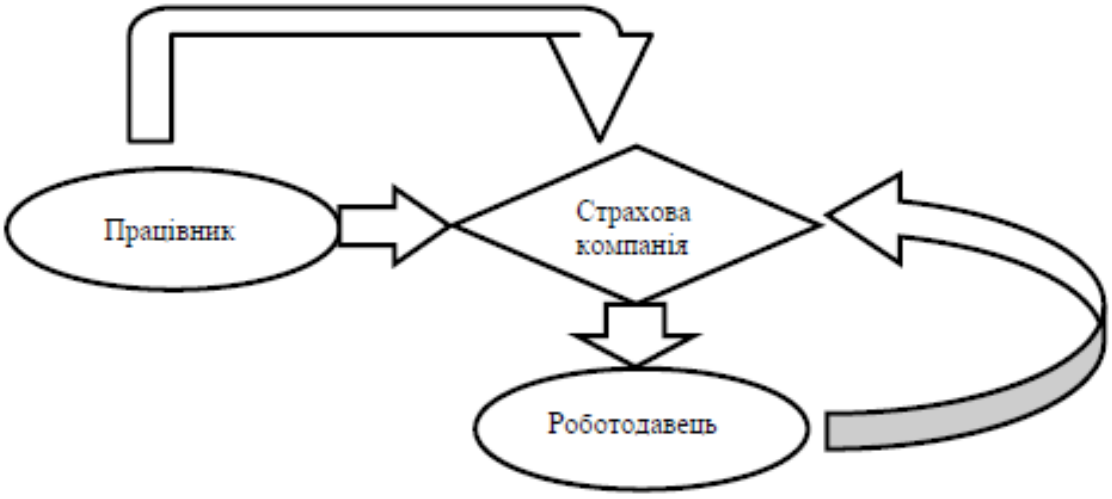


Рис. 2.10. Ухилення від сплати ЄСВ за допомогою страхових компаній

Складено автором за джерелом [63].

Суть даної схеми полягає у тому, що підприємство укладає договір страхування своєчасності виплати зарплати індивідуально з кожним працівником та залученою до схеми страховою компанією. Згідно з умовами страхування, у разі несвоєчасної виплати зарплати страхова компанія зобов'язана виплатити відшкодування. Після цього, підприємство умисно не виплачує заробітну плату, страхова компанія отримує заяви на відшкодування, суб'єкт господарювання перераховує гроші на користь страхової, яка в кінці кінців виплачує заробітну плату у вигляді страхового відшкодування. Таким чином, зарплата виплачується без додаткових нарахувань ЄСВ та ПДФО на фонд заробітної плати [63].

Ще одним способом зменшення податкових зобов'язань є використання ІСІ (Інститут спільного інвестування). Так, згідно з правилами Податкового кодексу України, авансовий внесок з податку на прибуток може не платитися за умови виплати дивідендів інститутами спільного інвестування, а дивіденди, що знаходяться у розпорядженні інвесторів, оподатковуються за зниженою ставкою – 9% [22]. Для прикладу візьмемо сферу будівництва. Спочатку забудовник продає майнові права ІСІ, використовуючи форвардний договір, однак не за ринковою ціною, а за ціною, що лише покриває затрати на будівництво та створює ілюзію мінімальної рентабельності – наприклад, 1500 тис. дол. плюс прибуток у розмірі 100 тис. дол. Далі, компанія з управління активами перепродає їх, але вже за ринковою ціною – 2000 тис. дол. Прибуток, у розмірі 400 тис. дол. розподіляється між акціонерами, що є афілійованими особами забудовника, у вигляді дивідендів, з яких сплачується лише 9% - 36 тис. дол. Забудовник, в свою чергу, сплачує з отриманого прибутку (100 тис. дол.) 18 тис. дол. податку на прибуток. Таким чином, загальний платіж до бюджету складає 54 тис. дол., а не 90 тис. дол., якщо б житло одразу реалізовувалося кінцевому споживачу [64, с. 129-130].

Також до ухилення від сплати податків можна віднести надання житла в оренду без підписання відповідного договору або надання деяких послуг неофіційно (наприклад, репетиторство).

Як видно з попереднього аналізу, схем та методів ухилення та уникнення від сплати податків безліч, а втрати бюджету – космічні. Саме тому, вся увага досліджень

даної теми повинна зосереджуватися на виявлення найбільш ефективних заходів, спрямованих на зменшення масштабів цього явища та попередження його росту у майбутньому.

2.2. Відпрацювання схем ухилення від оподаткування через застосування податкових пільг з ПДВ на прикладі ГУ ДПС у м. Києві

Згідно з результатами невиїзних документальних (камеральних) та виїзних документальних перевірок, здійснених підрозділами Головного управління Державної податкової служби України у м. Києві, найбільш типовими схемами ухилення від сплати податків є:

1. *Невідображення результатів фінансової та господарської діяльності в обліку;*

Суть проста: не відображати фінансову або господарську діяльність. Так, суб'єкти господарювання відправляють податковим органам податкові декларації, які вказують на відсутність будь-якої діяльності. Однак, як правило, дану схему виявити досить легко, адже достатньо знайти будь-який первинний документ, що свідчитиме про проведення фінансової або господарської діяльності.

2. *Ухилення від сплати ПДВ й його відшкодування з державного бюджету при здійсненні операцій на території України;*

Як правило, дана схема реалізується шляхом фіктивного придбання товарів від ланцюжка «фіктивних та транзитних» фірм з подальшою фіктивною (лише документальною) реалізацією на адресу, знову ж таки, «фіктивних та транзитних» компаній, однак, вже за значно нижчою ціною. В результаті формується від'ємне значення з ПДВ, що дозволяє платнику претендувати на певну суму відшкодування з державного бюджету.

3. *Ухилення від сплати ПДВ при здійсненні імпортних операцій з товарно-матеріальними цінностями за заниженими цінами;*

У даній схемі, для зменшення суми ПДВ та мита, а також незаконного формування податкового кредиту, суб'єкт господарювання, використовуючи офшорні компанії в ланцюжку постачання товарно-матеріальних цінностей, значно занижує митну вартість товару при здійсненні імпортних операцій. Отримавши товар, імпортер реалізує його кінцевим споживачам через низку «транзитних» фірм, які поступово завищують вартість продукції до ціни внутрішнього ринку.

4. *Безпідставне використання нульової ставки ПДВ при здійсненні зовнішньоекономічних операцій;*

Суть даної схеми зводиться до того, що суб'єкт господарювання спочатку підписує фіктивний зовнішньоекономічний договір про продаж певного товару за кордон, після чого він реалізується без реального проведення експортної операції, тобто лише за документами, а фактично, товар залишається в розпорядженні резидента та далі продається на території України.

5. *Формування витрат та податкового кредиту через фіктивні фірми;*

Дана схема реалізується допомагає сформувати фіктивні витрати та податковий кредит з податку на додану вартість через віднесення до складу витрат вартість послуг або робіт, які насправді виконані або надані власними силами або ж «фіктивними» підприємствами, але з меншими матеріальними витратами. При цьому всьому, у податковому обліку підприємство використовує документи «фіктивних» компаній, що майже унеможливлює встановлення реальності виконання відповідних робіт або надання послуг.

Результативність роботи ГУ ДПСУ у м. Києві в напрямку виявлення різних схем та методів ухилення від сплати податків представлено нижче.

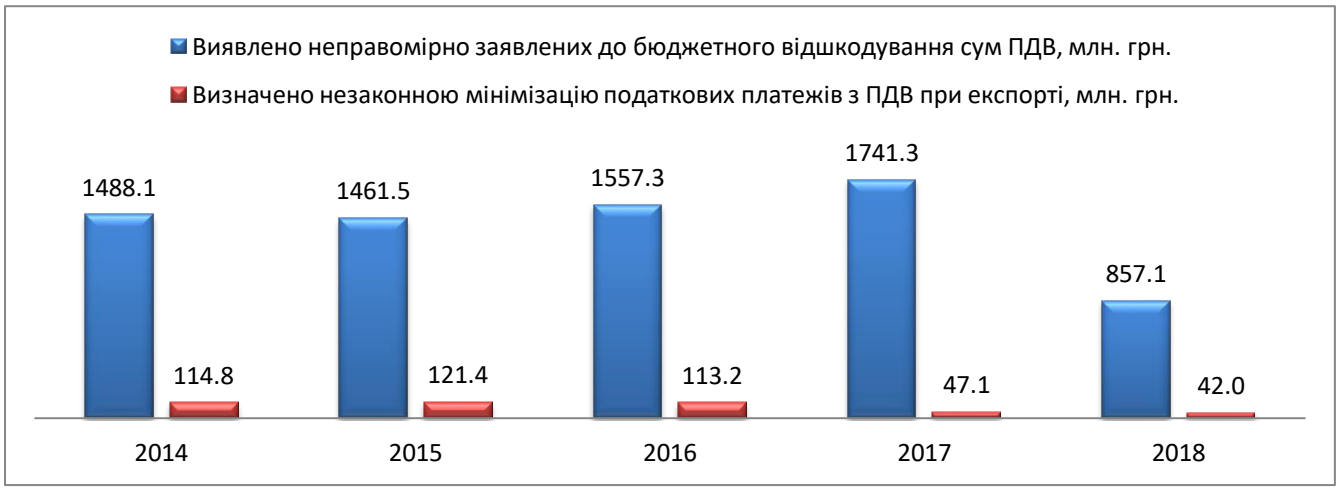


Рис. 2.11. Обсяги виявлених неправомірно заявлених до відшкодування сум ПДВ та незаконної мінімізації податкових платежів з ПДВ при експорті юридичними особами у м. Києві

Складено автором за джерелами [65], [66], [67], [68].

Як видно з рис. 2.11., обсяг виявлених неправомірно заявлених до відшкодування сум ПДВ юридичними особами у місті Києві значно скоротився: з 1488,1 млн. грн. у 2014 до 857,1 млн. грн. у 2018 році (на 42,4%). Подібну тенденцію можна прослідкувати в динаміці незаконної мінімізації податкових платежів з ПДВ при експорті: 114,8 млн. грн. у 2014 році; 42,0 млн. грн. у 2018 році (скорочення на 63,4%). Аналізуючи вищенаведені дані можна зробити два абсолютно різних, а можливо і взаємовиключних, висновки:

- підвищився загальний рівень податкової культури та обізнаності юридичних осіб з податковим законодавством і тому підприємства стали менш схильними уникати сплати ПДВ;
- податкові органи почали працювати менш ефективно (це також можна пояснити скороченням кількості рядових інспекторів).

Обсяги донарахувань ПДВ за неправомірне використання пільг з ПДВ проілюстровано на рис. 2.12.

Рис. 2.12. Обсяги донарахувань юридичним особам у м. Києві за неправомірне використання пільг з ПДВ

Складено автором за джерелами [65], [66], [67], [68].

Як видно з даного рисунку, обсяг донарахувань ПДВ за неправомірне використання пільг з ПДВ юридичними особами у місті Києві постійно скорочувався починаючи з 2015 року, що, в принципі, підтверджує висновки, зроблені вище. Загальне скорочення складає 3,1 млн. грн. – 53,4%.

