

С. О. Баранов,
*аспірант кафедри глобалістики, євроінтеграції
та управління національною безпекою,
Національна академія державного управління
при Президентові України*

Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки

Виявлення та покарання ухилення від оподаткування має супроводжуватися аналізом легальних схем уникнення від сплати податків, щоб офіційна реєстрація бізнесу і зайнятості та сплата податків повною мірою були більш вигідними та почесними в суспільстві, ніж тіньова економіка. Головними причинами збереження та постійної адаптації схем оптимізації податків є загальний стан економіки, корупційні та регулятивні ризики бізнесу, бажання підприємців та домогосподарств збільшити свій чистий дохід, недостатній рівень кваліфікації спеціалістів, які здатні виявляти способи ухилення від сплати податків. Розглядається взаємозв'язок понять “податкова оптимізація”, “ухилення від сплати податків”, “уникнення оподаткування”. Ухилення від сплати податків є серйозною перешкодою на шляху просування України в ЄС, оскільки у вітчизняних підприємств може виникати невиправдана конкурентна перевага. Адекватна реакція держави на ухилення від сплати податків вимагає своєчасної ідентифікації фактів використання механізму трансфертних цін, схем кредитування під заставу прав за депозитами тощо. Пропонуються заходи на державному рівні, які спрямовані на усунення першопричин ухилення від оподаткування, а також підвищення податкової дисципліни, що не виключає податкової амністії на початковій стадії реформ.

Ключові слова: податки, системи оподаткування, шахрайство, ухилення та уникнення від оподаткування, оптимізація оподаткування, тіньова економіка, податкова амністія.

Detection and punishment of tax evasion must be accompanied by analysis of legal schemes for avoidance of

tax paying, in order official registration of businesses and employment and corresponding full payment of taxes would be more beneficial and honorable in society than the shadow economy. The main reasons for preservation and continuous adaptation of tax optimization schemes are general state of the economy, corruption and regulatory risks in business, desire of entrepreneurs and households to increase their disposal of net income, insufficient skills of specialists who are able to identify tax evasion. Author considers interrelations between terms of “tax optimization”, “tax evasion”, and “tax avoidance”. Tax evasion is serious obstacle to Ukraine’s progress in the EU integration, as domestic enterprises may gain unjustified competitive advantage. The adequate reaction of the government to tax evasion requires timely identification of cases related to transfer pricing framework, lending secured by rights on deposits and so on. The measures at the national level should address primary reasons of tax evasion and improve tax compliance, not excluding the tax amnesty at the initial stage of reform, it is essential to create tax evasion unprofitable and unworthy. *Key words:* taxes, taxation, fraud, evasion and avoidance of tax, tax optimization, shadow economy, tax amnesty.

Выявление и наказание уклонения от уплаты налогов должно сопровождаться анализом легальных схем уклонения от уплаты налогов, чтобы официальная регистрация бизнеса и занятости и уплата налогов в полной мере были более выгодными и почетными в обществе, чем теневая экономика. Главными причинами сохранения и постоянной адаптации схем оптимизации налогов является общее состояние экономики, коррупционные и регулятивные риски бизнеса, желание предпринимателей и домохозяйств увеличить свой чистый доход, недостаточный уровень квалификации специалистов, которые способны выявлять способы уклонения от уплаты налогов. Рассматривается взаимосвязь понятий “налоговая оптимизация”, “уклонение от уплаты налогов”, “уход от налогообложения”. Уклонение от уплаты налогов является серьезным препятствием на пути продвижения Украины в ЕС, поскольку в отечественных предприятиях может возникать неоправданное конкурентное преимущество. Адекватная реакция государства на уклонение от уплаты налогов требует своевременной идентификации фактов использования механизма

трансфертних цен, схем кредитування под залог прав по депозитам и т. д. Предлагаються меры на государственном уровне, направленные на устранение первопричин уклонения от налогообложения, а также повышение налоговой дисциплины, что не исключает налоговой амнистии на начальной стадии реформ.

