

АКАДЕМІЯ ПРАЦІ, СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН І ТУРИЗМУ

**МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ В.О. СУХОМЛИНСЬКОГО**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ОНИЩИК АНАСТАСІЯ ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 338.14

ДИСЕРТАЦІЯ

**ФІКТИВНА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ
ЯК ЗАГРОЗА ЕКОНОМІЧНІЙ БЕЗПЕЦІ УКРАЇНИ**

051 – «Економіка»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ А.В. Оніщик

Науковий керівник **Лазебник Лариса Леонідівна**, доктор економічних наук,
професор

Київ-2021

АНОТАЦІЯ

Оніщик А.В. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання як загроза економічній безпеці України. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 05 – «Суспільні та поведінкові науки» за спеціальністю 051 Економіка. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – Миколаїв. 2021.

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у розробці підходів до обґрунтування теоретико-методичних засад та формування практичних рекомендацій щодо протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як загрози економічній безпеці України.

У результаті проведеного дисертаційного дослідження встановлено, що фіктивну діяльність суб'єктів господарювання як загрозу економічній безпеці слід розглядати не лише з правової, а й з економічної позиції, адже необхідно зважати не тільки на законодавчі ініціативи у напрямку протидії фіктивному підприємництву, а й на причини та умови, які сприяють виникненню фіктивної діяльності, її масштабам, загрозам, деструктивним процесам в легальній господарській діяльності.

Розкрито генезис та еволюцію теоретичних досліджень фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та визначено чотири етапи її трансформації, а саме: 1) 1928–1960 рр. – закріплення терміну «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання» у законодавстві СРСР; 2) 1961–1990 рр. – заборона існування будь-якої приватної підприємницької діяльності та комерційного посередництва; 3) 1991–2018 рр. – встановлення кримінальної відповідальності за фіктивне підприємство у Кримінальному кодексі України та ознак фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у Господарському кодексі України; 4) 2019 – дотепер – декриміналізація фіктивного підприємництва.

Обґрунтовано, що фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є формою прояву тіньової економіки, яка направлена на отримання тіньової економічної вигоди шляхом документарного супроводження реально нездійснюваної підприємницької діяльності та становить загрозу економічній безпеці держави. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання полягає в заподіянні шкоди економічним інтересам держави, інтересам різних суб'єктів господарської діяльності, створенні видимості господарських операцій без реального їх здійснення, порушенні порядку створення і реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, отриманні незаконних податкових вигод, в можливості здійснення різного роду забороненої економічної діяльності під прикриттям суб'єктів підприємницької діяльності, що в подальшому призводить до порушення загальних принципів здійснення підприємницької та іншої економічної діяльності.

Наведено економічні ознаки фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, до яких віднесено: латентний характер діяльності, що полягає виключно у документальному оформленні господарських операцій без реального їх здійснення та видимість здійснення підприємницької діяльності; отримання нелегальної економічної вигоди суб'єктами господарювання; порушення економічних зав'язків в господарській системі країни; здійснення фіктивної діяльності у межах легального підприємництва; загроза економічній безпеці держави; короткостроковий термін функціонування; завдання економічної шкоди як державі, так і іншим суб'єктам економічних відносин; економічна діяльність, результати якої не включається до макроекономічних показників.

Наголошено, що фіктивна діяльність суб'єктів господарювання являє собою загрозу економічній безпеці України за такими причинами: 1) спотворюються фактичні обставини економічних відносин, що створює умови для прийняття управлінських рішень, що не відповідають реальній господарській діяльності; 2) формуються дестабілізуючі умови економічної системи країни, криміналізації господарської діяльності та корупції. Виокремлено види та їх похідні терміни

фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, а також здійснено класифікацію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання за одинадцятьма критеріями.

Виокремлено види фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та похідні терміни видів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Види фіктивної діяльності суб'єктів господарювання поділено на головні та допоміжні. До головних віднесено фіктивних суб'єктів господарювання одноразового та багаторазового використання. Серед останніх виділено конвертаційні центри та транзитні суб'єкти господарювання. До допоміжних фіктивних суб'єктів господарювання віднесено «офшорні» та «коралові» суб'єкти господарювання. Серед цих видів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання виділено похідні терміни фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Здійснено класифікацію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання за такими критеріями: за особливістю здійснення протиправної діяльності; за структурою організації отримання нелегальної економічної вигоди; за цілями здійснення фіктивної діяльності; за характером одержуваної вигоди; за способом обрахування збитку від фіктивного підприємництва для економічної системи країни; за наявністю господарської діяльності; за географією діяльності; за тривалістю здійснення; за джерелом отримання вигоди; за застосуванням моделі господарської діяльності; за вчиненими кримінальними правопорушеннями.