Якщо говорити про обсяги грошових коштів, охоплених перевірками схемного ПДВ, то тут ситуація досить цікава (див рис. 2.13.).

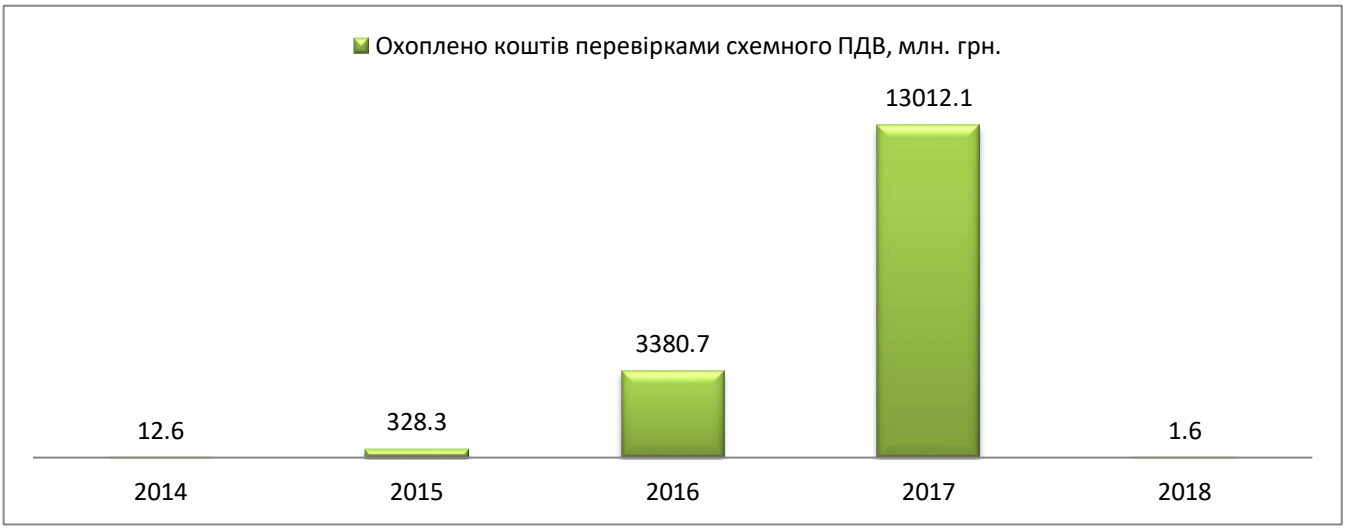


Рис. 2.13. Обсяги охоплених перевірками схемного ПДВ коштів у м. Києві

Складено автором за джерелами [65], [66], [67], [68].

Будучи на досить низькому рівні – близько 12,6 млн. грн. – у 2014 році, даний показник постійно зростав значними темпами і досяг свого піку у 2017 році – 13012,1 млн. грн. Це свідчить про дуже продуктивну роботу податкових органів у даному напрямку. Однак, вже у 2018 році обсяг охоплених коштів податковими перевірками схемного ПДВ впав на найнижчий за проаналізований період рівень – 1,6 млн. грн. Така зміна свідчить про переорієнтацію зусиль податкових органів на інші задачі.

Рис. 2.14. Обсяги операцій центрів мінімізації митних платежів та «конвертаційних центів» у м. Києві

Складено автором за джерелами [65], [66], [67], [68].

Рис. 2.14. показує обсяги виявлених відмитих «конвертаційними центрами» та центрами мінімізації митних платежів коштів. Динаміка даних показників досить цікава: обсяг відмитих «конвертаційними центрами» коштів скоротився більш ніж удвічі (з 9001,4 млн. грн. у 2014 до 4063,1 млн. грн. у 2018), тоді як обсяг відмитих коштів центрами мінімізації митних платежів постійно ріс (904,9 млн. грн. у 2014 році; 2018,7 млн. грн. у 2018 році). З цього можна зробити 2 висновки:

- центри мінімізації митних платежів стають більш популярними серед бажаючих ухилитися від сплати податків, так як податкові та правоохоронні органи докладають більше зусиль для боротьби саме з «конвертаційними центрами»;
- або відбулося зменшення ефективності роботи податкових органів у даному напрямку, в тому числі, через скорочення штату рядових інспекторів.

Загалом, якщо припустити, що податкові органи протягом проаналізованого періоду працювали кожного року з однаковою або навіть трішки більшою ефективністю, то можна стверджувати про зменшення обсягів ухилення від сплати податків.

Так, з 2014 по 2018 рік, кількість викритих фактів ухилення від сплати податків юридичними особами у місті Києві знизилася з 549 до 312 (див рис. 2.15.).

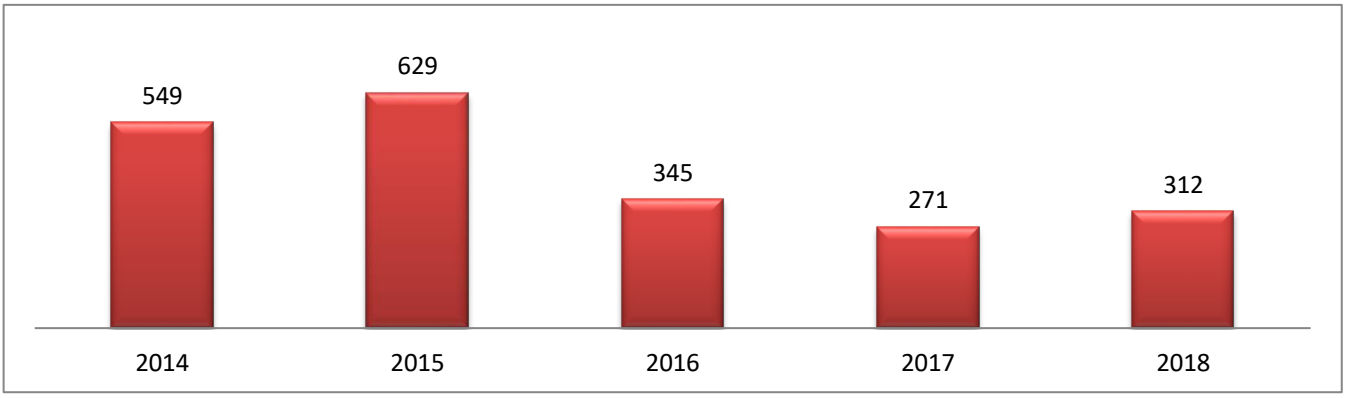


Рис. 2.15. Кількість викритих фактів ухилення від сплати податків юридичними особами у м. Києві

Складено автором за джерелами [65], [66], [67], [68].

Проведемо кореляційно-регресійний аналіз, для визначення основних факторів, які найбільше впливають на обсяг ухилення від сплати податків юридичними особами у місті Києві.

Так як точні обсяги ухилення від оподаткування отримати практично неможливо, зробимо припущення, що даний показник значно корелює з обсягом загальної суми сплачених податків: тобто припустимо, що чим більшим є обсяг сплачених податків, тим меншим є обсяг ухилення від оподаткування.

В таблиці 2.6. показано матрицю факторів кореляційно-регресійного аналізу.

Таблиця 2.6.

Фактори, що впливають на ухилення від сплати податків

Рік	2014	2015	2016	2017	2018
Сплачено податків, млн. грн. (Y)	35772,2	50032,1	53843,9	63751,6	85645,6
Сплачено ПДВ, млн. грн. (X1)	12601,1	16972,0	16943,8	20777,1	28423,8
Виявлено неправомірно заявлених до бюджетного відшкодування сум ПДВ, млн. грн. (X2)	1488,1	1461,5	1557,3	1741,3	857,1
Визначено незаконною мінімізацію податкових платежів з ПДВ при експорті, млн. грн. (X3)	114,8	121,4	113,2	47,1	42,0
Донараховано ПДВ за неправомірне використання пільг з ПДВ, млн. грн. (X4)	3,8	5,8	5,2	3,1	2,7
Охоплено коштів перевірками схемного ПДВ, млн. грн. (X5)	12,6	328,3	3380,7	13012,1	1,6
Виявлено обсяг експортно-імпортних операцій центрами мінімізації митних платежів, млн. грн. (X6)	904,9	1201,1	1470,2	1905,4	2018,7
Виявлено відмитих «конвертаційними центрами» коштів, млн. грн. (X7)	9001,4	8865,2	7161,1	3884,8	4063,1
Викрито фактів ухилення від сплати податків (ст. 212 ККУ), од (X8)	549	629	345	271	312

Складено автором за джерелами [65], [66], [67], [68].

Результати кореляційного аналізу показано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7.

Кореляційний аналіз досліджуваних факторів

	Y
Y	1
X1	0,995
X2	-0,001
X3	-0,001
X4	-0,564
X5	0,148
X6	0,934
X7	-0,861
X8	-0,689

Джерело: складено автором.

Як видно з матриці коефіцієнтів кореляції, найтісніший зв'язок присутній між парами: Y-X1; Y-X6; Y-X7. Значним можна вважати зв'язок між парами: Y-X4 та Y-X8. Незначний зв'язок характерний для пари Y-X5. Майже відсутній зв'язок – Y-X2 та Y-X3.

Результати регресійного аналізу показано в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Регресійний аналіз досліджуваних факторів

Параметр	**Значення**	**Пояснення**
Множинний R	0,999878	Існує тісний взаємозв'язок
R-квадрат	0,999516	У залежить на 99,9% від факторів X
Y	*-14067,2966*	*Вага впливу факторів*
X 1	*1,653996374*	
X 2	*0*	
X 3	*0*	
X 4	*0,659145199*	
X 5	*0,486208175*	
X 6	*-0,859822515*	
X 7	*-0,749274021*	
X 8	*-0,051412683*	

Джерело: складено автором.

Виходячи з отриманих результатів, рівняння регресії виглядає наступним чином: Y=1,653996*X1+0,659145*X4+0,486208*X5-0,859822*X6-0,749274*X7 - 0,051412*X8-14067,206602.

Висновки з кореляційно-регресійного аналізу:

- Як видно з таблиці 2.8., обсяг сплати ПДВ впливає на обсяг сплати податків з коефіцієнтом 1,65. Це пояснюється тим, що ПДВ формує значну частину державного бюджету, а тому від рівня його сплати буде залежати загальний обсяг сплати податків юридичними особами у м. Києві.
- Обсяг неправомірно заявлених до бюджетного відшкодування сум ПДВ та незаконної мінімізації податкових платежів з ПДВ при експорті не впливає на обсяг сплати податків юридичними особами у м. Києві.
- Обсяг донарахувань ПДВ за неправомірне використання пільг з ПДВ позитивно впливає на обсяг сплати податків. Так, чим більше донарахувань – тим більший обсяг сплачених податків юридичними особами у м. Києві.
- Обсяг охоплених коштів перевірками схемного ПДВ також позитивно впливає на рівень сплати податків. Чим більше коштів перевіряється – тим більшим є обсяг сплати податків юридичними особами у м. Києві.
- Щодо наступних факторів, то тут ситуація протилежна: чим більшими є обсяги операцій «конвертаційних центрів» та центрів мінімізації митних платежів – тим меншим є обсяг сплати податків юридичними особами у м. Києві.
- Те саме стосується і останнього фактору: чим більше викривається фактів ухилення від сплати податків – тим меншим є обсяг сплати податків юридичними особами у м. Києві.