Ключевые слова: налоги, системы налогообложения, мошенничество, уклонение и уход от налогообложения, оптимизация налогообложения, теневая экономика, налоговая амнистия.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Ухилення від сплати податків є одним із видів економічних злочинів. Несплачені податки звужують базу надходжень у державному і муніципальних бюджетах, що загострює проблему дефіциту коштів у державі. Збереження цього явища завдає величезної шкоди суспільству, порушуючи нормальні відносини держави з бізнесом і громадянами. Оголошені заходи боротьби з тіньовою економікою не дають бажаного ефекту з різних причин, серед яких висока здатність тіньової економіки до самовідтворення.

Аналіз останніх публікацій за проблематикою та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Причини та форми ухилення від сплати податків досліджують як юристи, так і економісти. Серед вітчизняних учених слід відзначити праці І.Вільцанюка, П.Чирухіна [4], В.Лисенка, О.Задорожного [5], К.Матвійчука [6], І.Мініна [8], І.Редька [10], О.Шарікової [11] та ін. На сьогодні дискусійним є питання про розмежування ухилення й уникнення сплати податків, потребує методологічного та науково-прикладного аналізу питання законного зменшення податкових зобов'язань з боку платників податків. Незважаючи на інтенсивне дослідження проблеми ухилення від сплати податків, це явище залишається дуже поширеним не тільки в країнах з перехідною економікою, а й у розвинених країнах. Це пов'язане значною мірою з тим, що вдосконалення способів оптимізації випереджає зміни в механізмах оподаткування, стає різновидом фінансового консалтингу для приватних та юридичних осіб.

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є визначення природи ухилення від сплати податків суб'єктами підприємництва та населенням, а також розробка підходу до державної політики в цій сфері.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Для економічних агентів існує три основних типи зменшення податкових платежів: ухилення від сплати податків, уникнення сплати податків та податкове планування.

З одного боку, фірма або індивід (домогосподарство) зацікавлені в отриманні субсидій та доступі до суспільних благ за рахунок бюджетних коштів (захищеність прав, екологія тощо). З другого боку, будь-який податок зменшує залишки коштів у розпорядженні економічного суб'єкта, що спонукає його на мінімізацію платежів (податків, зборів, мита тощо). Платники податків до оптимізації оподаткування відносять будь-які дії (законні та незаконні), спрямовані на скорочення платежів і зборів до бюджету. Численні консалтингові фірми пропонують послуги в “законній” оптимізації податків.

Існують численні способи незаконного отримання бюджетного відшкодування з ПДВ або компенсації з бюджету податків, нібито сплачених в інших країнах. В економічній літературі відсутній єдиний теоретичний підхід до дослідження проблеми несплати податків та обов'язкових зборів до бюджету в повному обсязі. Економісти, а також публіцисти і політики часто використовують терміни “ухилення від (сплати) податків” та “уникнення від сплати податків” як синоніми, а також розглядають “податкову оптимізацію” в широкому розумінні як тотожне першим двом поняттям.

Існують законні і незаконні способи зменшення податкового навантаження, але кримінальна відповідальність настає лише за вчинення злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України. Ухилення від сплати податків – незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податками. Такі дії підпадають під ст. 212 Кримінального кодексу України – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [9]. Об'єктом злочину є

встановлений державою порядок оподаткування. Предметом злочину є податки. Для кваліфікації несплати податку як злочину необхідно довести об'єктивну й суб'єктивну його складові. Об'єктивна сторона злочину включає: 1) власне діяння – ухилення від сплати податків; 2) суспільно небезпечні наслідки діяння; 3) причинний зв'язок між діяннями та наслідками. Кримінальними не вважаються ухилення на суму менше встановленого законом розміру. У суб'єктивному плані слід довести намір (навмисність) скоїти правопорушення. Ухилення від оподаткування (повне або часткове) представляє наміри та дії платника, спрямовані на незаконне скорочення розміру своїх зобов'язань зі сплати податків. Нижче наведено структуру зменшення податкових платежів.



