

ван інструментарій податкового ризику-менеджменту. Произведена характеристика перспективных источников вычисления и уменьшения налоговых рисков.

Ключевые слова: налоговый риск, теневая экономика, обязательства плательщиков, факторы налоговых рисков, налоговый риск-менеджмент.

Kushnirchuk Ju. M., Repetylo B. V. Tax aspects of shadow economy.

Approaches to the interpretation of the category «tax risk» are analyzed. The quantitative and qualitative comparative analysis of the national and world tax burden are made. The relationship of cause and effect between the tax burden and shadow economy is investigated. A set of instruments of tax risk-management is systematized. Perspective sources of tax risks identification and minimization are characterized.

Key words: tax risk, shadow economy, taxpayers' obligations, tax risks factors, tax risk-management.

Стаття надійшла 10 жовтня 2013 р.

УДК 336.22:343.973

**С. І. Лекарь,
В. П. Мартинюк, Н. М. Михальчук**

ПОДАТКОВИЙ БОРГ ЯК ФОРМА ЕКОНОМІЧНОЇ ЗЛОЧИННОСТІ ТА ЗАГРОЗА ЕКОНОМІЧНІЙ БЕЗПЕЦІ ДЕРЖАВИ

Теоретично обґрунтовано доцільність віднесення деяких видів податкового боргу до форм економічної злочинності. Представлено авторський підхід до системи оцінки ухилення від сплати податків, розраховано значення запропонованих показників та на їх основі проаналізовано сучасні тенденції ухилення від оподаткування. Запропоновано комплекс заходів, що сприятимуть мінімізації масштабів умисного невиконання податкових зобов'язань у контексті зміцнення економічної безпеки держави.

Ключові слова: податковий борг, економічна злочинність, економічна загроза, безпека держави, захисні заходи.

Постановка проблеми. Становлення держави ринкового типу супроводжується низкою викликів, серед яких тінізація та криміналізація різних сфер господарського життя суспільства, що зумовлено дисфункцією держави щодо регулювання відносин у сфері економіки та прагненням суб'єктів господарювання до необґрунтованого швидкого збагачення за рахунок національного багатства. Стійке нагнітання криміногенної ситуації в економіці стало однією з особливостей нашої країни після розвалу командно-адміністративної системи Радянського

Союзу. Економічні злочини пронизують практично усі сфери життєдіяльності суспільства, зокрема: фінансову, банківську і зовнішньоекономічну діяльність, виробництво, торгівлю, сферу послуг, процеси приватизації, розподіл і витрачання бюджетних коштів, міжкорпоративні відносини.

Усі форми економічної активності нерозривно пов'язані з оподаткуванням, адже саме податки та інші обов'язкові платежі є основним джерелом надходження фінансових ресурсів до державної казни. Водночас вони є джерелом конфлікту інтересів: держава у прагненні до фінансування всезростаючих бюджетних потреб прагне максимізувати свої доходи, а будь-яка особа як людина економічна апріорі протистоїть вилученню частини набутих благ, свідомо допускаючи порушення конституційного обов'язку і накопичуючи заборгованість з податків. За таких тенденцій посилення криміналізації податкових відносин здатне не лише уповільнити, а й взагалі зупинити подальший прогресивний розвиток нашої країни, знизити рівень її економічної безпеки, поглибити трансформаційну кризу і пов'язану з нею атмосферу соціальної невизначеності, невпевненості та загального зубожіння населення на фоні нарощення капіталів окремими соціальними групами.

Стан дослідження. Теоретико-методологічне підґрунтя дослідження становлять праці учених, які досліджували причини девіантної поведінки платників податків, зокрема В. Вишневський, А. Веткін, П. Гега, А. Гутник, А. Жеребних, І. Кучеров, С. Онишко, О. Сидорович, І. Таранов. Сутність явища податкового боргу досліджена О. Годованцем, П. Дуравкіним, Г. Ісаншиною, А. Крисоватим, О. Марченко, О. Тимченко та ін. Значний внесок у розвиток теорії економічної злочинності зроблено О. Бандуркою, Ю. Бауліним, В. Білоус, В. Борисовим, В. Зеленецьким, М. Камлик, О. Костенко, Г. Матусовським, М. Мельником, В. Навроцьким, В. Шепітько.