2.3. Основні тенденції ухилення та уникнення від сплати податків в Україні

В нашій державі проблема ухилення та уникнення від сплати податків щороку набуває все більшого значення. Суспільство стає більш відкритим, зникають останні прояви радянської системи, а тому такі нагальні проблеми частіше обговорюються в порядку денному.

Загалом ухилення та уникнення від сплати податків в Україні пов’язане саме з діяльністю підприємств, так як в нашій державі, на відміну від багатьох розвинених країни, де громадяни самі повинні заповнювати податкові декларації та звітувати податковим органам, тягар податкового обліку та звітності покладений саме на юридичних осіб.

Вважають, що великі підприємства є менш схильними до ухилення від оподаткування, ніж малі, бо мають для цього набагато менше можливостей. Це пов'язують із тим, що такі компанії не лише зобов’язані вести бухгалтерський облік за законом, але й фактично не можуть без нього обійтися через суто об’єктивні причини: в іншому випадку існує ризик втратити контроль над менеджментом – бізнес буде розкрадено. Крім того, більшість великих та середніх компаній у розвинених країнах – це, як правило, публічні акціонерні товариства, де контроль та моніторинг фінансових потоків здійснюється відповідно до стандартів корпоративного управління, а акціонери значно зацікавлені у прозорості компанії. Також у таких компаніях менеджмент має величезний стимул навіть певною мірою завищувати прибутки, аби підняти ціну акцій, від якої залежать більшість «бонусів».

Жоден із перелічених факторів не працює в Україні. Бухгалтерський облік у більшості компаній дублюється: разом із офіційним ведеться справжній – для власника. Публічні акціонерні товариства в нашій країні можна вважати непопулярними, а навіть у разі їх створення – мажоритарний власник володіє тотальним контролем. Через істотні проблеми з судовою системою, міноритарні акціонери є фактично безправними і не можуть контролювати прозорість компанії. Тому, стимулів оприлюднювати прибутки фірми не мають.

Натомість великі вітчизняні «олігархічні» компанії – залежно від розкладу політичних сил – користуються фактичним імунітет від правоохоронних та податкових органів. Тому не дивно, що уникати податків вони можуть набагато нахабніше, ніж це дозволяють собі менші представники ринку, які не належать до бізнес-адміністративних груп, не говорячи вже про малі фірми та індивідуальних підприємців.

Враховуючи все вищесказане, досить складно визначити реальні обсяги ухилення та уникнення в нашій державі. Якщо відходити від того, що рівень «тіньової економіки» в Україні вважають одним із найбільших у Європі, можна припустити, що масштаби ухилення та уникнення від оподаткування також досить значні.

Результати проведеного дослідження говорять про те, що українці почали більш інтенсивно саме уникати сплати податків – тобто законно мінімізувати податкові зобов'язання. Про це свідчать і нарощення експорту до офшорних юрисдикцій, і збільшення обсягу «round-tripping» інвестування. Однак, враховуючи динаміку обсягів встановленого схемного ПДВ, встановлених нереальних операцій з продажу, контрабандних поставок, вилучених з незаконного обігу підакцизних товарів, можна зробити висновок, що ухилення від сплати податків також має місце в значних масштабах.

При цьому, динаміка кількості відкритих кримінальних поводжень за статтею 212 Кримінального кодексу України (Ухилення від сплати податків) свідчить про скорочення масштабів даного явища (див. рис. 2.16.).

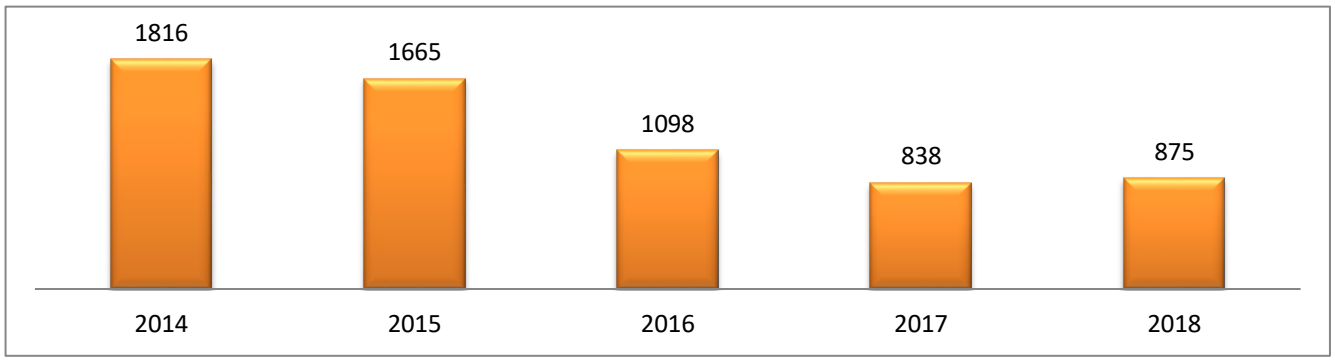


Рис. 2.16. Відкрито кримінальних проваджень за ст. 212 ККУ

Складено автором за джерелом [69] .

Проведемо кореляційно-регресійний аналіз для визначення факторів, які найбільше впливають на ухилення та уникнення від сплати податків. Для цього, як і в попередньому аналізі, зробимо припущення, що даний показник значно корелює з обсягом загальної суми сплачених податків: тобто припустимо, що чим більшим є обсяг сплачених податків, тим меншим є обсяг ухилення від оподаткування.

Спочатку визначимо рівень податкового навантаження в країні як з урахуванням «тіньової економіки» та без неї, а також ступінь перекладання податкового навантаження за рахунок ухилення від сплати податків, так як дані фактори можуть стати основними в побудованій моделі [70].

Таблиця 2.9.

Порівняння обсягу сплачених податків, ВВП та «тіньової економіки»

Рік	Сплачено податків, млрд. грн.	ВВПоф, млрд. грн.	ВВПноф, млрд. грн.
2013	412,8	1465,2	512,8
2014	425,2	1586,9	682,4
2015	587,1	1988,5	795,4
2016	664,1	2385,4	834,9
2017	841,3	2983,9	954,8
2018	999,1	3558,7	1067,6

Складено автором за джерелами: [47], [48], [51], [59], [60], [61].

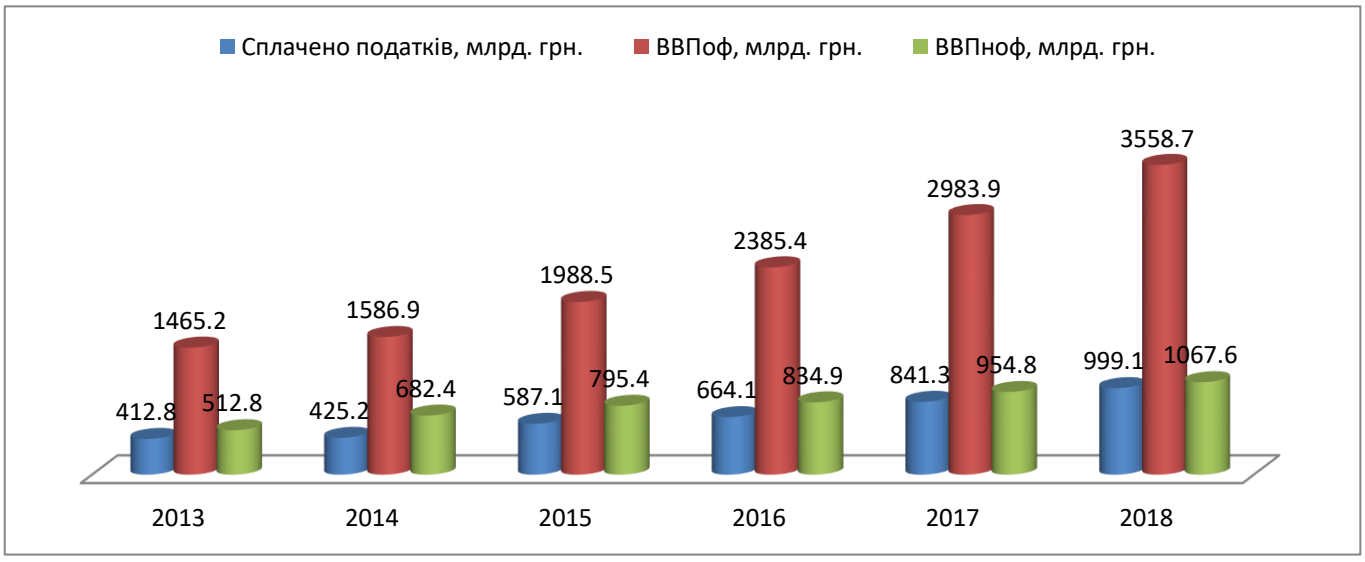


Рис. 2.17. Обсяги сплачених податків, ВВП та «тіньової економіки»

Складено автором за джерелами: [47], [48], [51], [59], [60], [61].

На основі даних таблиці 2.9. визначимо рівень податкового навантаження та ступінь перекладання податкового навантаження за рахунок ухилення від сплати податків (див. таб. 2.10.).

Таблиця 2.10.

Податкове навантаження в Україні та ступінь перекладання податкового навантаження за рахунок ухилення від сплати податків

Рік	Податкове навантаження, %	Податкове навантаження з урахуванням «тіньової економіки», %	Ступінь перекладання податкового навантаження, %
2014	26,8	18,7	8,1
2015	29,5	21,1	8,4
2016	27,8	20,6	7,2
2017	28,2	21,4	6,8
2018	28,1	21,6	6,5

Джерело: складено автором.

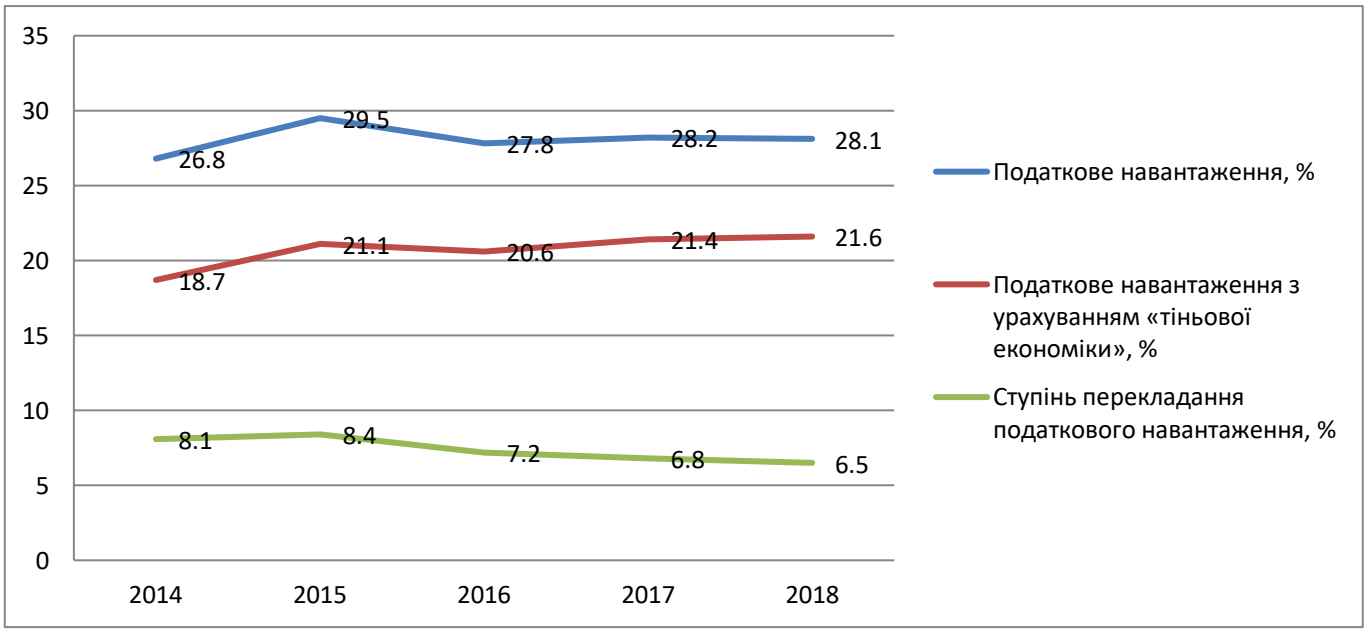


Рис. 2.18. Податкове навантаження в Україні та ступінь перекладання податкового навантаження за рахунок ухилення від сплати податків

Джерело: складено автором.