Класифікація зменшення оподаткування

Уникнення податків – мінімізація податкових зобов'язань шляхом використання прогалин, суперечностей нормативно-правових актів. Особливістю цього способу мінімізації є те, що платник податків надає свою звітність податковим органам, тобто працює легально. Підприємці оспорюють у суді претензії податкових органів щодо податкової політики на підприємстві, ґрунтуючись на принципі “що не заборонене законом, те дозволене”. Оптимізація оподаткування (або тотожне йому – уникнення зайвого оподаткування) – це зменшення зобов'язань економічного суб'єкта зі сплати податків (зборів, мита тощо) в межах дотримання чинного законодавства. У разі зміни законодавства певні способи оптимізації оподаткування

офіційно визнаються незаконними або стають “морально застарілими”, нікчемними для використання.

У свою чергу, оптимізація податків включає в себе податкове планування, або управління сплатою податків. Податкове планування (tax planning) – легальний спосіб зменшення податкових зобов'язань, заснований на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, шляхом розподілу платежів виходячи з надходжень економічного суб'єкта з використанням бухгалтерського обліку. Податкове планування є складовою фінансового менеджменту і на фірмах належить до компетенції фінансового менеджера або головного бухгалтера, а у домогосподарствах – до тих членів родин, хто розпоряджається фінансами (у розвинених країнах нормальною практикою є користування послугами фінансових планувальників).

У зарубіжній практиці податкове планування включає оцінку різних варіантів оподаткування, щоб визначити, як вести бізнес і укласти угоди для того, щоб зменшити або усунути свої податкові зобов'язання. Уникнення від сплати податків знижує податкові зобов'язання шляхом структурування трансакцій для того, щоб скористатися податковими пільгами. Разом з тим ухилення від сплати податків це спроба зменшити свої податкові зобов'язання шляхом обману, махінацій або приховування. Американська податкова служба – Служба внутрішніх доходів (IRS) – виділяє найбільш поширені види злочинної діяльності з порушенням податкового законодавства [14]: свідоме заниження або приховування доходів; ведення подвійного обліку операцій та неправильні записи в книгах; наведення неправдивих або завищених відрахувань з прибутку; показ особистих витрат як витрат бізнесу; передавання активів або доходів на осіб з пільговим оподаткуванням; проведення фіктивних угод для уникнення зобов'язань.

Податкова оптимізація проходить шляхом виведення грошових коштів з-під оподаткування, переказу грошових коштів у регіон із пільговим оподаткуванням та відстрочення податкових платежів – перенесення на наступні періоди. Як

основні інструменти податкового планування з метою оптимізації податків практики виділяють податкові пільги, планування форм договірних відносин, цінову політику угод.

На проблему правопорушень у сплаті податків слід подивитися з позиції взаємодії бізнесу і держави, громадянина та держави. Громадяни та підприємці тоді будуть мотивовані сплачувати податки, коли у них буде впевненість у тому, що, по-перше, сплачені ними податки спрямовуються за призначенням в інтересах суспільства (платників податків), а також у тому, що ті особи, які ухиляються від сплати податків, не отримують конкретних переваг над тими, хто сумлінно виконує свої обов'язки щодо сплати податків; по-друге, несплата податків принесе багато проблем для платника, у тому числі доведення права не сплачувати податок, винесення судом рішення про штраф, конфіскацію або закриття бізнесу. Якщо такої впевненості немає, то серед платників податків буде виникати моральне виправдання спробам знайти прогалини в системі оподаткування з метою легальної або напівлегальної мінімізації податків. Може панувати такої настрої, що "тільки наївні та нерозумні платять податки".