Визначено фактори, що впливають на масштаби фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, а саме: економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні. До економічних факторів віднесено такі: рівень податкового навантаження; складність податкової системи; економічна криза; тіньова економічна вигода; неможливість обрахування збитків, що завдані державі й суспільству, у зв'язку із вчиненням фіктивного підприємництва; неефективна державна політика у сфері економіки.

Вказано на вагоме значення у боротьбі з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання моніторингу проведення такої діяльності. Запропоновано під моніторингом фіктивної діяльності суб'єктів господарювання розуміти систематичне спостереження за суб'єктами господарювання, метою яких є

отримання тіньової економічної вигоди, для формування інформації та визначення заходів щодо протидії незаконній діяльності юридичних та фізичних осіб – підприємців. Виділено етапи такого моніторингу: збір інформації, аналіз, оцінка, контроль та прогнозування.

Проведено опитування слідчих правоохоронних органів щодо кримінальних проваджень у яких були задіяні фіктивні суб'єкти господарювання, за результатами якого встановлено, що найвищу оцінку отримала методика виявлення сумнівних господарських операцій, що вказує на її високий рівень розробленості та використанню у практичній діяльності. У свою чергу найменш розробленими та неефективними виявилися методика оцінки наслідків отримання економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та методика розробки заходів спрямованих на боротьбу з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання шляхом мінімізації факторів, що сприяють отриманню тіньової економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Через призму управління економічними процесами здійснено моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. За результатами моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання з позиції управлінського підходу зроблені відповідні висновки. Наголошено, що осмислення впливу на фіктивне підприємництво зовнішніх чинників по відношенню до суб'єкта організації фіктивної діяльності дозволило розробити дескриптивну модель, яка описується системою рівнянь та враховує економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні фактори. Зроблено висновок, що проблематика протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання має три вектори: а) підвищення ефективності виявлення фактично реалізованої фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення його негативних наслідків; б) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті впливу на поведінку потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва; в) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті формування умов, в яких організовується та здійснюється економічна діяльність суб'єктів господарювання.

Зазначено, що реалізація податкового потенціалу здійснює безпосередній вплив на рівень соціально-економічного розвитку країни, мобілізуючи можливості бюджету та підтримуючи фінансову рівновагу країни. Виокремлено три складові частини податкового потенціалу: реалізована (фактичний обсяг мобілізованих до бюджету податків і зборів), нереалізована (втрати податкових надходжень держави), прогнозована (можливості розширення обсягів податкового потенціалу за рахунок економічного зростання і приросту валового внутрішнього продукту). Проаналізовано реалізовану та нереалізовану складові податкового потенціалу України.

З метою визначення потенційних можливостей податкової системи України щодо мобілізації податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів здійснено прогноз окремо для реалізованої складової (фактичних податкових надходжень зведеного бюджету) та нереалізованої складової (визначених втрат податкових надходжень бюджету). За результатами проведеного аналізу встановлено, що щороку близько третини фактичних податкових надходжень не надходить до бюджету через надто високий рівень тіньової економіки в Україні. Зазначено, що нереалізована складова частина податкового потенціалу, що формується внаслідок фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, щороку завдає державі суттєвих збитків, які мали б слугувати джерелом зростання доходів державного бюджету. Наголошено, що оцінити втрати держави від такого роду діяльності досить важко, оскільки частина фіктивних схем пов'язані між собою, обсяги одних часто враховані в обсягах інших, зокрема в таких розповсюджених інструментах ухилення від сплати податків, як розкрадання податку на додану вартість, переміщення прибутку до «податкових гаваней», порушення митних правил та контрабанда, схеми тіньового ринку оренди землі, викривлення бази оподаткування тощо.

Проаналізовано зарубіжний досвід протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання. Зроблено висновок, що існуючі на сьогодні положення вітчизняного законодавства щодо фіктивної діяльності суб'єктів господарювання потребують перегляду з метою формування ефективних заходів, спрямованих на

усунення причин виникнення фіктивних суб'єктів господарювання, а не наслідків їх діяльності.

Розглянуто типові схеми фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, а саме: «фіктивний суб'єкт господарювання – постачальник товарів, робіт, послуг»; «фіктивний суб'єкт господарювання – покупець товарів, робіт, послуг»; «злиття сумлінного підприємства з фіктивним суб'єктом господарювання»; «фіктивний суб'єкт господарювання – посередник»; «фіктивний суб'єкт господарювання – позичальник»; «фіктивний суб'єкт господарювання – рейдер»; «фіктивне підприємство – транзит»; «конвертаційний центр». Наголошено, що держава отримує від їх діяльності значні збитки, а виявлення і знешкодження з боку податкових органів проходить надто вільно і не в повному обсязі. Тому ця проблема потребує застосування ефективних та дієвих засобів протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання.