З даного графіка можна зробити проміжний висновок, що так як розрив між рівнем податкового навантаження в офіційній економіці та рівнем податкового

навантаження з урахуванням «тіньового сектору» скорочувався, а відповідно скорочувалась і ступінь перекладання податкового тягаря, то можна констатувати тенденцію зменшення масштабів ухилення від сплати податків та поступового помірного виходу частини економіки країни з тіні.

В таблиці 2.11. показано матрицю факторів кореляційно-регресійного аналізу.

Таблиця 2.11.

Фактори, що впливають на ухилення від сплати податків

Рік	2014	2015	2016	2017	2018
Сплачено податків, млрд. грн. (Y)	425,2	587,1	664,1	841,3	999,1
Рівень податкового навантаження, % (X1)	26,8	29,5	27,8	28,2	28,1
Ступінь перекладання податкового навантаження, % (X2)	8,1	8,4	7,2	6,8	6,5
«Тіньова економіка», млрд. грн. (X3)	682,4	795,4	834,9	954,8	1067,6
Виявлено відмитих «конвертаційними центрами» коштів, млрд. грн. (X4)	16,2	18,9	27,1	13,6	12,1
Кількість перевірок, результати яких узгоджено (X5) (див. додаток А)	33613	21663	18485	19196	18357
Упереджено несплату податку у майбутньому, млрд. грн. (X6)	0,9	1,9	1,3	1,1	2,0
Контрольовані операції, млрд. грн. (X7)	3611,4	1630,0	2413,2	1564,4	2812,8
Експорт до офшорів, млрд. дол. (X8)	342,0	391,2	426,9	566,8	625,6
Витрати часу на сплату податків, год (X9)	390	350	350	355,5	327,5
Обсяг контрабандних поставок, млрд. дол. (X10)	10,3	8,0	8,9	10,3	11,9
Відкрито кримінальних проваджень за ст. 212 ККУ, од (X11)	1816	1665	1098	838	875

Складено автором за джерелами: [47], [48], [51], [55], [58], [59], [60], [61], [71], [72], [73], [74] .

З матриці коефіцієнтів кореляції видно (див. таб. 2.12.), що найтісніший зв’язок присутній між парами: Y-X2; Y-X3; Y-X4; Y-X8; Y-X9; Y-X11. Значний зв’язок

характерний для пар: Y-X5 та Y-X6. Незначним можна вважати зв’язок між парами: Y-X1 та Y-X7. Майже відсутній зв’язок у парі Y-X10.

Таблиця 2.12.

Кореляційний аналіз досліджуваних факторів

	Y
Y	1
X1	-0,25990
X2	-0,88119
X3	0,99943
X4	-0,89001
X5	-0,78114
X6	0,50770
X7	0,31592
X8	-0,98497
X9	-0,84693
X10	0,00014
X11	-0,90667

Джерело: складено автором.

Результати регресійного аналізу показано в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13.

Регресійний аналіз досліджуваних факторів

Параметр	**Значення**	**Пояснення**
Множинний R	0,999706726	Існує тісний взаємозв'язок
R-квадрат	0,998413413	У залежить на 99,8% від факторів X
Y	-468,6022762	*Вага впливу факторів*
X 1	-0,004145828	
X 2	-0,002710153	
X 3	1,402249946	
X 4	-0,003512457	
X 5	0,000045251	
X 6	0,000146432	
X 7	0,000868316	
X 8	-0,023013005	
X 9	-0,000111904	
X 10	0	
X 11	-0,037256856	

Джерело: складено автором.

Виходячи з отриманих результатів, рівняння регресії виглядає наступним чином:

Y=(-0,004146)*X1-0,002710*X2+1,402249*X3+0,000045*X5+0,000146 *X6+0,000868*X7-0,023013*X8-0,000112*X9-0,037257*X11-468,602276.

Висновки з кореляційно-регресійного аналізу:

- Як видно з таблиці 2.13., у факторів X1та X2 – незначний від'ємний вплив на обсяг сплати податків. Тобто, чим більшим є податкове навантаження та ступінь перекладання податкового навантаження, тим меншим є обсяг сплати податків в країні. Коефіцієнти впливу хоч і незначні, але вони чинять певний вплив на об'єкт дослідження.
- Досить цікавим є вплив обсягу тіньової економіки на обсяг сплати податків. Так, чим більшою є тіньова економіка – тим більше обсяг сплачених податків. Це пояснюється тим, що тіньова економіка росте разом з офіційною, а тому тут скоріше присутня кореляція між ростом податкових надходжень та зростанням економіки взагалі. Насправді, чим більшою є тіньова економіка – тим меншим є обсяг сплати податків.
- Логічно, що чим більшим є обсяг відмитих «конвертаційними центрами» грошей – тим меншим є обсяг сплати податків. Те саме стосується факторів X8, X9 та X11: чим більшими є обсяг експорту до офшорів, витрати часу на сплату податків та кількість відкритих проваджень за статтею 212 ККУ – тим меншим є обсяг сплати податків і навпаки.
- Ефективність роботи податкових органів також впливає на рівень сплати податків. Так, чим більшою є кількість перевірок, результати яких узгоджено, та чим більшим є обсяг упередження несплати податків – тим, власне, більшим є обсяг сплати податків.
- Обсяг контрольованих операцій також позитивно впливає на обсяг сплати податків, так як суб'єкти звітують про такі операції і таким чином відображають прибуток.
- Обсяг контрабандних поставок жодним чином не впливає на обсяг сплати податків, так як такі товари просто вилучені з незаконного обігу, і принесли б

гроші в державну скарбницю лише за умови їх належного оформлення при перетині кордону.

Наостанок, для того, щоб уявити хоча б приблизні обсяги ухилення та уникнення від сплати податків в Україні, можна скористатися результатами ґрунтовного дослідження даної теми В. Дубровським та В. Черкашиним.

Таблиця 2.14.

Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем та моделей ухилення та уникнення від сплати податків в Україні у 2017 та 2018 роках

Схема	Приблизні обсяги, млрд. грн. на рік		Приблизні втрати бюджету, млрд. грн. на рік		Примітки
	2017	2018	2017	2018	
Порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні	80-230	209-311	25-70	63-93	-
Офшорні схеми	260-320	120-200	50-65	22-36	Лише за рахунок трансфертного ціноутворення
«Конвертаційні центри» (фіктивне підприємництво)	40-50	40-60	12-15	12-18	-
Контрафакт	-	35-55	10	10-12	-
Формування схемного податкового кредиту	50-60	42-54	10-12	7-9	-
Тіньова оренда с/г земель	-	19-69	-	6-22	Максимальне значення відповідає втратам від всіх схем у с/г секторі
Заробітні плати «у конвертах»	-	50-200	-	25-74	Максимальне значення відповідає орієнтовній оцінці всіх зарплат у тіні
ССО - ФОП замість найму – 3 група та «обнал» через ФОП	13-17	10-16	3-8	4–7	-
ССО - заниження виручки – 1 та 2 групи	18-20	30-90	1-1,5	2–2.5	-
Загалом	**461-697**	**555-1055**	**111-181,5**	**151-273,5**	**-**

Складено автором за джерелами: [52, с. 43-44], [75, с. 29-30].

РОЗДІЛ 3.
ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. Основні проблеми ефективної протидії ухиленню від сплати податків

Наша держава постійно потерпає від досить великого розміру «тіньової економіки». Даний сектор економічної діяльності, який повністю ухиляється від сплати податків, існує та розвивається ще з моменту проголошення незалежності України. Масштаб цього явища створює дві значні проблеми. По-перше, «тіньовий сегмент» не дозволяє знизити номінальне податкове навантаження. По-друге – він спотворює справедливу конкуренцію. Ці обидві проблеми, в свою чергу, сприяють лише подальшій «тінізації» і, відповідно, збільшенню обсягів ухилення від оподаткування. Саме тому, успіх ефективної боротьби з ухиленням від сплати податків багато в чому залежить від результативності урядових ініціатив у напряму детінізації економіки України.

Також, досить значна проблема у боротьбі з ухиленням від оподаткування полягає у тому, що головні винуватці, як показує попереднє дослідження, – власники великих суб'єктів господарювання та надвеликих бізнес-груп – мають значний політичний вплив. Це, в свою чергу, надає їм фактичний імунітет від контролюючих органів.

Тому не дивно, що бухгалтерський облік у більшості компаній дублюється: разом із офіційним ведеться справжній – для власника. Публічні акціонерні товариства в нашій країні можна вважати непопулярними, а навіть у разі їх створення – мажоритарний власник володіє тотальним контролем. Через істотні проблеми з судовою системою, міноритарні акціонери є фактично безправними і не можуть контролювати прозорість компанії. Тому, стимулів оприлюднювати прибутки фірми не мають [76].

Натомість великі вітчизняні «олігархічні» компанії – залежно від розкладу політичних сил – користуються фактичним імунітет від правоохоронних та податкових органів. Тому не дивно, що уникати податків вони можуть набагато нахабніше, ніж це дозволяють собі менші представники ринку, які не належать до бізнес-адміністративних груп, не говорячи вже про малі фірми та індивідуальних підприємців [77].

Зменшення можливостей для великомасштабної мінімізації податкових зобов'язань вимагає політичної волі та народної підтримки. При цьому, такі зловживання, сягаючи мільярдів доларів, залишаються малопомітними для широких мас населення, на відміну від таких в середньому та малому бізнесі. Це дозволяє відвертати увагу громадськості й міжнародних спостерігачів та радників на зловживання малого та середнього бізнесу, попри незрівнянність масштабів, що в результаті викривляє пріоритети державної політики та міжнародної підтримки.