Крім того, у реальності пільгами в оподаткуванні можуть скористатися лише ті, хто може лобювати свої інтереси. У результаті дисципліновані платники податків опиняються угіршому становищі, ніж ті, хто різними шляхами не сплачує або недоплачує податки. Пропонуємо це розглядати як рівняння:

Потенційні та реальні вигоди від несплати податків	>	Потенційні та реальні вигоди від сплати податків
---	---	---

Значні вигоди від ухилення не компенсуються повною мірою заходами регулятивної політики держави. На наш погляд, це зумовлено кількома факторами: на рівні економічних суб'єктів наявність прогалин у нормативній базі, високий рівень професійної підготовки фінансових менеджерів, бухгалтерів та консультантів на підприємствах, на рівні держави – недостатня

кваліфікація кадрів у податкових та правоохоронних органах, непрозора та непослідовна політика в розпорядженні коштами державного бюджету. Подальше реформування податкової системи в контексті проблеми ухилення від сплати податків має бути спрямовано на забезпечення прозорості податкового законодавства і підвищення якості надання суспільних благ як вирішальну мотивацію до сплати податків.

З точки зору аналізу тіньової економіки пропонуємо розрізнити схеми, спрямовані на зменшення оподаткування, та схеми, які слугують для повного ухилення від оподаткування. Наприклад, якщо в першому випадку існує зареєстрований суб'єкт підприємництва або найманий працівник, який повідомляє про штучно занижені ним суми для оподаткування (надходжень, певних активів, прибутків), то в другому випадку зареєстрований платник податку не декларує свої реальні доходи (майно, прибутки) або взагалі відсутня реєстрація платника податків: виробництво “лівої” продукції (не облікованої для офіційної статистики) на легальному підприємстві, отримання прихованої винагороди на виконанні послуги, роботи працівником підприємства, виготовлення виробів для домашнього господарства на підприємстві.

В економічній та юридичній літературі головна увага традиційно приділяється податковій оптимізації на рівні суб'єктів підприємництва [10; 11], але варто враховувати, що приватні особи також користуються прогалинами в оподаткуванні. Наприклад, поширене оформлення високого заробітку окремій особі на підприємстві перед виходом її на пенсію з метою отримання в подальшому максимальних пенсійних виплат, але при цьому завищена заробітна плата призначається для отримання іншими особами на даному підприємстві за вказівкою роботодавця. Для офіційної економіки типовим явищем є використання пільгових категорій платників податків: приватних підприємців на умовах спрощеної системи оподаткування, певних категорій населення з пільгами тощо. Ці категорії платників податків можуть навіть

отримувати певну винагороду за свій особливий статус (у вигляді комісії) від зацікавлених сторін.

З точки зору забезпечення інтересів держави оптимізація оподаткування дає лише негативний результат – зменшення надходжень до бюджету. Проте оптимізація витрат є складовою нормального бізнесу, і означає збільшення винагороди підприємцю за ризик та вивільнення ресурсів для розвитку його бізнесу. Суспільство завжди має шукати оптимальний баланс між збільшенням податкових надходжень та збереженням стимулу для отримання доходів економічними суб'єктами. Як зазначають А.Антонишак та Й.Бучинський, кримінальні провадження щодо ухилення від сплати податків відкриваються за актами податкових перевірок із сумнівними підставами донарахувань податків і безвідносно до будь-якого умислу службових осіб підприємства на ухилення від їхньої сплати, без об'єктивного встановлення конкретної суми ненадходження коштів до бюджету [2]. Тому намагання державних фіскальних служб отримати більше податків постійно стримується захисниками інтересів підприємництва.