Розроблено та охарактеризовано концепцію протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Зазначено, що місією концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання є створення передумов для мінімізації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні як негативного чинника впливу на її економічну безпеку. Окреслено умови реалізації, науково-теоретичне підґрунтя та напрямів практичної реалізації концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Ключові слова: фіктивна діяльність, суб'єкти господарювання, господарська діяльність, економічна безпека, економічна шкода, тіньова економіка.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України, у виданнях України, які включено до міжнародних наукометричних баз:

1. Оніщик А.В. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного*

університету. Серія: Економічні науки. 2018. Випуск 30. Частина 3. С. 48–51. Входить до наукометричних баз реферування та індексування: *Index Copernicus International (ICI)*, *Google Академія* (0,72 друк. арк.).

2. Оніщик А.В. Економічна природа фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 3 (102). С. 40–46. Входить до наукометричних баз реферування та індексування: *Index Copernicus International (ICI)*, *Google Scholar* (0,72 друк. арк.).

3. Лазебник Л.Л., Оніщик А.В. Класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 36–46. Входить до наукометричних баз реферування та індексування: *Index Copernicus International (ICI)*, *Google Scholar*, *Directory of Research Journals Indexing*, *ResearchBib* (0,72 друк. арк.; особистий внесок: визначено форми та види фіктивної діяльності суб'єктів господарювання – 0,50 друк. арк.).

Статті в закордонних виданнях держав, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку та/або Європейського Союзу

4. Оніщик А.В. Моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *European journal of economics and management*. 2020. Volume 6. Issue 1. S. 130–135. Входить до наукометричних баз реферування та індексування: *Index Copernicus International Journals Master List (impact-factor is ICV 2016: 62.00; ICV 2017: 76.26; ICV 2018: 81.63; ICV 2019: 72.05)*. (0,72 друк. арк.).

Монографії:

5. Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку: монографія / [Пашко П.В., Лазебник Л.Л., Кіндзерський Ю.В., Оніщик А.В. та ін.]; за ред. д.е.н., професора П.В. Пашка та д.е.н., професора Л.Л. Лазебник; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2019. 476 с. (п. 7.1, с. 304-349) (27,5 друк. арк.; особистий внесок: витоки

фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, стан та проблеми нейтралізації фіктивної діяльності, види та форми фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, ефективні механізми протидії фіктивній діяльності – 2,7 друк. арк.).

Матеріали конференцій:

6. Оніщик А.В. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання в системі загроз економічної безпеки. *Трансформація фіскальної політики України в умовах інтеграції*: збірник наукових праць за матеріалами ІХ науково-практичної інтернет-конференції, 1-15 грудня 2017 р. Ірпінь, 2017. С. 153–154. (0,12 друк. арк.).

7. Оніщик А.В. Методологічні проблеми дослідження фіктивної діяльності в Україні. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій*: Збірник матеріалів конференції молодих науковців (м. Київ, 26 травня 2018 р.). Київ: АПСВТ, 2018. С. 49–50. (0,12 друк. арк.).

8. Лазебник Л.Л., Оніщик А.В. Фіктивна діяльність господарюючих суб'єктів: складова чи екстерналія інклюзивного економічного розвитку? *Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (4–5 жовтня 2018 року), м. Запоріжжя [Електронний ресурс] / Редкол.: Прушківська Е.В. (відпов. ред.) Електрон. дані. Запоріжжя: ЗНТУ, 2018. С. 42–45. (0,18 друк. арк.).

9. Оніщик А.В. Економічні критерії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій*: Збірник матеріалів ІІ конференції молодих науковців (м. Київ, 25 травня 2019 р.). Київ: АПСВТ, 2019. С. 48–49. (0,12 друк. арк.).

ANNOTATION

Onischyk A.V. Fictitious activity of business entity as a threat to economic security of Ukraine. - Manuscript.

Reception on obtaining a scientific degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 05 - «Social and Behavioral Sciences» in the specialty 051 Economics. Mykolayiv National University named after VO Sukhomlinsky. – Mykolaiv. 2021.

The dissertation provides a theoretical generalization and solution of a scientific problem, which consists in developing approaches to substantiate the theoretical and methodological principles and the formation of practical recommendations for counteracting the fictitious activities of economic entities as a threat to economic security of Ukraine.

As a result of the dissertation research it is established that fictitious activity of business entities as a threat to economic security should be considered not only from a legal but also from an economic point of view, because it is necessary to take into account not only legislative initiatives to combat fictitious entrepreneurship. conditions that contribute to the emergence of fictitious activities, its scale, threats, destructive processes in legal economic activity.