Наступна проблема криється в малій ефективності державних заходів щодо протидії ухиленню від сплати податків. Так, основна діяльність в цьому напрямку зосереджена саме на виявленні фактів порушення податкового законодавства та застосуванні штрафних санкцій для покриття бюджетних дірок, а не на попередженні ухилення від сплати податків. Тобто, сьогодні податкові органи виконують роль карателів, а не вчителів та наставників, як у розвинених країнах. При цьому всьому, складно помітити будь-які позитивні зрушення у сфері боротьби з індустрією «конвертаційних центрів». Також, не спостерігається поліпшення у протидії незаконного обігу контрафактних та підакцизних товарів.

Не останнє місце серед проблем у сфері оподаткування займає корупція, яка на сьогоднішній день пронизує майже всі аспекти життя українського суспільства. Так, будь-які ініціативи уряду, щодо деофшоризації та детінізації бізнесу, реформування податкових та митних органів тощо, не будуть результативними, якщо не боротися з корупції, яка фактично вжилася в менталітет українців. В яку б халепу ти не потрапив, якщо в тебе є гроші, все можна вирішити без суду та слідства. Як би голосно не говорили про продуктивну роботу антикорупційних органів, за гроші сьогодні можна

і водійські права отримати, і від в'язниці відкупитися, і навіть посаду купити, не говорячи вже про хабарі для ухилення від сплати податків [78].

Крім того, майже постійна політична криза ніяк не сприяє ефективній боротьбі у досліджуваному напрямку. Нинішня політична ситуація, що склалася, полягає в тому, що через незрілість інститутів громадянського суспільства, політична система, а точніше її функції, майже не відділені від функцій інших сфер життя держави. Політичний процес в Україні можна вважати всепроникним. Як наслідок, навіть найпростіші рішення не приймаються без згоди владних структур, а це, в свою чергу, створює ідеальні умови для розвитку двох суспільно-небезпечних процесів – поширення корупції і, що страшніше, криміналізації владних структур [79].

Крім того, проблемною можна вважати високу ступінь поєднання, та, як наслідок, взаємозамінності існуючих політичних ролей. Мається на увазі суміщення посад у законодавчій та виконавчій гілках влади (наприклад, депутат-голова тощо), не кажучи вже про особисту участь державних діячів у різних бізнес-структурах, в тому числі – транснаціональних корпораціях.

Так неструктурованість призводить до того, що нормативно-правові та інші акти законодавства розробляються та реалізуються не за стратегічним вектором, а за ситуативно-тактичним.

Захищаючи свої особисті інтереси, влада може дуже швидко втратити свою легітимність, так як прийняті нею рішення не знаходять підтримки громадськості, викликають абсентеїзм та зустрічають суспільну протидію – наприклад, ухилення та уникнення від сплати податків [80].

При цьому, політичну систему можна вважати однією із найбільш інерційних систем. Через це, тільки про досягненні певної критичної межі, влада починає самоочищатися – активізувати боротьбу з корупцією та криміналізацією владних структур (що ми і спостерігали після Майдану, однак згодом, ситуація повернулася на вихідну позицію, і з такими темпами наступний Майдан – неминучий).

3.2. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від сплати податків

Тема ухилення від сплати податків регулярно підігрівається скандалами та розслідуваннями стосовно оптимізації оподаткування. Це і гучні справи про ухилення від сплати податків зірками світового рівня (популярні актори, представники шоу-бізнесу, футболісти) та політиками, і незаконні податкові преференції таких компаній як «Apple», «Microsoft», «Google», «Amazon», «Starbucks» тощо й постійне обговорення досліджуваного явища на різних самітах та неофіційних зустрічах. Тому не дивно, що боротьба з ухиленням та уникненням від оподаткування, підвищення рівня прозорості податкових систем країн світу, наближення норм та правил податкового законодавства різних держав до універсальних, загальноприйнятих стандартів у сфері оподаткування стали однією з найбільш важливих тенденцій сучасності.

На сьогоднішній день, основними формами взаємодії урядів на міжнародному рівні у сфері інтернаціонального податкового регулювання є правила GAAR (General Anti-Avoidance Rules), SAAR (Specific Anti-Avoidance Rules), а також співпраця та координація зусиль через ОЕСР (Організація економічного співробітництва і розвитку).

Правила GAAR були вперше імплементовані Австралією ще у далекому 1915 році. Пізніше дані правила запровадили у своє національне законодавство такі країни як Франція, Німеччина, Канада, Великобританія та ін. До особливостей GAAR можна віднести:

- визначення понять «ухилення від сплати податків», «уникнення від оподаткування», «зловживання податковими нормами», «агресивне податкове планування», «фіктивна схема, угода або транзакція» та їх систематизація в законодавчих нормах та судових прецедентах;
- закріплення штрафів за використання незаконних схем ухилення від сплати податків в законодавстві;
- запровадження механізму перевірки схем ухилення від оподаткування на предмет їх легітимності;

- опис ознак угод, які формально не суперечать законодавству, але при цьому мають побічний ефект у вигляді виникнення податкових пільг, котрі, в свою чергу, влада вважає необґрунтованими і такими, що суперечать букві закону;
- закріплення в законодавстві процедури перегляду податковими органами податкової бази та перерахунку суми сплачених податків у разі виявлення застосування певної схеми ухилення від оподаткування тощо [81].

Досить цікавим є підхід GAAR до процедури доведення законності використання платником податків різних схем податкової оптимізації. Так, правила передбачають три різних варіанти. Наприклад, у Великобританії, Бельгії та Японії незаконність конкретних схем ухилення від сплати податків доводять податкові органи, тоді як в Китаї, США та Швеції обов'язок доведення законності використовуваної схеми покладений саме на платника податків. Деякі інші країни, такі як Канада, Польща та Німеччина, мають змішаний підхід: тягар доведення покладено на обидві сторони [81].

Досвід країн, які впровадили GAAR у своє законодавство, свідчить, що дані правила, по суті, сформували загальну концепцію боротьби з ухиленням від оподаткування. Правила SAAR, в свою чергу, які ще іноді називають TAAR (Targeted Anti-Avoidance Rules), передбачають конкретні, цільові законодавчі заходи, що застосовуються до обмеженого кола операцій. Так, наприклад, SAAR врегульовують спірні питання щодо трансфертного ціноутворення та встановлюють спеціальне регулювання контрольованих іноземних компаній [81].

Не останнє місце у боротьбі з ухиленням від оподаткування та агресивним податковим плануванням займають ініціативи ОЕСР. Одним із головних напрацювань організації у даній сфері є схвалений на саміті G20 у 2015 році план BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Метою даного плану є формування ефективного механізму протидії глобальному відтоку капіталів в офшори та унеможливлення використання різних схем агресивного податкового планування. В нього входять 15 різних положень, які описують конкретні податкові проблеми та шляхи їх вирішення. До основних положень можна віднести:

- вдосконалення правил трансфертного ціноутворення;

- оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній;
- підвищення ефективності механізму врегулювання податкових спорів;
- запобігання зловживання законним уникненням від оподаткування тощо [82].

План BEPS є, по суті, набором конкретних важливих рекомендацій.

Одним із найбільш пріоритетних напрямків діяльності на міжнародному рівні щодо протидії ухиленню від сплати податків є співробітництво різних держав з обміну податковою інформацією. Принципи транспарентності та ефективного обміну податковою інформацією було сформульовано у «Стандарті обміну інформацією», який було розроблено протягом Глобального форуму ОЕСР з оподаткування.

Згідно з вищезгаданим Стандартом, основними засадами обміну податковою інформацією є:

- Обов'язковість (держава не може відмовлятися надавати податкову інформацію у відповідь на запит, наприклад, лише через те, що даною інформацією володіє особа, що діє на фідуциарній основі).
- Повнота охоплення (обмін інформацією може включати дані про будь-які податки).
- Заборона нелегального отримання та використання податкової інформації.
- Подання запиту з метою отримання інформації (запит повинен бути детальним, включати в себе всі факти аби орган, що отримує його, розумів потреби автора запиту повною мірою).
- Конфіденційність (уряд країни, що подає запит, повинен забезпечити конфіденційність отриманих даних) [83].

В цьому плані, особливо гостро стоїть питання обмеження та скасування банківської таємниці. Так, наприклад, в Швейцарії, за розголошення банківської таємниці передбачено кримінальну відповідальність: тобто, передавати інформацію про своїх клієнтів податковим органам або навіть іноземному уряду заборонено. При цьому, якщо мова йде про серйозні порушення законодавства, наприклад, фінансування тероризму, банк може піти на поступки та надати необхідну інформацію, однак, лише за наявності доказів, які обґрунтовують підозри на всі сто

відсотків. Питання розкриття податкової інформації стосовно ухилення від сплати податків, як наслідку використання різних схем мінімізації податкових зобов'язань, поки що залишається відкритим [83].

Світ продовжує переосмислювати інститут банківської таємниці, адже повноцінний обмін податковою інформацією – це сильний та ефективний інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків та виявлення прихованих доходів.

Говорячи про співпрацю та взаємодію на міжнародному рівні щодо вирішення проблемних питань стосовно ухилення від сплати податків, необхідно також згадати організацію ІОТА (Intra-European Organisation of Tax Administrations).

Обмін досвідом між податковими органами країн-учасниць ІОТА дав змогу оцінити вплив різних заходів на загальний рівень дотримання платниками податків податкового законодавства. Так, до найбільш ефективних заходів, націлених на підвищення рівня добровільної сплати податкових зобов'язань та формування законослухняної податкової поведінки, відносять:

- прозорість, відкритість та підзвітність державних фінансів (інформаційна політика, яка дозволяє платнику податків дізнатися про свій внесок у підвищення добробуту своєї держави);
- електронні податкові сервіси (зменшення ймовірності несплати або недоплати податків);
- оприлюднення «чорних списків» суб'єктів господарювання, які ухиляються від сплати податків або мають податковий борг;
- популяризація добровільної сплати податків (пропаганда податкової моралі серед населення);
- новітні стандарти адміністрування та обслуговування платників податків [84].

Прогресивний підхід у питанні популяризації та пропаганди добросовісної сплати податків має податкова адміністрація Фінляндії.

Фінські податкові органи приділяють особливу увагу продуктивному діалогу між податковою службою та платниками податків. Такий діалог починається з моменту реєстрації суб'єкта господарювання. Так, працівники податкової з самого

початку в дружній формі пояснюють платнику податків які в нього є права та обов'язки, роз'яснюють йому найбільш спірні та проблемні питання податкового законодавства. Крім того, інспектори фінської податкової постійно консультують своїх платників, нагадують їм про терміни сплати податків, а коли платник здійснює якусь помилку, одразу не карають, а вчать його, як робити правильно. Таким чином налагоджуються довірчі взаємовідносини. Про це свідчать результати останнього опитування, згідно з яким:

- 97% опитаних фінів визнають важливість та необхідність сплати податків для забезпечення добробуту суспільства;
- 95% – вважають сплату податків важливим обов'язком;
- 85% – повністю довіряють податковим органам [85].