В.Лисенко та інші дослідники розглядають різні способи ухилення від сплати податків [5], виділяючи податок на додану вартість і податок на прибуток, ідентифікують способи ухилення у відношенні акцизного збору: продаж алкогольних напоїв і тютюнових виробів без марок, фальсифікація митних декларацій імпортерами, фальсифікація даних про кількість виробленої продукції підприємствами-виробниками підакцизної продукції. І.Атаманенко пропонує детальну порівняльну характеристику механізмів зниження податкових платежів (ухилення, уникнення від оподаткування та податкове планування), виділяючи кілька аспектів: вигоду суб'єкта за умови успішного застосування; рівень ризику; необхідну кваліфікацію персоналу; можливі санкції з боку держави; збитки для держави; вид суб'єктів підприємства, що ними користуються [3]. Податкова мінімізація, на думку деяких економістів, – це такі дії платників податків, які мають на меті граничне зменшення податкових платежів до бюджетів.

Податкова оптимізація припускає вибір оптимального варіанта діяльності платника податків, спрямованого на зменшення податкових зобов'язань. Отже, з економічного погляду поняття податкової оптимізації і податкової мінімізації, хоча і можуть перетинатися, але не є тотожними [1].

Податкова (фіскальна) служба в Україні на практиці поєднує поняття “мінімізація (уникнення) податків”, “оптимізація оподаткування” з поняттям “ухилення від оподаткування”. Схеми оптимізації та мінімізації оподаткування зводяться до застосування методів: заниження ціни реалізації продукції і послуг; використання транзитних фірм (через які пропускають грошові потоки); застосування розрахунків за операціями з цінними паперами; придбання сумнівних з точки зору фактичного надання і використання в господарській діяльності послуг [11]. Методичні рекомендації № 622 податкової служби України [7] містять ознаки ухилення від оподаткування. До оптимізації оподаткування відносять операції, що формально є законними, однак їхня реалізація неможлива без залучення інших суб'єктів господарювання і зазвичай спрямована на перенесення об'єкта оподаткування на інших осіб.

К.Матвійчук серед чинників, що спонукають платників ухилятися від сплати податків, виділяє: кількість податків та рівень податкових ставок; складність у розрахунках податкових сум; високий рівень нестабільності податкового законодавства; нерациональну структуру оподаткування; неефективність податкової служби; низький рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплачувати податки; рівень довіри платників до владних структур, що виконують функцію розподілу коштів, отриманих від податків; рівень корупції в державі [6]. На нашу думку, ухилення від сплати податків також зумовлені низькою прибутковістю бізнесу та рівнем заробітної плати.

І.Мінін обгрунтовано пропонує ввести в діяльність державної податкової служби автоматизовану інформаційну систему, за допомогою якої запровадити системи електронного аудиту і звітності, автоматизувати процедуру обліку та

контролю за платниками, забезпечити швидкий обмін інформацією з іншими державними відомствами [8]. Водночас важко погодитися з пропозицією І.Мініна щодо надання органам державної реєстрації права на самостійне скасування державної реєстрації суб'єкта підприємництва в разі встановлення його фіктивності. Тому щодо розв'язання проблеми ухилення від сплати податків пропонуємо вжити комплекс таких заходів: організоване проведення податкової амністії та спрощення системи оподаткування шляхом її подальшої гармонізації із системами в Західній Європі; удосконалення мотивації та навчання кадрів у податкових та правоохоронних органах; створення сприятливих умов для нагромадження капіталу законними шляхами; пільгові ставки податків на додану вартість і на прибуток для інноваційних підприємств та у виробничій сфері; популяризація легальної зайнятості та легального бізнесу, і навпаки, агітація проти нелегального бізнесу і зайнятості; забезпечення прозорості розподілу державних коштів та підвищення рівня контролю їх використання; обмеження безпідставного втручання державних органів у господарську діяльність шляхом перевірок; удосконалення системи звітності підприємств та її обробки для виявлення схем ухилення від сплати податків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, держави мають спільно зменшити масштаби ухилення та уникнення від сплати податків. Слід підвищувати витрати для економічних суб'єктів на ведення тіншового бізнесу та нелегальної зайнятості шляхом активізації діяльності податкових органів у партнерстві з правоохоронними органами не тільки щодо малого, а й середнього і великого бізнесу, щоб знижувати вигідність правопорушень та напівлегальних схем мінімізації податків. Важливим чинником успіху є очищення влади від корупції та відповідальність розпорядників державних коштів за ефективне використання бюджету перед платниками податків. Варто посилити виховну роботу серед представників бізнесу та широких верств населення щодо необхідності реєстрації діяльності й сплати податків.