The genesis and evolution of theoretical studies of fictitious activity of economic entities are revealed and four stages of its transformation are defined, namely: 1) 1928–1960 - consolidation of the term “fictitious activity of economic entities” in the legislation of the USSR; 2) 1961–1990 - prohibition of the existence of any private entrepreneurial activity and commercial mediation; 3) 1991–2018 - establishment of criminal liability for fictitious entrepreneurship in the Criminal Code of Ukraine and signs of fictitious activity of business entities in the Commercial Code of Ukraine; 4) 2019 - until now - decriminalization of fictitious entrepreneurship.

It is substantiated that the fictitious activity of economic entities is a form of manifestation of the shadow economy, which is aimed at obtaining shadow economic benefits through documentary support of unrealized business activities and poses a threat to the economic security of the state. Fictitious activity of business entities is to

harm the economic interests of the state, the interests of various business entities, creating the appearance of business transactions without their actual implementation, violation of the order of creation and registration of business entities, obtaining illegal tax benefits, the possibility of implementation various kinds of prohibited economic activity under the guise of business entities, which in turn leads to a violation of the general principles of business and other economic activities.

The economic signs of fictitious activity of business entities are given, which include: the latent nature of activity, which consists exclusively in documenting business transactions without their actual implementation and the visibility of business activities; obtaining illegal economic benefits by business entities; violation of economic ties in the economic system of the country; carrying out fictitious activities within the framework of legal entrepreneurship; threat to the economic security of the state; short-term operation; the task of economic damage to both the state and other subjects of economic relations; economic activity, the results of which are not included in macroeconomic indicators.

It is emphasized that the fictitious activity of economic entities is a threat to the economic security of Ukraine for the following reasons: 1) distorted the actual circumstances of economic relations, which creates conditions for management decisions that do not correspond to real economic activity; 2) destabilizing conditions of the country's economic system, criminalization of economic activity and corruption are formed. The types and their derivative terms of fictitious activity of business entities are singled out, and the classification of fictitious activity of business entities is carried out according to eleven criteria.

Types of fictitious activity of business entities and derivative terms of types of fictitious activity of business entities are singled out. Types of fictitious activities of economic entities are divided into main and auxiliary. The main ones are fictitious disposable and reusable businesses. Among the latter are conversion centers and transit entities. Ancillary fictitious entities include «offshore" and «coral" entities. Among these types of fictitious activity of business entities, derivative terms of fictitious activity of business entities are distinguished.

The classification of fictitious activity of business entities is carried out according to the following criteria: according to the peculiarity of illegal activity; by the structure of the organization of obtaining illegal economic benefits; for the purposes of carrying out fictitious activities; by the nature of the benefit received; by the method of calculating the loss from fictitious entrepreneurship for the economic system of the country; in the presence of economic activity; by geography of activity; by duration of implementation; by source of benefit; by applying the model of economic activity; for committed criminal offenses.

Factors influencing the scale of fictitious activities of economic entities, namely: economic, social, political, legal, psychological and ethical, have been identified. The economic factors include the following: the level of tax burden; the complexity of the tax system; economic crisis; shadow economic benefit; the impossibility of calculating the losses caused to the state and society in connection with the commission of fictitious entrepreneurship; ineffective state policy in the field of economy.

The importance of monitoring such activities in the fight against fictitious activities of economic entities is indicated. It is proposed to understand the monitoring of fictitious activities of economic entities as systematic monitoring of economic entities, the purpose of which is to obtain shadow economic benefits, to generate information and identify measures to combat illegal activities of legal entities and individuals - entrepreneurs. The stages of such monitoring are identified: information collection, analysis, evaluation, control and forecasting.

A survey of law enforcement investigators on criminal proceedings involving fictitious business entities was conducted, which revealed that the highest score was given to the method of detecting suspicious business transactions, which indicates its high level of development and use in practice. In turn, the least developed and ineffective were the methods of assessing the consequences of economic benefits from fictitious activities of economic entities and the methods of developing measures to combat fictitious activities of economic entities by minimizing the factors contributing to the shadow economic benefits from fictitious activities. management projects.

Through the prism of economic process management, the simulation of fictitious activities of economic entities is carried out. Based on the results of modeling the fictitious activities of business entities from the standpoint of the management approach, the relevant conclusions are made. It is emphasized that the understanding of the impact on fictitious entrepreneurship of external factors in relation to the subject of the organization of fictitious activities allowed to develop a descriptive model that is described by a system of equations and takes into account economic, social, political, legal, psychological and ethical factors. It is concluded that the problem of counteracting the fictitious activities of economic entities has three vectors: a) increasing the efficiency of identifying the actual implementation of fictitious activities of economic entities and eliminating its negative consequences; b) preventive bias of fictitious activities of business entities in the context of influencing the behavior of potential entities of fictitious entrepreneurship; c) preventive bias of fictitious activity of economic entities in the context of formation of conditions in which economic activity of economic entities is organized and carried out.