Також, податкова адміністрація Фінляндії приділяє значну увагу підвищенню рівня податкової обізнаності молоді, адже саме ця категорія майбутніх платників податків має лише поверхневі знання щодо сплати податкових зобов'язань. Саме тому, з метою попередження проблем, що можуть виникнути у молодого покоління, підвищення його податкової моралі й формування добропорядної податкової поведінки фіскальні органи проводять різноманітні податкові кампанії, серед яких:

- співробітництво з закладами освіти (податкові лекції, семінари, курси, тренінги, форуми тощо);
- поширення інформації щодо обов'язковості сплати податків через Інтернет;
- створення спеціального кошика податкової інформації, орієнтованого на молодих людей (навчальний матеріал не інформаційного характеру, а презентаційного; наприклад, податкові комікси) [85].

Якщо говорити про прозорість, відкритість та підзвітність державних фінансів, то тут варто відмітити досвід Австрії. Так, Федеральне міністерство фінансів Австрії у відкритому доступі деталізує всі напрямки використання коштів, отриманих від платників податків. Також, на веб-порталі міністерства є спеціальний калькулятор, який дає змогу дізнатися власний внесок у загальний добробут країни: платник вводе у створену форму суму своєї заробітної плати або сплачених податків і отримує

інформацію щодо сум в розрізі цілей на які витрачаються зароблені ним гроші. Таким чином, громадяни можуть побачити скільки вони заплатили за будівництво нових доріг, за погашення державного боргу, який внесок зробили у Європейську співдружність тощо. Крім того, калькулятор аналізує як виконання вашого податкового обов'язку вплинуло на створення стабільного та безпечного майбутнього [86].

Такий новітній підхід підвищує впевненість громадян у своїй державі, так як платники податків, дійсно, мають право знати на які цілі йдуть сплачені ними кошти. Володіючи такою інформацією, розуміючи, що податки просто-напросто не розкрадаються, платники менш схильні ухилятися від оподаткування.

Досить результативною виявилася ідея з оприлюдненням, так званих, «чорних списків» платників податків.

Публікація переліку несумлінних платників стала характерною особливістю практичної діяльності Служби доходів Ірландії. Як виявилося, такий напрям роботи податкових органів спроможний частково боротися з ухиленням від сплати податків, попереджувати недотримання норм податкового законодавства, забезпечувати сплату кожним конкретним платником правильної суми податкових зобов'язань, а також не допускати нарощення податкового боргу.

Згідно з внутрішньою інструкцією, Служба доходів Ірландії зобов'язана щоквартально публікувати перелік несумлінних платників податків (їх найменування або повні імена, адреси, види діяльності тощо). До такого списку входять всі платники, що протягом звітного періоду ухилялися від сплати податків, на яких накладено штраф, або в яких існує значна заборгованість перед бюджетом [87].

Дана ініціатива податкових органів Ірландії має два позитивних ефекти:

- по-перше, оприлюднення такої інформації знімає суспільну напругу: заспокоюються невдоволені сумлінні платники податків;
- по-друге, суспільство бачить боржників, що ухиляються від оподаткування: таким чином, держава присоромлює таких платників, громада починає негативно ставитися до них, а це в сукупності стимулює порушників якнайшвидше розкривати дані про приховані доходи та

гасити податковий борг в обмін на зменшення суми штрафів й уникнення оприлюднення.

Ще одним ефективним заходом боротьби з ухиленням від сплати податків є створення електронних податкових сервісів. В цьому плані варто відмітити роботу Податкової служби Португалії, яка сьогодні використовує передове, надійне та унікальне в своєму роді електронне забезпечення – E-invoice System (система електронних рахунків-фактур). Дана система дозволяє в кожний реальний момент часу отримувати та надсилати електронні рахунки-фактури, проглядати суми проведених суб'єктами господарської діяльності операцій як на загальнодержавному рівні, так і окремо – по платниках. Це дозволяє постійно контролювати й гарантувати надходження ПДВ у повному обсязі [86].

Крім того, міжнародний досвід показує, що необхідно приділяти значну увагу фінансовому моніторингу саме всередині країни. Так, у світовій практиці (маються на увазі розвинені країни), обов'язок первинної перевірки коштів на предмет їх легальності та повноти сплати податкових зобов'язань під час ведення господарської діяльності фактично покладено на банки. Саме банк, в рамках фінансового моніторингу, повинен першим з'ясовувати джерела походження коштів, які клієнт розміщує на своєму рахунку або переказує на інший рахунок, а також перевіряти, чи було сплачено всі податки з цих коштів. У разі якщо потенційний клієнт банку не може документально підтвердити легальність походження грошей, а також повноту сплати всіх податків, останній відмовляє такій особі в наданні банківських послуг. Завдяки такому підходу, унеможливлюється проведення безготівкових розрахунків з використанням неофіційно отриманих коштів [88].

Якщо говорити загалом, кожна окремо взята країна сама вирішує якими інструментами протидії ухиленню від сплати податків користуватися. Звичайно, є загальноприйняті норми та правила боротьби з даним явищем, які підходять усім державам. Однак, кожна країна повинна імплементовувати їх у своє законодавство з урахуванням національних особливостей ведення господарської діяльності. Це стосується і України.

3.3. Пропозиції щодо вирішення проблеми ухилення від сплати податків в Україні

Дослідивши найбільш поширені схеми та моделі ухилення та уникнення від сплати податків в Україні, можна сформулювати певні думки, стосовно вирішення цієї нагальної проблеми українського суспільства.

Нижче наведено авторські пропозиції щодо боротьби з даним явищем в розрізі кожної конкретної схеми.

1. *Офшорні схеми.*

- Імплементувати у вітчизняне законодавство міжнародні інструменти захисту від транскордонних методів уникнення від оподаткування:
    - встановити загальні правила протидії ухиленню від оподаткування (General Anti-Avoidance Rules), що перешкоджатимуть схемам ухилення від сплати податків, пов'язаних із використанням неправомірних податкових переваг, враховуючи національні особливості та мінімізацію дискреційних можливостей;
    - запровадити спеціальні правила регулювання контрольованих іноземних компаній (Controlled Foreign Company Rules), які спрямовані на те, щоб оподатковувати нерозподілений прибуток іноземних компаній, що належать або знаходяться у фактичному контролі резидентів України;
    - провести практичну реалізацію плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).
- Активізувати міжнародне співробітництво у сфері оподаткування:
    - приєднатися до CRS (Common Reporting Standard) – механізм автоматичного обміну податковою інформацією ОЕСР;
    - переглянути всі двосторонні угоди про усунення подвійного оподаткування, що напряму стимулюють використання різних законних схем уникнення від сплати податків та агресивне податкове планування (в першу чергу угоди з Кіпром, Панамою, Нідерландами тощо);
    - переглянути Угоду між Україною та США від 7 лютого 2017 року: наша держава повинна не лише надавати податковим органам США дані про рахунки громадян США в Україні, а й отримувати таку саму інформацію, стосовно рахунків наших громадян в США (дотримуватися принципу взаємності).
- Посилити контроль за трансфертним ціноутворенням:

- зосередити контроль за трансфертним ціноутворенням у одному підрозділі Державної податкової служби України (наприклад, в Офісі великих платників податків) та одночасно скоротити подібний підрозділ в Департаменті аудиту, який перевіряє малий та середній бізнес, задля ліквідації дублювання функцій;
- збільшити чисельність інспекторів підрозділу з контролю за трансфертним ціноутворенням та відправити декількох працівників на навчання закордон – до провідних міжнародних центрів підготовки спеціалістів у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням;
- залучити в підрозділ з контролю за трансфертним ціноутворенням фахівців «Великої четвірки» (аудиторські компанії «Deloitte», «PricewaterhouseCoopers», «Ernst & Young» та «KPMG»); наприклад, контракт на рік.

- Посилити відповідальність за ухилення від сплати податків:
  - підвищити штрафи за умисне ухилення від оподаткування;
  - встановити позбавлення волі за ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах;
  - запровадити кримінальну відповідальність за приховування доходів в офшорах.
- Розробити пакет норм, націлений на деофшоризацію бізнесу (надання преференцій, дотацій або інших пільг суб'єктам господарювання, які не виводять капітал закордон).

2. Ухилення та уникнення від сплати ПДВ.

- Нинішніх можливостей податкової та митної служб (вимоги СЕА ПДВ, необхідність он-лайн реєстрації податкових накладних, ризикоорієнтовані системи тощо) цілком достатньо, щоб майже повністю припинити існування переважної більшості існуючих схем незаконного відшкодування та мінімізації ПДВ. Головний чинник, який перешкоджає цьому – корупція. Контролюючі

органи залишаються все ще нереформованими, а тому необхідно в повному обсязі реалізувати План заходів щодо реформування системи органів, які реалізують державну податкову та митну політику:

- оптимізувати організаційну та функціональну структури служб;
- активізувати антикорупційні заходи (смішно, але, наприклад, у ГУ ДПС у м. Києві працівники Управління корупції стоять на вході та записують прізвища інспекторів, які запізнюються на роботу);
- перенабрати співробітників контролюючих органів на відкритих конкурсах;
- значно підвищити заробітну плату співробітникам органів Державної податкової та Державної митної служб України;
- заохочувати викриття фактів корупції: наприклад, платити певну надбавку до заробітної плати за виявлення корупційних дій.

- Модернізувати автоматичну систему моніторингу СМОКР:
  - моніторинг в реальному часі повинен включати не лише вартісні характеристики операцій, а і кількісні (кількість товару, його класифікація за кодом УКТЗЕД тощо);
  - будь-які, навіть незначні, відхилення у товарному обліку платника ПДВ, який має значні накопичення податкового кредиту, підтвердженого СЕА ПДВ, повинні одразу підпадати під заходи контролю;
  - обмежити механізм блокування податкових накладних та розрахунків коригувань у Єдиному реєстрі податкових накладних: загальний (найбільший) строк блокування не має перевищувати 30 днів;
  - ліквідувати використання позитивної податкової історії платника податків, як фактора упущення проведення податкового контролю.

3. Ухилення та уникнення від оподаткування через порушення митних формальностей, контрабанду та корупцію на державному кордоні.

- Підвищити ефективність роботи працівників Державної митної служби України:

- забезпечити гідну заробітну плату співробітникам Державної митної служби України;
- значно посилити персональну відповідальність співробітників митних органів за прийняті рішення;
- перенабрати працівників митних органів на відкритих конкурсах;
- посилити технічне забезпечення митних органів (засоби спостереження, сканери тощо).

- Посилити інформаційну та аналітичну складові митниці:
  - налагодити обмін митною інформацією з іншими країнами (в першу чергу з торговельними партнерами України);
  - впровадити обмін митною інформацією в момент митного оформлення;
  - здійснювати оцінку ризикованості господарської операції ще до прибуття товарів на митницю України;
  - ідентифікувати кінцевих отримувачів міжнародних поштових відправлень з метою обмеження зловживань передбачених законодавством (право безмитного переміщення товарів);
  - посилити критерії отримання статусу експрес-перевізника й поштового оператора;
  - запровадити вартісні та кількісні обмеження міжнародних посилок без сплати податкових зобов'язань.
- Приєднатися до спільної транзитної процедури Європейської асоціації вільної торгівлі.
- Почати використовувати загальноєвропейську електронну транзитну систему NCTS та інші сучасні технології контролю переміщення товарів.
- Прискорити процедури попереднього декларування, спростити процедури при експорті та систему оформлення вантажів.
- Кардинально перебудувати підрозділ митного аудиту, який майже не розвивався у Державній фіскальній службі України.
- Перейти виключно на електронний документообіг.
- Забезпечити автоматизацію всіх процесів.