Список використаних джерел

1. Акіншина О. В. Етапи, способи та інструменти податкового планування на підприємстві [Електронний ресурс] / О. В. Акіншина, Л. І. Третякова // Вісн. Львів. політех. ун-ту. – 2012. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua>
2. Антонищак А. Щодо поліпшення умов ведення бізнесу в Україні / А. Антонищак, Й. Бучинський // Юрид. газ. – 2015. – 16 черв. – № 24–25 (470–471).
3. Атаманенко І. Методи оптимізації оподаткування в системі податкового планування [Електронний ресурс] / І. Атаманенко. – Режим доступу : http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/VisnykLvivskogo-Nats-agrar-univer/APK/2010_2/files/10aisotp.pdf
4. Вільцанюк І. Боротьба проти ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / І. Вільцанюк, П. Чирухін. – 2015. – № 1 (16). – Режим доступу : http://www.polpravozhit.in.ua/2015/01/blog-post_16.html
5. Лисенко В. В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування : монографія / В. В. Лисенко, О. С. Задорожний, О. П. Дзісяк. – К. : Істина, 2008. – 216 с.
6. Матвійчук К. А. Тіньова економіка в Україні як наслідок уникнення від сплати податків [Електронний ресурс] / К. А. Матвійчук // I Международная научно-практическая конференция “Финансовый механизм решения глобальных проблем: предотвращение экономических кризисов” (20–21 сентября 2012 года). – Режим доступа : http://www.confcontact.com/2012_09_21/7_matvijchuk.htm
7. Методичні рекомендації з організації та проведення перевірок підтвердження отриманих від платника податків (іншої особи) відомостей щодо відносин з контрагентами і дотримання податкового законодавства, затверджені наказом ДПАУ від 01.10.2008 р. № 622.
8. Мінін І. Г. Тіньовий сегмент податкового простору та шляхи його легалізації [Електронний ресурс] / І. Г. Мінін //

Ефективна економіка. – № 3. – 2013. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1905>

9. Мотлях О. І. Кримінальний кодекс України : наук.-практ. коментар / О. І. Мотлях. – К., 2014. – 696 с.

10. Редько І. А. Проблемні питання ухилення від сплати податків. [Електронний ресурс] / І. А. Редько, О. В. Мелентьєва. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65637.doc.htm

11. Шарікова О. В. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків / О. В. Шарікова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 10 (89). – С. 50–55.

12. Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами) [Електронний ресурс] : лист ДПАУ від 02.04.2007 р. № 6448/7/23-5017. – Режим доступу : <http://ua-info.biz/legal/baselw/ua-qmtwwr.htm>

13. Schneider F. The ShadowEconomy / F. Schneider, C. Williams. – The Institute of Economic Affairs, 2013.

14. Tax Avoidance Is Legal; Tax Evasion Is Criminal [Електронний ресурс]. – Filed under Federal Taxes. Fact checked on January 5, 2015. – Режим доступу : <http://www.bizfilings.com/toolkit/sbg/taxinfo/fed-taxes.aspx>

References

1. Akinshy'na O.V., Tret'yakova L.I. (2012), Etapy', sposoby'ta instrumenty' podatkovogo planuvannya na pidpry'emstvi [Stages, methods and tools of tax planning at the enterprise]. – Lviv, Ukraine available at:<http://ena.lp.edu.ua> (Accessed 4 October 2015)

2. Antony'shhak A., Buchy'ns'ky'j J. (2015), Shhodopolipshennya umov vedennya biznesu v Ukrayini [About improving the conditions of doing business in Ukraine]. – Kyiv, Ukraine.