Варто зазначити, що проблеми економічної злочинності та податкової заборгованості опрацьовані в науковій літературі досить ґрунтовно, однак податковий борг як форма економічної злочинності та загроза економічній безпеці держави розглянутий вченими досить односторонньо, зокрема у контексті ухилення від оподаткування, інші його аспекти залишаються в легальній площині. Натомість, в органах доходів і зборів, ухилення від сплати податків і зборів облікується окремо від інших випадків заборгованості. Також поза увагою залишається відсутня сьогодні система показників для оцінки податкового боргу.

Метою статті є актуалізація статусу податкового боргу як форми економічного злочину та дослідження його тенденцій; доведення доцільності віднесення ухилення до прихованої форми податкового боргу та розробка системи індикаторів для оцінки його масштабів.

Виклад основних положень. Злочинність – найнебезпечніший вияв поведінки, що відхиляється від встановлених норм, яка наносить найбільшу шкоду суспільству. Слово «злочинність» похідне від слова «злочин», що трактується Кримінальним кодексом України як суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом злочину (ч. 1 ст. 11 КК). Ознаками злочину є:

1. Передбаченість кримінальним законодавством. Кримінальний кодекс встановлює вичерпний перелік злочинів, в такому разі діяння, які посягають на об'єкти, що ним не охороняються, злочином вважатися не можуть.

2. Суб'єкт злочину – фізична осудна особа, яка на момент вчинення злочину досягла віку, з якого настає кримінальна відповідальність (так званий загальний вік кримінальної відповідальності в нашій державі – 16 років).

3. Винність передбачає умисне скоєння або необережність.

4. Суспільна небезпечність визначається як шкідливість наслідків злочину для особи (фізичної чи юридичної), суспільства, держави, людства [1].

Науковцями, котрі досліджували економічну злочинність, не досягнуто консенсусу стосовно чіткого визначення цієї дефініції та її структурних елементів, що зумовлено відсутністю законодавчого закріплення терміна. Наприклад, у Кримінальному кодексі взагалі відсутня ця категорія, існує поняття «злочини у сфері господарської діяльності». Однак відповідно до вказівки МВС України «Про формування окремих показників статистичних звітів та оцінки стану злочинності» від 12 листопада 2003 року до злочинів економічної спрямованості належать 78 статей Кримінального кодексу України, з яких 46 – економічної спрямованості та 34 – суміжні, тобто загальнокримінальної та економічної спрямованості одночасно, серед яких безпосередньо до компетенції Державної служби боротьби з економічною злочинністю віднесено 64 злочини, де 19 – суміжні. Нині розроблений Проект Закону України «Про боротьбу з економічною злочинністю», прийняття якого має на меті усунення цього недоліку та інших неузгодженостей.

Варто відмітити, що економічна злочинність є досить багатограним поняттям, що зумовлює неоднозначність підходів до її трактування. Так, найпоширеніші з них стосуються правової, економічної чи соціальної природи цього негативного явища. У результаті узагальнення поглядів, запропонованих О. Яковлевим, А. Кулик, В. Бобир, А. Литвак, А. Долговою, підсумуємо, що вчені надають означення, зосереджуючи увагу на особі економічного злочинця – державного

управлінця, який приймає рішення стосовно народного господарства, чи працівника підприємства. Також часто замість визначення поняття «економічна злочинність» науковці просто наводять перелік складових економічної злочинності. Більш точним, на наш погляд, є визначення В. Єсіпова, котрий пояснює економічну злочинність як діяння, спрямовані на досягнення економічного результату протиправним шляхом суб'єктами господарської діяльності [2, с. 66]. Деталізує попереднє визначення думка О. Користін: «Економічна злочинність – це сукупність різних видів навмисних посягань на економічні відносини, що охороняються державою незалежно від форми власності і видів діяльності суб'єктів, які виконують певні функції у сфері виробництва, обміну, обслуговування, а також осіб, пов'язаних з регулюванням цієї діяльності» [3]. Б. Свенсон до складу економічних злочинів відносить злочини, «які мають як прямий мотив економічну вигоду» [4, с. 4]. І. Базярук сформульовано основні риси злочинів у сфері економіки, а саме: скоєння у сфері легальних та напівлегальних господарських операцій; суб'єкти-підприємці або особи, котрі сприяють виконанню господарської діяльності; результатом є економічна, політична, моральна шкода державі і членам суспільства; ціль – отримання економічних вигод; умисність вчинення [5].