- Переглянути існуючу систему штрафів і санкцій.
- Припинити практику втручання таких органів, як СБУ або Національна поліція, у діяльність Державної митної служби України (забезпечити дотримання Митного кодексу України – статті 332).

4. Індустрія «конвертаційних центрів».

- Повністю ліквідувати податкову міліцію та всі інші підрозділи правоохоронних органів, які займаються розслідуванням економічних злочинів.
- Створити єдиний орган, який займатиметься розслідуванням економічних та фінансових злочинів (найняти співробітників на відкритих конкурсах та забезпечити їм гідну заробітну плату).
- Встановити кримінальну відповідальність за розкрадання ПДВ.
- Знизити навантаження на фонд оплати праці.

5. Контрафакт.

- Підвищити штрафи за порушення прав інтелектуальної власності.

6. Тіньова оренда сільськогосподарських земель.

- Виокремити земельний податок з єдиного податку (земельний податок не передбачає ведення звітності та перевірок, а тому його включення до єдиного податку не відповідає основній меті останнього, що полягає в позбавленні маленького бізнесу від податкового тиску та зайвого обліку й звітності).
- Зробити коригування субсидій органам місцевого самоврядування: відходити потрібно від максимальних надходжень, які останні могли б отримати з землі.
- Дозволити органам місцевого самоврядування самостійно вирішувати питання встановлення на їхній території податкових пільг з земельного податку, зокрема, для пенсіонерів.
- Для того, що не постраждали сумлінні платники земельного податку, необхідно запровадити норму, за якою сума сплаченого земельного податку буде зараховуватися при нарахуванні та сплаті ПДФО.

7. Ухилення та уникнення від оподаткування за допомогою Спрощеної системи оподаткування.

- Зблизити загальну систему оподаткування та спрощену:

- зменшити ПДФО до 10%;
- перенести втрати бюджету на непрямі податки та податки з ресурсів;
- обкладати додатковим податком операції надання ФОП-ами послуг юридичним особам;
- спростити усі процедури офіційного оформлення працівників.

8. *Деякі інші пропозиції, які в перспективі можуть сприяти зменшенню рівня ухилення від сплати податків.*

- Узгодити всі положення Податкового кодексу України, щоб не виникла необхідність у прийнятті додаткових рішень та роз'яснень, та заборонити вносити зміни до Кодексу принаймні протягом року.
- Виділити додаткові кошти на модернізацію існуючих автоматизованих інформаційних систем (створити нові сервери, оптимізувати всі процеси систем тощо) та залучити кваліфікованих ІТ-спеціалістів до органів митної та податкової служб, які б контролювали стабільність роботи АІС.
- Повністю перейти на електронний документообіг як всередині Державної податкової та Державної митної служб України так і в процесі їх співпраці з іншими органами державної влади.
- Підвищити заробітну плату рядовим інспекторам та мотивацію працювати (встановити премії та бонуси за розкриття схем ухилення від сплати податків, недопущення збитків державі тощо).

Крім пропозицій, наданих в розрізі кожної конкретної схеми мінімізації податкових зобов'язань, загальною рекомендацією є інституційна реформа Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Необхідно повною мірою реалізувати План заходів щодо концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, який було затверджено розпорядженням Кабміну від 5 липня 2019 року № 542-р.

Вищезгаданий План передбачає наступні кроки:

- оптимізувати організаційну та функціональну структури служб;
- удосконалити процедури адміністративного оскарження;

- управління інформаційними системами й технологіями;
- антикорупційні заходи;
- розвиток персоналу;
- стимулювати добровільну сплату податків;
- розвивати податкові сервіси;
- ефективне управління ризиками;
- ефективний податковий контроль та аудит;
- удосконалити роботу, спрямовану на погашення податкового боргу;
- впроваджувати заходи протидії розмиванню податкової бази;
- посилити функції аналізу трансфертного ціноутворення;
- сприяти безпеці та міжнародній торгівлі, включаючи спрощення й гармонізацію митних процедур;
- сприяти ефективному та повному справлянню митних платежів;
- розвивати інфраструктуру, електронні технології та сервіси для міжнародної торгівлі;
- боротися з незаконним переміщенням наркотиків та зброї;
- підвищити ефективність міжнародного митного співробітництва [89].

Також, я вважаю, що вкрай важливим є створення окремого органу, який зосередить свою діяльність на розслідуванні економічних та фінансових злочинів – наприклад, Службу по боротьбі з економічними злочинами або Офіс фінансових розслідувань. Така ініціатива значно підсилить інституційний контроль за дотриманням норм Податкового кодексу України.

ВИСНОВКИ

Отже, ухилення від сплати податків – це процес мінімізації податкових зобов’язань шляхом використання різних схем та методів. В науковій літературі досить часто ототожнюють такі поняття як ухилення та уникнення від сплати податків. Однак, насправді, ці терміни мають різне значення. Ухилення від оподаткування – це зменшення суми податкових платежів за рахунок використання заборонених законом методів. Тоді як уникнення від оподаткування – це цілком легальний метод мінімізації зобов’язань перед бюджетом.

Головна причина існування такого явища, як ухилення та уникнення від сплати податків, криється в очевидному впливі податків на фінансовий стан платників при недостатньому усвідомленні ними реальних вигід від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок державного бюджету. Тому не дивно, що в більшості розвинутих країн, типу США, Великої Британії, Німеччини, Франції, Швейцарії тощо, де існують впливові демократичні інститути, стабільні механізми зв'язку між органами державної влади (які, по-факту, ухвалюють податкові закони) та виборцями (платниками податків), а також надійні, перевірені часом, системи контролю за ефективним використанням бюджетних коштів, ухилення від оподаткування залишається на досить низькому рівні, так як необхідність сплачувати податки набуває усвідомленого характеру; тоді як в країнах, котрі лише стали на шлях демократичного розвитку, сплата податків ототожнюється з платежами, які, по-перше, запроваджуються без згоди більшості населення, і по-друге, сплачуються в примусовому порядку. Укорінившись в думках громадян, це стає джерелом антифіскальної поведінки платників податків: з'являється бажання скоротити податкові зобов'язання чи взагалі ухилитися від них. І чим більш недосконалими є демократичні інститути і податкова система в цілому, тим більш масовою та розповсюдженою стає така поведінка.

Решту причин, що підштовхують платників до ухилення або уникнення від оподаткування, класифікують на морально-психологічні, політичні, правові, технічні та економічні.

Також, варто зазначити, що досить важливу роль у мотивації ухилення або уникнення від сплати податків грає такий фактор, як міра й характер покарань за ухилення від оподаткування. Так, якщо потенційна вигода від ухилення переважає ймовірність та розмір відповідної відповідальності, платник податків буде схильним піти на ризик. Крім того, чим більш поширеною є корупція в країні, тобто чим більшою є ймовірність відкупитися від покарання, тим легше платнику прийняти подібне рішення.

Метою як ухилення, так і уникнення від оподаткування є отримання економічної або будь-якої іншої вигоди. Саме податкові міркування, на сьогоднішній день, лежать

в основі прийняття глобальних рішень міжнародними корпораціями стосовно інвестицій та інтернаціональних операцій. І це не дивно, адже максимізація вартості компанії шляхом використання всіх переваг існуючих законодавчих лазівок є прямим обов'язком виконавчих директорів перед акціонерами. Однак, такі дії, будь вони законними або незаконними, призводять до виникнення значних негативних наслідків у державі. По-перше, державний бюджет недоотримує значні суми грошових коштів, що призводить до зниження його доходів та утворення бюджетного дефіциту. Більше того, дефіцит, сформований за рахунок недобросовісних платників, змушує державу встановлювати нові податки та збільшувати ставки існуючих задля його покриття. По-друге, ухилення від сплати податків приносить значні вигоди правопорушнику, ставить його у більш вигідне становище порівняно з добросовісними платниками податків, і таким чином підриває основи ринкової конкуренції. Таким чином, суб'єкти господарювання, які ухиляються від сплати податків, перекладають податковий тягар на сумлінних платників, а постійне зростання податкового тиску на легально працюючі підприємства в кінці кінців підштовхує їх до переведення своєї діяльності в «тінь». Все це призводить до зростання дисбалансу в розвитку різних секторів економіки, що може сприяти монополізації окремих галузей.

Основні зловживання з ухиленням від оподаткування та мінімізацією податкових зобов'язань, щодо яких автору вдалося знайти дані, пов'язані з великомасштабними зовнішньоекономічними операціями за участі великих підприємств та контрабандою й корупцією на кордоні. При цьому, контрабанда та корупція на кордоні в останні роки стали більш масштабними, потіснивши з першого місця офшорні схеми. Загальні обсяги недоотриманих бюджетом грошей, внаслідок проведення такого роду операцій, сягають мільярди доларів. Основні інструменти, які використовують зловмисники, включають трансфертне ціноутворення у відносинах з нерезидентами, міжкорпоративні кредити та платежі за нематеріальні активи, послуги «конвертаційних центрів» та центрів мінімізації митних платежів, контрабанда та пов'язана з нею корупція на кордоні.

Результати проведеного дослідження говорять про те, що українці почали більш інтенсивно саме уникати сплати податків – тобто законно мінімізувати податкові зобов'язання. Про це свідчать і нарощення експорту до офшорних юрисдикцій, і збільшення обсягу «round-tripping» інвестування. Однак, враховуючи динаміку обсягів встановленого схемного ПДВ, встановлених нереальних операцій з продажу, контрабандних поставок, вилучених з незаконного обігу підакцизних товарів, можна зробити висновок, що ухилення від сплати податків також має місце в значних масштабах.

Проблема у боротьбі з ухиленням від оподаткування полягає у тому, що головні винуватці, як показує попереднє дослідження, – власники великих суб'єктів господарювання та надвеликих бізнес-груп – мають значний політичний вплив. Це, в свою чергу, надає їм фактичний імунітет від контролюючих органів. Тому, зменшення можливостей для великомасштабної мінімізації податкових зобов'язань вимагає політичної волі та народної підтримки. При цьому, такі зловживання, сягаючи мільярдів доларів, залишаються малопомітними для широких мас населення, на відміну від таких в середньому та малому бізнесі. Це дозволяє відвертати увагу громадськості й міжнародних спостерігачів та радників на зловживання малого та середнього бізнесу, попри незрівнянність масштабів, що в результаті викривляє пріоритети державної політики та міжнародної підтримки.

Зібрані у цій роботі дані мають допомогти встановити реальні, базовані на фактах, орієнтири для визначення пріоритетів у боротьбі з уникненням оподаткування. Так, на сьогоднішній день, наша держава повинна зосередити свою увагу на: імплементації міжнародних інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків, посиленні контролю за трансфертним ціноутворенням, підвищенні ефективності роботи податкових та митних органів, модернізації автоматизованих інформаційних систем тощо.