It is noted that the realization of the tax potential has a direct impact on the level of socio-economic development of the country, mobilizing budget opportunities and maintaining the financial balance of the country. There are three components of the tax potential: realized (actual amount of taxes and fees mobilized to the budget), unrealized (loss of tax revenues of the state), projected (opportunities to expand the tax potential due to economic growth and growth of gross domestic product). The realized and unrealized components of the tax potential of Ukraine are analyzed.

In order to determine the potential capabilities of the tax system of Ukraine to mobilize tax revenues to the budgets of all levels, the forecast is made separately for the realized component (actual tax revenues of the consolidated budget) and unrealized component (certain losses of tax revenues). According to the results of the analysis, it is established that every year about a third of the actual tax revenues do not go to the budget due to the too high level of the shadow economy in Ukraine. It is noted that the unrealized component of the tax potential, which is formed as a result of fictitious activities of economic entities, annually causes significant losses to the state, which

should serve as a source of growth of state budget revenues. It is emphasized that it is difficult to estimate the losses of the state from this type of activity, as some fictitious schemes are interconnected, the volumes of some are often taken into account in others, in particular in such common tools of tax evasion as value added tax theft, profit transfer to "tax havens", violation of customs rules and smuggling, the scheme of the shadow land lease market, distortion of the tax base, etc.

The foreign experience of counteracting fictitious activity of business entities is analyzed. It is concluded that the current provisions of domestic legislation on fictitious activities of economic entities need to be revised in order to form effective measures aimed at eliminating the causes of fictitious economic entities, rather than the consequences of their activities.

Typical schemes of fictitious activity of business entities are considered, namely: «fictitious business entity - supplier of goods, works, services»; «Fictitious business entity - the buyer of goods, works, services»; «Merger of a bona fide enterprise with a fictitious business entity»; «Fictitious business entity - intermediary»; «Fictitious business entity - the borrower»; «Fictitious business entity - raider»; «Fictitious enterprise - transit»; «Conversion center». It is emphasized that the state receives significant losses from their activities, and detection and disposal by the tax authorities is too free and not in full. Therefore, this problem requires the use of effective and efficient means of counteracting the fictitious activities of economic entities.

The concept of counteracting fictitious activities of business entities has been developed and characterized. It is noted that the mission of the concept of counteracting the fictitious activities of economic entities is to create conditions for minimizing the fictitious activities of economic entities in Ukraine as a negative factor influencing its economic security. The conditions of realization, scientific and theoretical basis and directions of practical realization of the concept of counteraction of fictitious activity of economic entities are outlined.

Key words: fictitious activity, business entities, economic activity, economic security, economic damage, shadow economy.

ЗМІСТ

ВСТУП	17
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФІКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	23
1.1. Генезис та еволюція теоретичних досліджень фіктивної діяльності суб'єктів господарювання	23
1.2. Сутність, форми прояву і класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання	35
1.3. Економічні фактори, що визначають масштаби фіктивної діяльності суб'єктів господарювання	61
Висновки до розділу 1.....	78
РОЗДІЛ 2. ВПЛИВ ФІКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ НА ЕКОНОМІЧНУ БЕЗПЕКУ УКРАЇНИ	82
2.1. Моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання	82
2.2. Моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання	96
2.3. Податковий потенціал фіктивної господарської діяльності в Україні	120
Висновки до розділу 2	140
РОЗДІЛ 3. ПОЛІТИКА ПРОТИДІЇ ФІКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЯК УМОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ	143
3.1. Зарубіжний досвід протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: можливість адаптації до вітчизняних реалій	143
3.2. Типові схеми фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні	151
3.3. Концепція протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні	162
Висновки до розділу 3	185

ВИСНОВКИ.....	189
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	195
ДОДАТКИ.....	217

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Інституційні реформи в межах трансформаційного періоду створили позитивні передумови для розвитку господарської діяльності в Україні. Водночас ринкова трансформація національної економіки окрім значних позитивних перетворень створила передумови і до незаконної діяльності суб'єктів господарювання. Внаслідок цього почав формуватися потужний тіньовий сектор, однією із складових якого є фіктивна діяльність суб'єктів господарювання.