3. Atamanenko I. (2010), *Metody' opty'mizatsiyi opodatkovannyav sy'stemi podatkovogo planuvannya* [How to optimize taxation system tax planning]. – Kyiv, Ukraine. available at: http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-Lvivskogo-Nats-agrar-univer/APK/2010_2/files/10aisotp.pdf (Accessed 2 October 2015)

4. Vil'czanyuk I., Chy'ruxin P. (2015) *Borot'ba proty' uxy'lennyavid splaty' podatktiv*. [The fight against tax evasion]. – Kyiv, Ukraine. available at: http://www.polpravozhit.in.ua/2015/01/blog-post_16.html (Accessed 7 October 2015)

5. Ly'senko V.V., Zadorozhny'j O.S., Dzysyak O.P. (2008) *Uxy'lennya vid splaty' podatktiv: vy'yavlennya ta rozsliduvannya* [Tax evasion, detection and investigation] – Kyiv, Ukraine.

6. Matvijchuk K. A. *Tin'ova ekonomika v Ukrayini yak naslidokuny'knennya vid splaty' podatktiv* [Shadow economy in Ukraine as a result of tax avoidance] available at: http://www.confcontact.com/2012_09_21/7_matvijchuk.htm (Accessed 4 October 2015)

7. *Metody'chni rekomendaciyi z organizaciyi ta provedennyaperevirok pidtverdzhennya otry'many'x vid platny'ka podatktiv (inshoyi osoby') vidomostej shhodo vidnosy'n z kontragentamy' i dotry'mannya podatkovogo zakonodavstva, zatverdzeni nakazom DPAU vid 01.10.2008 r. #622 (2008)* [Guidelines on the organization and conduct inspections confirmation received from the taxpayer (other person) information on relations with contractors and compliance approved by order of the STA 01.10.2008. №622], Kyiv, Ukraine.

8. Minin I.G. *Tin'ovy'j segment podatkovogo prostoru ta shlyaxy'jogo legalizaciyi* [Shadow segment tax of space and ways to legalization] available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1905> htm (Accessed 1 October 2015)

9. Motlyax O.I. (2014) Kry'minal'ny'j kodeks Ukrainy', naukovo-prakty'chny'j komentar. [The Criminal Code of Ukraine, scientific and practical commentary]. Kyiv, Ukraine.

10. Red'ko I.A., Melent'yeva O.V. (2010) Problemmi py'tannyauxy'lennya vid splaty' podatkov. [Issues of tax evasion] available at: http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65637.doc.htm (Accessed 1 October 2015)

11. Sharikova O.V. (2008) Teorety'chni aspekty' uxy'lennya vidsplaty' podatkov. [Theoretical aspects of tax evasion] Kyiv, Ukraine.

12. Shhodo rujnuvannya mexanizmiv minimizaciyi, shhovy'kory'stovuyut'sya sub'yektamy', yaki deklaruyut' vid'yemne znachennya ob'yekta opodatkovannya (zby'tkovy'my' pidpry'yemstvamy'). [As to minimize destruction mechanisms used by entities that declare negative tax object (unprofitable enterprises)] available at – <http://ua-info.biz/legal/baselw/ua-qmtwwr.htm> (Accessed 4 October 2015)

13. Schneider F.&Williams C. (2013) The Shadow Economy. GB, London.

14. Tax Avoidance Is Legal; Tax Evasion Is Criminal. – Filed under Federal Taxes. Fact checked on January 5, 2015. – available at: <http://www.bizfilings.com/toolkit/sbg/tax-info/fed-taxes.aspx> (Accessed 4 October 2015)

УДК 336.711.65