Грунтовний і системний аналіз дозволяє виокремити п'ять основних тенденцій економічної злочинності на сучасному етапі економічного розвитку:

1. Подальше інтенсивне зростання кількості економічних злочинів, найпоширенішими серед яких є: ухилення від сплати податків, порушення порядку зайняття підприємницькою діяльністю, фіктивне підприємництво та банкрутство, незаконні фінансові операції, порушення правил здійснення зовнішньоекономічних операцій, контрабанда.

2. Серед злочинів, що спричинюватимуть труднощі щодо виявлення, будуть переважати такі: ухилення від сплати податків; порушення порядку заняття підприємницькою діяльністю; фіктивне підприємництво; порушення порядку (емісії) цінних паперів; фіктивне банкрутство; приховування банкрутства; порушення правил здійснення зовнішньоекономічних операцій; контрабанда, шахрайські операції з векселями; операції з відмивання коштів.

3. Передбачається зростання кількості організованих злочинних угруповань усіх видів, які діятимуть у сферах банківської, кредитно-фінансової, зовнішньоекономічної діяльності, нелегального та напівлегального бізнесу, контрабанди товарів, бізнесу ігор та розваг тощо.

4. Подальше злиття і консолідація загальнокримінальної та економічної злочинності.

5. Триватиме процес удосконалення системи відмивання коштів.

Податковий борг як сума податкових зобов'язань, що відповідно до законодавства підлягають сплаті, але не сплачені у встановлений законодавством термін або сплачені не в повному обсязі, а також пеня за кожен день прострочення та штраф за його наявності – явище, що стабільно спостерігається у податковій роботі та має надзвичайно складні наслідки для держави. Однак чи є створення податкового боргу економічним злочином?

Податковий борг може виникати з об'єктивних причин у випадку неможливості платника виконати податкове зобов'язання внаслідок незадовільного фінансового стану. Деякі науковці вважають, що відсутність фінансових ресурсів платника не є достатньою причиною для того, щоб не вносити податкові платежі, адже підприємництво – це діяльність, пов'язана з ризиком, який має прогнозуватися та мінімізуватися.

На нашу думку, сучасні економічні, правові та політичні реалії України не є достатньо сприятливими для успішного ведення бізнесу, часто підприємці, особливо дрібні, опиняються у надскладних обставинах, тому податкова заборгованість, що зумовлена нестачею коштів, наприклад, внаслідок застосування методу нарахування податків за першою із подій чи оперативною потребою в певному обсязі готівки в обігу не може вважатися злочином.

Також він може мати суб'єктивне походження, коли платник має змогу виконати зобов'язання, але не робить цього з корисливих мотивів. Сам податок як форма примусового відчуження частини доходу впливає на вибір між сплатою і ухиленням, для окремих платників податків це є азартною грою, учасник якої порівнює шанси отримати більший дохід перед загрозою можливого викриття, порівнюючи суму винагороди з розміром покарання у випадку невдачі. Окрім того, результати нашого дослідження, викладені у статті [6], свідчать, що в нашій державі боржнику, навіть враховуючи суми втрат від застосованих до нього санкцій до моменту примусової реалізації активів, накопичувати податкову заборгованість може бути вигідно. Податковий борг із суб'єктивних причин виникає у двох випадках: у разі прийняття управлінського рішення про затримання терміну розрахунків зі зведеним бюджетом, в такому разі випадок податкового боргу облікується в податковому органі та вживаються відповідні заходи (відкритий податковий борг); або у разі ухилення від оподаткування, коли суб'єкт приховує підстави свого обов'язку зі сплати податків (прихований податковий борг).