Впродовж усього періоду незалежності України фіктивна діяльність суб'єктів господарювання набула значних загрозливих масштабів для сталого розвитку національної економіки. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання дестабілізує всі економічні процеси в країні та водночас являється однією з істотних загроз економічній безпеці держави, оскільки полягає у заподіянні шкоди бюджетів держави, юридичним та фізичним особам, сприяє зростанню корупції в органах державної влади, поширює відтік вітчизняного капіталу за кордон, знижує конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість держави тощо. Ігнорування такого поширеного явища, як фіктивна діяльність, призводить до значних похибок при визначенні макроекономічних показників, до неадекватної оцінки найважливіших процесів і тенденцій, до тактичних і стратегічних прорахунків під час прийняття управлінських рішень. Все це призводить до порушення економічних відносин та стає загрозою економічній безпеці нашої держави. У зв'язку з цим постає питання розробки ефективних заходів мінімізації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як важливої передумови зростання економічної безпеки держави.

Усі перераховані обставини у їх комплексі зумовлюють нагальну потребу у дослідженні фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як загрози економічній безпеці України.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали праці таких учених, як А. Базиліук, О. Барановський, З. Варналій, Т. Васильців, О. Власюк, В. Геєць,

А. Гончарук, М. Єрмошенко, Т. Ковальчук, Т. Корягина, І. Кузнецова, Л. Лазебник, І. Мазур, В. Мандибура, В. Мунтіян, В. Маргасова, Н. Педченко, В. Передборський, Я. Побурко, І. Подік, О. Подмазко, О. Прутська, Н. Подлужна, О. Турчинов та ін.

Беручи до уваги важливість і наукову цінність наявних досліджень та віддаючи належне досягнення учених у теоретичних та практичних питаннях вирішення окремих проблем фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, необхідно констатувати, що проблематика фіктивної діяльності суб'єктів господарювання досліджувалась в переважній більшості дослідниками-юристами, а серед праць економістів відсутні комплексні наукові дослідження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Цим і визначена актуальність обраної теми та її важливе наукове та практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Обраний напрям дослідження узгоджується із Концепцією забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2012 року № 569-р, Стратегією сталого розвитку «Україна–2020», схваленою Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, Стратегією національної безпеки України, затвердженою Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020. Дисертаційна робота є складовою науково-дослідної роботи кафедри міжнародної економіки Університету державної фіскальної служби України за темою «Забезпечення економічної безпеки підприємств в умовах глобалізації» (державний реєстраційний номер 0114U006380), у межах якої автором охарактеризовано фіктивну діяльність суб'єктів господарювання як форму прояву тіньової економіки та встановлено вплив фіктивної діяльності на економічну безпеку України.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розробка підходів до обґрунтування теоретико-методичних засад та формування практичних рекомендацій щодо протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як загрози економічній безпеці України.

Для досягнення зазначеної мети поставлені такі *завдання*:

- розкрити генезис та еволюцію теоретичних досліджень фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;
- визначити сутність, форми прояву і класифікацію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;
- виявити економічні фактори, що визначають масштаби фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;
- охарактеризувати специфіку моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;
- сформувати модель впливу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на економічну безпеку України;
- оцінити податковий потенціал фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;
- проаналізувати зарубіжний досвід протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;
- розробити концепцію протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, що виникають у процесі фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Предметом дослідження є фіктивна діяльність суб'єктів господарювання як загроза економічній безпеці України.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є система загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. В основі методології підготовки дисертаційного дослідження лежить системний підхід. Для наочного зображення змістовного матеріалу застосовано *графічний* метод. При наведенні офіційних даних, пов'язаних з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання, застосовано *статистичний* метод. *Історичний* метод використано для осмислення генезису та еволюції фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (підрозділ 1.1). За допомогою *діалектичного* методу, *формально-логічного та структурного аналізу* визначено сутність, форми прояву і класифікацію фіктивної діяльності

суб'єктів господарювання (підрозділ 1.2). Методи *аналізу та синтезу, індукції й дедукції, аналогії* використані при з'ясуванні економічних факторів, що визначають масштаби фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (підрозділ 1.3). Методи експертних оцінок, спостереження, вимірювання, емпіричного опису, трендового і кореляційно-регресійного аналізу, структурного та порівняльного аналізів, коефіцієнтний та економіко-математичного моделювання застосовано при дослідженні впливу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на економічну безпеку України (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3). Метод *порівняння* використано під час вивчення зарубіжного досвіду протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання (підрозділ 3.1). Метод *логічного узагальнення* дозволив сформулювати висновки та розробити концепцію протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання в Україні (підрозділ 3.2).