В незалежності від обсягів зловживань, автором даної роботи було досліджено переважну більшість можливих схем, якими користуються вітчизняні суб'єкти господарювання, до того ж, надано рекомендації щодо боротьби з кожною конкретною схемою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фінанси: підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. Затверджено МОН / за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Знання, 2012. – 687 с.
2. Податкова система: навчальний посібник. / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. – К.: Центр учбової літератури, 2017. – 416 с.
3. В. М. Федосов Податкова система України: підруч. / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.
4. Податкова система: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. К. Хлівний, О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, А. В. Пислиця та ін.; кер. авт. кол. В. К. Хлівний. – К.: КНЕУ, 2014. – 372 с.

5. Податкова система України: тренінг-курс: навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О. М. Тимченко; передм. Т. І. Єфименко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. − 656 с.
6. В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко Податкова система: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 360 с.
7. Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк Податкова система. Підручник. – К.: Атіка, 2017. – 920 с.
8. В. М. Мельник Уникнення та ухилення від оподаткування: співвідношення дефініцій / В. М. Мельник // Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України. – К.: НДІ фіскальної політики, 2018. – 178 с.
9. Oxford Dictionaries. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.oxforddictionaries.com/definition/tax_avoidance
10. Oxford Dictionaries. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.oxforddictionaries.com/definition/tax_evasion
11. Г. М. Білецька Запровадження електронного аудиту як механізму забезпечення протидії незаконній мінімізації сплати податків / Білецька Г. М. // Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України. – К.: НДІ фіскальної політики, 2018. – 178 с.
12. С. О. Баранов Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 12. – С. 102–106.
13. І. М. Коновалова Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків та механізм їх уникнення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.klubok.net/article1889.html
14. Відхід від сплати податків: теорія і практика: монографія / В. П. Вишневський, А. С. Вєткін – Д.: ІНАН України, 2003. – 228 с.
15. Т. М. Орищин Оптимізація податкового навантаження підприємства: теоретичний та методичний аспекти // Економіка та держава. – 2019. – №4. – С. 58-52.
16. Л. А. Парфентій Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби // БізнесІнформ. – 2018. – №3. – С. 290-294

17. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Л: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України», 2015. – 330 с.
18. Економічна енциклопедія / за заг. ред. С. В. Мочерного. – К.: Академія, 2002. – 952 с. - 778-779 с.
19. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. В. Г. Баранової. – О.: ВМВ, 2014. – 344 с.
20. Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: матеріали 16-ї науково-практичної конференції (8-9 лютого 2016 р.). – Л.: Юридичний факультет Львівського національного університету імені Івана Франка, 2016. – 424 с.
21. Конституція України. Редакція від 21.02.2019. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80
22. Податковий кодекс України. Редакція від 20.10.2019. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
23. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Редакція від 02.11.2019. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10
24. Кримінальний кодекс України. Редакція від 18.10.2019. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14
25. Постанова Верховного суду України від 08.10.2014 №15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Прийняття від 08.10.2004. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04
26. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв’язку з проведенням адміністративної

реформи в Україні». Редакція від 07.03.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5083-17

27. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/
28. William Petty A Treatise of Taxes & Contributions. 1662. Edited by Charles Henry Hull. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.wikisource.org/wiki/Treatise_of_Taxes_and_Contributions_(1899)
29. Adam Smith An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. 1776. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.wikisource.org/wiki/The_Wealth_of_Nations
30. Волхова І. С. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія / за ред. І. С. Волхової. – О: Атлант, 2018. – 384 с.
31. Звіт про виконання Плану роботи Офісу ВПП ДФС на 2018 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://data.gov.ua/dataset/bd051b1f-9a60-41c1-92aa-950181248977/resource/d46cec04-dfb6-4183-a66c-0ac17d9e9254
32. В. М. Федосов,Т. В. Паєнтко Упровадження контролінгу в управлінні фінансами на макрорівні в Україні // Фінанси України. – 2018. – №6. – С. 107-126.
33. В. М. Федосов,Т. В. Паєнтко Управління фінансами: контролінг на мікрорівні // Фінанси України. – 2018. – №3. – С. 80-96.
34. Паєнтко Т. В. Теоретико-організаційні засади податкового контролінгу // БізнесІнформ. – 2016. – №12. – С. 214-221.
35. О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська Реформа Державної фіскальної служби України в контексті модернізації системи державного фінансового менеджменту // Ринок Цінних Паперів України. – 2015. – №8. – С. 69-76.
36. О. М. Тимченко, Ю. В.Сибірянська Альтернативна модель податкової системи України // Фінанси, облік і аудит. – 2016. – №1. – С. 120-134.
37. О. М. Тимченко Альтернативні ідеї щодо реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/18941/81-83.pdf;jsessionid=8120FFB609808DD1BB20CC61690133A5?sequence=1

38. О. М. Тимченко, Ю. В.Сибірянська Фіскальні ефекти структурних зрушень у податковій системі України // Економічний часопис-XXI. – 2014. – № 1. – С. 69-73.
39. Б. В. Костюк Стимулюючий вплив податкового аудиту на рівень податкової дисципліни // електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2018. – №3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2018/156.pdf
40. В. М. Опарін Домінанти та пріоритети фінансового вирівнювання в Україні // Фінанси України. – 2015. – №6. – С. 29-43.
41. В. М. Опарін Інновації у фінансовій сфері / В. М. Опарін, Т. М. Паєнтко, В. М. Федосов. – Київ: КНЕУ, 2013. – 444 с.
42. В. М. Мельник, Т. В. Кощук Підвищення податкової прозорості для протидії агресивному податковому плануванню // Фінанси України. – 2017. – №9. – С. 75-86.
43. Калінеску Т.В., Ширяєва А.Ю. Причини та тенденції ухилення від сплати податків. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Nvdu_2013_10_7
44. А. І. Крисоватий Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кощук; за ред. А. І. Крисоватого. – Т.: ТНЕУ, 2014. – 236 с.
45. European Commission, Taxation and Customs Union, Anti Tax Avoidance Package, January 2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm

46. Tax avoidance by Multinational companies: Methods, Policies, and Ethics / Farok J // Rutgers Business Review 2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://goo.gl/nadpLX
47. Тенденції тіньової економіки в Україні у 2018 році. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki
48. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/
49. Постанова Кабінету міністрів України від 27 грудня 2017 року №1045 «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1045-2017-%D0%BF
50. Постанова Кабінету міністрів України від 4 липня 2017 року №480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/480-2017-%D0%BF
51. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf
52. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики / В. Дубровський, В. Черкашин, О. Гетьман // Вісник. Офіційно про податки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.visnuk.com.ua/ru/news/100014336-porivnyalniy-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-ukhilennya-uniknennya-opodatkuvannya-v-ukrayini-2019

53. Оцінка обсягів коштів вітчизняного походження, які надійшли в Україну як прямі іноземні інвестиції в 2010-2018 роках. Національний банк України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://old.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=73849830
54. Doing Business 2020, Economy profile, Ukraine. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf
55. Doing Business 2016 Report. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf
56. Doing Business 2011 Report. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB11-FullReport.pdf
57. Doing Business 2009 Report. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB09-FullReport.pdf
58. Аналіз обсягів контрабанди в Україні. Ukraine Economic Outlook. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://cutt.ly/Le4Wibl
59. Звіт Державної фіскальної служби України за 2015 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf
60. Звіт Державної фіскальної служби України за 2016 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf

61. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF
62. Офіційний сайт Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://land.gov.ua/info/statystyka/
63. Т. В. Паєнтко, А. О. Болошева Участь фінансових установ у схемах ухилення від оподаткування: реалії України та перспективи протидії // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2014. – №2. – С. 148-158.
64. О. М. Тимченко Схеми Уникнення оподаткування як ключ до розв'язання проблеми / Тимченко О. М. // Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України. – К.: НДІ фіскальної політики, 2018. – 178 с.
65. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДФС у м. Києві на 2015 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kyiv.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/235958.html
66. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДФС у м. Києві на 2016 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kyiv.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/285212.html
67. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДФС у м. Києві на 2017 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kyiv.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/328027.html
68. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДФС у м. Києві на 2018 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kyiv.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/369712.html
69. Офіційний сайт Генеральної прокуратури України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.gp.gov.ua/ua/otnmr.html
70. О. М. Тимченко, М. Б. Кондратенко Податкове навантаження на юридичних осіб в Україні та його вплив на економічне зростання // Фінанси України. – 2012. – №10. – С. 34-42.

71. Doing Business 2014 Report. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2014
72. Doing Business 2015 Report. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf
73. Doing Business 2017 Report. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf
74. Doing Business 2018 Report. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf
75. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / В. Дубровський, В. Черкашин // Інститут соціально-економічної трансформації. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2017/09/Instumentariy-uhilyannya-vid-splati-podatkiv-2017.pdf
76. В. М. Опарін Ще один крок до пізнання фінансів // Фінанси України. – 2018. – №5. – С. 125-128.
77. А. Є. Буряченко, А. А. Славкова Підвищення ефективності податкового контролю за допомогою активізації непрямих методів визначення податкових зобов'язань // Фінанси, облік і аудит. – 2011. №18. – С. 34-53.
78. Viktor Fedosov, Tetiana Paientko Opportunistic government behavior: How controlling approaches in public management can prevent it // Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. – 2019. – №2. – С. 37-54.
79. Viktor Fedosov, Tetiana Paientko Can information technology increase government effectiveness. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

https://pdfs.semanticscholar.org/4b4b/8bfb03e121a557205e4b6e54975d442075d3.pdf

80. В. М. Опарін, Т. В. Паєнтко Ідеологія, прагматика та результативність податкового реформування в Україні // Проблеми економіки. – 2017. №4. – С. 138-147.
81. Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR). IMF. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf
82. BEPS Actions. OECD. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/
83. Тимченко О. М. Міжнародне інформаційне співробітництво як фактор протидії ухиленню від сплати податків // Фінанси України. – 2011. – №12. – С. 11-20.
84. Офіційний сайт IOTA. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.iota-tax.org/
85. Офіційний сайт Податкової адміністрації Фінляндії. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.vero.fi/en/individuals/
86. Міжнародний досвід з питань формування моделі сумлінного платника. Вісник. Офіційно про податки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7521
87. Офіційний сайт Служби доходів Ірландії. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.revenue.ie/en/Home.aspx
88. Тимченко О. М. Податки як інструмент протидії приховування доходів в офшорних юрисдикціях // Ринок Цінних Паперів України. – 2014. – № 1-2. – С. 3-10.
89. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику. Розпорядження Кабінету міністрів України від 05 липня 2019 р. № 542-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-realizaciyi-konceptualnih-napryamiv-reformuvannya-sistemi-organiv-shcho-realizuyut-derzhavnu-podatkovu-ta-mitnu-politiku-i050719

ДОДАТКИ

Додаток А

Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового та митного аудиту за 2014-2018 роки (за даними Звіту «Аудит-1»)

Рік	Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума донарахованих грошових зобов○'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн.		
	Всього	Планових	Позапланових	Всього	По планових перевірках	По позапланових перевірках
2014	33613	5104	28509	7963822	3521970	4441852
2015	21663	3609	18054	4611007	1777802	2833206
2016	18485	3620	14865	6103433	2300904	3802529
2017	19169	4085	15084	16300557	8225206	8075351
2018	18357	4516	13841	13232296	3212009	10019287

Джерело: документація отримана з бази практики – Управління податків і зборів з юридичних осіб ГУ ДПС у м. Києві