Способів ухилення розроблено досить багато. Найпоширенішим є повне або часткове невідображення у бухгалтерському обліку результатів фінансової діяльності підприємства, тобто операції проводяться без документального оформлення, а виручка від них залишається неоприбуткованою.

Ухилення від оподаткування досить часто досягається шляхом спотворення економічних показників, наприклад, завищення ціни на сировину, паливо, послуги, а також віднесення вдаваних витрат на витрати виробництва. Часто відбувається також зниження вартості реалізованого товару або послуг.

Існують схеми, що неможливо реалізувати без участі контрагента. Наприклад, із метою маскування об'єкта оподаткування складаються фіктивні договори про певну спільну діяльність, але насправді ці дії не здійснюються. Також використовуються особливі стосунки зі спеціально утвореними посередниками, які зареєстровані в офшорних зонах. Часто спостерігаються схеми, коли суб'єкти господарювання з метою збільшення сум податкового кредиту чи витрат вдаються до послуг конвертаційних центрів.

Отже, оскільки ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є діяння, «...вчинене особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів» [7], то де-факто ухилення, безумовно, є випадком створення податкового боргу. Проте відповідно до Податкового кодексу податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання [8], тому поки суму донарахованих платежів не буде узгоджено боржником самостійно або за його справою не буде винесено судове рішення, сума, на яку відбулося ухилення податковим боргом, вважатися не може. Це, своєю чергою, ускладнює процес встановлення збитків, нанесених державі, оскільки не дозволяє точно встановити розмір штрафу і пені для реалізації ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – ККУ), а також можливість вжиття заходів забезпечення погашення заборгованості до вироку суду в такому разі, що станом на 01.04.2013 р. рівень узгодженості впав на 47,1% [9].

Нині надзвичайно актуальна проблема неефективності судочинства: так у справах з ухилення за 92,9% загального рішення суду не прийнято, а провадження триває місяцями. Віднесення випадків ухилення, що підпадають під дію ч. 1 і 2 ст. 212 ККУ, до податкового боргу дозволило б після закінчення 60-денного періоду з моменту його виявлення застосувати заходи примусового стягнення із накладанням штрафу, передбаченого статтею 212 ККУ. Для цього дефініцію податкового боргу варто узгодити із визначенням «ухилення». Встановимо, які ознаки злочину притаманні різним формам податкового боргу (табл. 1).

Аналіз ознак злочину, що притаманні податковому боргу

Ознака	Податковий борг		
	відкритий		прихований (ухилення)
	об'єктивні причини	створений умисно	
Об'єкт	Встановлений законодавством порядок державного регулювання оподаткування юридичних і фізичних осіб		
Предмет	Грошові кошти у формі податків, зборів (обов'язкових платежів), що належать до системи оподаткування та введені в установленому законом порядку		
Об'єктивна сторона: 1. Діяння	Невнесення, неповне внесення платежів до бюджету у встановлені строки		Повне або часткове приховування фактів господарської діяльності, що є об'єктами оподаткування або засвідчення фіктивної економічної активності, наслідком якої є більш сприятливі умови оподаткування
2. Наслідки	Фактичне ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів		
Закінчений склад злочину	Склад злочину відсутній у зв'язку зі зверненням із надання розстрочення (відстрочення) та отриманням відповідного дозволу, внаслідок існування об'єктивних економічних обгунтувань неможливості здійснення розрахунків із бюджетом, до настання граничного строку сплати	Із моменту ненадходження зазначених сум до бюджету чи державних цільових фондів щодо закінчення гранично допустимого строку розрахунків із бюджетом	З моменту ненадходження зазначених сум до бюджету чи державних цільових фондів щодо закінчення гранично допустимого строку розрахунків із бюджетом; якщо закон пов'язує строк сплати з виконанням певної дії, то злочин вважається закінченим із моменту фактичного ухилення від сплати

<i>Продовження таблиці 1</i>			
Суб'єкт злочину	–	1) службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; 2) особа, яка провадить підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; 3) будь-яка інша особа, котра зобов'язана утримувати та (чи) сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі)	
Суб'єктивна сторона	–	Прямий умисел, про що свідчить відсутність економічних обґрунтувань, що підтверджують важкі фінансові умови платника; факти поживлення господарської діяльності	Прямий умисел, про що свідчить, наприклад, відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неопритукування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку тощо