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти України, наукові, публіцистичні, довідкові, енциклопедичні, монографічні видання, щорічні звіти Державної фіскальної служби України, Національного банку України, Державної служби фінансового моніторингу України, статистична інформація Міністерства фінансів України, Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Офісу Генерального прокурора, Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як загрози економічній безпеці України. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків. Основні з них такі:

вперше:

– сформовано із застосуванням функціонально-цільового підходу дескриптивну модель впливу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на економічну безпеку України, яка описується системою рівнянь та враховує економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні фактори;

удосконалено:

– характеристику фіктивної діяльності суб'єктів господарювання з позицій економічного світогляду, що дозволило обґрунтувати сутність, ознаки та вплив її на економічну безпеку України та виокремити історичні етапи генезису фіктивної діяльності суб'єктів господарювання з обґрунтуванням чотирьох етапів її трансформації;

– концепцію протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, яка структурно складається із чотирьох елементів: місії, умов реалізації, науково-теоретичного підґрунтя та напрямів практичної реалізації;

– наукові позиції щодо розуміння поняття «моніторинг», акцентувавши увагу на фіктивній діяльності суб'єктів господарювання та етапах його здійснення;

набули подальшого розвитку:

– класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, що дало змогу виокремити види та їх похідні терміни фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, а також класифікувати фіктивну діяльність суб'єктів господарювання за одинадцятьма критеріями: за особливістю здійснення протиправної діяльності, за структурою організації отримання нелегальної економічної вигоди, за цілями здійснення фіктивної діяльності, за характером одержуваної вигоди, за способом обрахування збитку від фіктивного підприємництва для економічної системи країни, за наявністю господарської діяльності, за географією діяльності, за тривалістю здійснення, за джерелом отримання вигоди, за застосуванням моделі господарської діяльності, за вчиненими кримінальними правопорушеннями;

– наукові положення про сутність податкового потенціалу, в результаті чого фіктивну діяльність суб'єктів господарювання віднесено до нереалізованої складової частини податкового потенціалу.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як загрози економічній безпеці України.

Окремі результати дослідження використані у науково-дослідній діяльності

Університету державної фіскальної служби України (акт від 21.06.2019 р.).

Матеріали дисертації використовуються у освітньому процесі Академії праці, соціальних відносин і туризму під час викладання навчальних дисциплін «Національна економіка», «Економіка підприємства», «Економічне діагностування підприємницької діяльності» (акт від 16.06.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною завершеною науковою працею. Основні положення, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, розроблені дисертантом особисто. У наукових публікаціях, опублікованих у співавторстві, частка дисертанта становить 50 %. Ідеї та розробки співавторів у дисертації не використовувалися.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації оприлюднено на таких науково-практичних конференціях: «Трансформація фіскальної політики України в умовах інтеграції» (м. Ірпінь, 1-15 грудня 2017 р.); «Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій» (м. Київ, 26 травня 2018 р.); «Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір» (м. Запоріжжя, 4-5 жовтня 2018 р.); «Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій» (м. Київ, 25 травня 2019 р.).

Структура та обсяг дисертації. Структура складається з вступу, трьох розділів, що охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 251 сторінка. Основний зміст роботи викладено на 194 сторінках. Дисертація містить 36 рисунків, 30 таблиць та 14 додатків. Список використаних джерел містить 232 найменування, розміщених на 22 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФІКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Генезис та еволюція теоретичних досліджень фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

Інституційні реформи України, здійснені в рамках трансформаційного періоду, створили позитивні передумови для розвитку підприємницької діяльності. Однак, поряд з цим, відбулась масштабна розповсюдженість фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, що призводить до порушення економічних відносин та стає потенційною загрозою економічній безпеці нашої держави. Саме недосконалість методології дослідження фіктивного підприємництва як загрози економічній безпеці України призводить до все більшої невідповідності реального стану фіктивної діяльності. Тому для покращення методологічного підходу потрібно провести ретроспективний аналіз досліджуваного явища, що надасть нам можливість виявити закономірності та особливості генезису підприємницької діяльності, а також дозволить охарактеризувати фіктивне підприємництво як економічно небезпечне явище, що паралельно існує у межах легітимної господарської діяльності [1, с. 49].

Підприємницька діяльність є одним із видів сфери діяльності людини, що дає значний поштовх до розвитку економіки в цілому. Стабільна і міцна економіка визначає економічну і політичну незалежність держави, створює можливості для матеріального забезпечення громадян і належний рівень соціальної захищеності. У зв'язку з цим приватна власність і здійснення на її основі підприємницької діяльності сьогодні є основним видом суспільно корисної господарської діяльності людини. Саме тривала неврегульованість приватної власності, ринкових і суспільних відносин у минулому та недосконалість державного механізму регулювання підприємницької діяльності в сучасних умовах зумовили

поширення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на теренах України [1, с. 49].