Усім явищам, зокрема й економічним, притаманні різні властивості, які, як правило, виражаються множиною певних ознак. Для ефективної формалізації та відстеження негативних чи позитивних тенденцій податкового боргу як форми економічної злочинності необхідно створити систему оціночних показників. Їх розробка та застосування у практичній діяльності має важливе методологічне значення, пов'язане з необхідністю отримання оперативної інформації для прийняття управлінських рішень. Пропонуємо деякі показники для оцінки тенденцій ухилення від оподаткування як одного з елементів податкової заборгованості, що законодавчо віднесено до видів економічної злочинності (табл. 2).

Простежимо динаміку значень наведених показників за допомогою рис. 1.

2012 року спостерігалася позитивна динаміка індикаторів оцінки ухилення від оподаткування. Проте 2013 року стрімко зросла як кількість випадків ухилення від сплати податків, так і розміри ухилення, що й відображають запропоновані індикатори.

Індикатори оцінки ухилення від оподаткування

Назва показника	Алгоритм обчислення	Значення (станом на 01.01.2013р.)	Оцінка показника
Абсолютна динаміка випадків ухилення	К-ть випадків звітного періоду – К-ть випадків базового періоду	2959 – 1675 = 1284*	негативна
Темп росту випадків ухилення	$\frac{К - \text{ть випадків звітного періоду}}{К - \text{ть випадків базового періоду}} * 100\%$	$\frac{2959}{1675} * 100\% = 176,6\%*$	негативна
Абсолютна динаміка обсягів ухилення	Обсяг ухилення звітного періоду – Обсяг ухилення базового періоду	4402078 – 2173885 = 2228193 (тис. грн.)	негативна
Темп росту обсягів ухилення	$\frac{\text{Обсяг ухилення звітного періоду}}{\text{Обсяг ухилення базового періоду}} * 100\%$	$\frac{4402078}{2173885} * 100\% = 202,5\%$	негативна
Частка ухилення щодо відкритого податкового боргу	$\frac{\text{Обсяг ухилення} * 100\%}{\text{Податковий борг}_{\text{відкритий}}}$	$\frac{4402078}{10126213,11} * 100\% = 43,4\%$	негативна
Динаміка частки ухилення щодо відкритого податкового боргу	$\frac{\text{Обсяг ухилення} * 100\%}{\text{Податковий борг}_{\text{відкритий}}}$ (зв. пер.) – $\frac{\text{Обсяг ухилення} * 100\%}{\text{Податковий борг}_{\text{відкритий}}}$ (баз. пер.)	43,4% – 24,9% = 18,5%	негативна
Потенціал покриття бюджетного дефіциту	$\frac{\text{Обсяг ухилення} * 100\%}{\text{Обсяг бюджетного дефіциту}}$	$\frac{4402078}{38807222,1} * 100\% = 11,3\%$	позитивна
Коефіцієнт реального покриття бюджетного дефіциту	$\frac{\text{Обсяг мобілізованих коштів, внаслідок виявлення ухилення} * 100\%}{\text{Обсяг бюджетного дефіциту}}$	$\frac{1100030}{38807222,1} * 100\% = 2,8\%$	негативна
Коефіцієнт караності у справах про ухилення	$\frac{\text{Провадж. направл. до суду з обвинувальним вир.} * 100\%}{\text{Обліковано правопорушень}}$	$\frac{50}{2959} * 100\% = 1,6\%*$	негативна

Джерело: розраховано на основі [9].

* Дані розраховані станом на 01.06.2013 р.

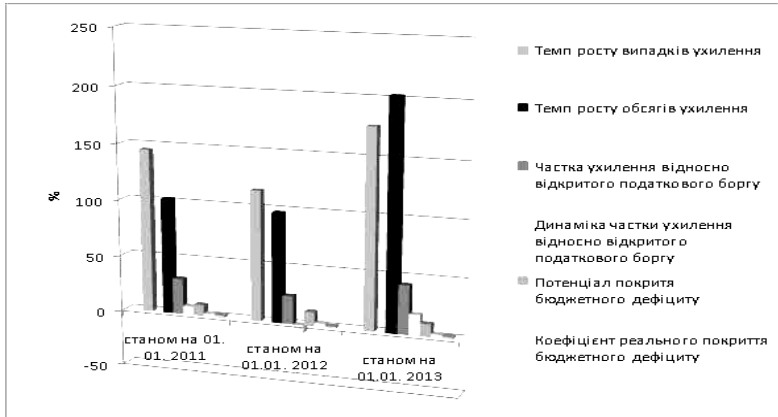


Рис. 1. Динаміка індикаторів оцінки ухилення від оподаткування у 2011–2013 роках

Податкова заборгованість із позицій держави однозначно сприймається як явище небажане, негативне, адже боржник своїми діями порушує принципи стабільності, повноти та своєчасності справляння податків. Між податковим боргом та об'єктивним погіршенням економічної ситуації в державі існує тісна взаємозалежність: недонадходження бюджетних коштів ставить під загрозу виконання економічних і соціальних програм. Водночас несприятливий макроекономічний клімат ускладнює для бізнесу розрахунки з державою. Однак практика демонструє статистику податкових девіацій серед різних груп платників незалежно від етапу розвитку економіки в цілому та лояльності податкової системи до кожної з них зокрема. Відтак, ґрунтуючись на змісті поняття «економічна злочинність», можемо стверджувати, що несплата податків незалежно від відкритості випадку створення недоїмки може і повинна вважатися економічним злочином, якщо допускається за умислом боржника без об'єктивних причин. Адже облікований випадок податкового боргу в такому разі є своєрідним несанкціонованим кредитом перед державою з фактичним використанням коштів, які мали бути перераховані до бюджетів чи державних цільових фондів, на інші, відмінні від оподаткування цілі.

Висновки. Масштаби як ухилення, так і відкритого податкового боргу зростають практично щороку. Оскільки ухилення як злочин є значною загрозою економічній безпеці держави, то потребує ретельного відстеження та контролю. Відповідно до запропонованих нами

показників оцінки, вісім із дев'яти значень яких виявили негативні та навіть загрозливі тенденції розвитку явища, що засвідчує неефективність методів протидії, які застосовуються нині. Для реалізації поставленого завдання ми пропонуємо вжити деяких заходів, що, на нашу думку, сприятимуть боротьбі з ухиленням від оподаткування:

1. Удосконалити законодавчу дефініцію податкового боргу, спростувавши обов'язковість узгодження податкових зобов'язань для віднесення їх до податкової заборгованості, крім випадку, коли підприємство оскаржує донараховані суми в суді – до прийняття рішення.

2. Для розмежування податкового боргу на борг, створений з об'єктивних причин, вважати таким випадок, коли платник звертається із заявою про відстрочення (розстрочення) платежу та надає відповідне економічне обґрунтування складної фінансової ситуації чи форс-мажорних обставин.

3. Віднести випадки, викладені у частинах 1, 2 ст. 212 ККУ, до випадків створення податкового боргу із можливістю застосування усіх заходів управління заборгованістю, посиливши міру покарання використанням штрафних санкцій в обсязі, передбаченому кримінальним кодексом.

4. Незважаючи на те, що злочин вважається завершеним лише за умови несплати податків у день, наступний за граничним терміном, визначеним для розрахунків, кримінальну відповідальність повинно тягнути готування до злочину. Це виявляється у діях, які спрямовані на те, щоб ухилитись від такої сплати, і які полягають, наприклад, у перекрученні об'єктів оподаткування у первинних документах, внесенні у звітні документи неправдивих відомостей, поданні таких сфальсифікованих документів до контролюючих органів тощо.

5. Доцільно закріпити перелік обставин, що можуть свідчити про умисний характер поведінки порушника податкового законодавства.

6. Необхідно виявляти осіб, які консультують безпосередніх виконавців злочину або фактично складають звітну фінансово-господарську документацію підприємства, хоч і не наділені правом підпису (ситуації, коли функції бухгалтера виконує підставна особа), та притягувати до відповідальності за пособництво в ухиленні від сплати податків. Особливо це повинно стосуватися працівників податкових органів.

7. Кваліфікуючи діяння особи, яка ухиляється, доцільно зважати на термін, впродовж якого триває ухилення. Якщо цей термін перевищує 60 днів із граничного дня сплати, то варто зважати не лише на

величину несплаченого або недоплаченого податку, збору або іншого обов'язкового платежу, а враховувати фінансові санкції (пеня, штраф), які застосовуються відповідно до вимог податкового законодавства, адже, якби випадок створення заборгованості був відкритим, то до нього вже були б застосовані заходи стягнення.

8. Нині обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватись на визначенні органом доходів і зборів податкового зобов'язання з використанням непрямого методу до остаточного вирішення справи судом.

Однак методи, що ґрунтуються на оцінці витрат платника податків, приросту його активів, кількості осіб, які перебувають із ним у відносинах найму, а також оцінці інших елементів податкових баз, які приймаються до розрахунку податкового зобов'язання, можуть бути максимально ефективні.

Щоб не суперечити основам правової держави, необхідно закріпити чіткий перелік підстав для застосування таких методів, наприклад, наявність оперативної інформації про випадок ухилення, регулярна подача збиткових декларацій, невідповідність показників діяльності підприємства середньогалузевим, неспіврозмірність рівня життя посадових осіб підприємства задекларованим доходам тощо; а також вичерпний перелік можливих до використання непрямих методів.

Усвідомлюємо, що висловлені ідеї потребують подальших досліджень та вираженого втілення з огляду на соціально-політичні та економічні реалії України. Водночас вважаємо, що такі заходи є альтернативним варіантом подальшого розвитку.

Отже, подальшими напрямками наукових розробок у цій сфері стане розробка системи оцінки відкритого податкового боргу, акумульованого з корисливих мотивів як форми економічної злочинності.

1. Молдован В. В. Правознавство / В. В. Молдован. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/12610515/pravo/pravoznavstvo_-_moldovan_vv

2. Есипов В. М. Теневая экономика / В. М. Есипов. – М., 1997. – С. 66–67.

3. Користін О. Є. Економічна злочинність / О. Є. Користін. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/13560615/ekonomika/ekonomichna_zlochinnist

4. Свенсон Бу. Экономическая преступность; пер. со швед. / Бу Свенсон. – М.: Прогресс, 1987. – С. 4.

5. Базярук І. М. Економічна злочинність та її ознаки / І. М. Базярук // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2008. – № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvlduvs/2008_2/08bimtyo.pdf

6. Валігура В. А. Фіскальні технології управління податковим боргом у контексті його оптимізації / В. А. Валігура, Н. М. Михальчук // Фінансова система України: збірник наукових праць. – Острого: Вид-во Національного університету «Острозька академія», 2011. – Вип. 16. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2011_16/2.pdf

7. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 № 2341-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=300559>

9. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>

Лекарь С. І., Мартынюк В. П., Михальчук Н. М. Налоговый долг как форма экономической преступности и угроза экономической безопасности государства.

Теоретически обоснована целесообразность отнесения некоторых видов налогового долга в форм экономической преступности . Представлен авторский подход к системе оценки уклонения от уплаты налогов , рассчитано значение предложенных показателей и на их основе проанализированы современные тенденции уклонения от налогообложения . Предложен комплекс мер, способствующих минимизации масштабов умышленного невыполнения налоговых обязательств в контексте укрепления экономической безопасности государства .

Ключевые слова: налоговый долг, экономическая преступность, экономическая угроза, безопасность государства, защитные мероприятия.

Lekar S. I., Martynyuk V. P., Myhalchuk N. M. Tax debt as a form of economic crime and threats to economic security of the state.

The article is devoted to the expediency of attributing certain types of tax debt to the forms of economic crime. The author's approach to evaluation system of tax evasion is presented, the value of the proposed indicators is estimated and current trends and methods of tax evasion based on them are analyzed. A set of measures that will minimize the extent of willful non- fulfillment of tax liabilities in the context of strengthening the economic security of the state is proposed.

Key words: tax debt, economic crime, economic threat, state security, protective measures.

Стаття надійшла 23 жовтня 2013 р.