Існують різні визначення поняття «підприємництво». Так, економічний словник трактує підприємництво як окремий вид бізнесу, самостійну ініціативну діяльність на власний ризик (виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг та заняття торгівлею), що ґрунтується на вкладанні власних коштів, використанні існуючих та створенні нових можливостей з метою одержання прибутку [2, с. 230].

Фінансовий словник висвітлює поняття «підприємництво» більш ширше – це самостійна ініціатива, систематична, на власний ризик діяльність, спрямована на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також посередницька діяльність (зокрема, торгівля) з метою одержання прибутку. Підприємництво здійснюється на таких принципах як: 1) вільний вибір видів діяльності; 2) залучення на добровільних засадах до підприємницької діяльності майна та коштів юридичних осіб і громадян; 3) самостійність у формуванні програми діяльності та виборі постачальників і споживачів; 4) установлення цін відповідно до законодавства; 5) вільне наймання працівників; 6) залучення і використання матеріально-технічних, фінансових, трудових, природних та інших ресурсів, використання яких не заборонене або не обмежене законодавством; 7) вільне розпорядження прибутком, що залишається після внесення платежів, установлених законодавством; 8) самостійне здійснення підприємцем – юридичною особою зовнішньоекономічної діяльності, використання будь-яким підприємцем належної йому частки валютного виторгу на власний розсуд. Підприємництво є одним з дієвих засобів, які допомагають підтримувати стимули до високопродуктивної праці й господарську мотивацію [3, с. 323].

Уперше поняття «підприємець» («entrepreneur» у перекладі з французької означає «посередник») у науковий обіг увів англійський банкір- економіст Р. Кантільйон. Він здійснив систематичний аналіз підприємництва, наголошував на його особливій економічній функції і виокремив елемент ризику, який завжди властивий підприємству. Вчений визначив підприємця як людину, яка за певну

ціну купує засіб виробництва, щоб виробити продукцію та продати її з метою одержання доходів, і яка, беручи на себе зобов'язання з витрат, не знає, за якими цінами може відбутися реалізація, тобто діє в умовах ризику. До підприємців дослідник відносив людей з нефіксованими прибутками (ремісників, покупців, селян та ін.), тобто тих, хто був зайнятий економічною діяльністю в умовах нестабільності та непередбачуваності цін. Тому Р. Кантільйон головною рисою підприємця вважав готовність до ризику [4, с. 125].

Наприкінці XIX ст. дослідниками-економістами висловлювалася, думка, що головним орієнтиром підприємницької діяльності, за умов ринкової системи, виступає прибутковість і рентабельність самостійного підприємництва. Наприклад, Л. Мізес зазначав, що мотив прибутку – це саме той чинник, який змушує бізнесмена найефективніше забезпечувати виробництво тих товарів, які бажають використовувати споживачі [5, с. 24].

Розвиток підприємницької діяльності на території нашої держави розпочинається за часів Київської Русі. Підприємці того часу займалися переважно зовнішньою торгівлею з країнами Західної Європи. Упродовж різних історичних періодів колонізаторська політика литовсько-польського, польського, австро-угорського і російських урядів, які діяли в інтересах своїх метрополій, усіляко перешкоджали розвитку зовнішніх торговельних відносин України з іншими державами. Вони встановлювали високі мита, що ускладнювали транзит товарів через її територію, водночас надавали привілеї і преференції своїм та іноземним купцям. Внутрішня торгівля була не в кращому становищі, оскільки обмежувалася різними регламентаціями та заборонами, що гальмували її розвиток [1, с. 49].

Соборне Уложення 1649 р. вперше регламентує питання торгівлі та пов'язаної з нею сплати мита. У ст. ст. 1, 4 розділу 9 «Про мита та перевезях та о мостах» визначено розмір мита за право провозу товарів у визначених місцях через річку. Також Соборним Уложенням передбачалась відповідальність за ухилення від різного роду податей та мита, порушення правил торгівлі такими товарами, як алкоголь, тютюн та ін. [6, с. 148–149].

Перший Торговий статут був введений в дію з 1653 р. і сприяв розвитку не тільки торгівлі, а й взагалі підприємницькій діяльності, наступний новий Торговий статут (1667 р.) визначив розмір торгових мит і створив умови для комерційної діяльності місцевих купців. У 1682 р. царський уряд видав указ, відповідно до якого селянам та ремісникам заборонялося торгувати у роздріб, вони повинні були реалізовувати оптом власну продукцію тільки купецькому стану [7, с. 187].

У другій половині XVIII ст. відбулося розмежування капіталу як власності та капіталу як функції. Саме цей період характеризується появою та функціонуванням банківських закладів. У 1769 р. був створений Асигнаційний банк і введені в обіг кредитні асигнації, а в 1772 р. з'являються позико-ощадні каси, розвивається інститут кредитування (наприклад, позики під заставу кріпосних). «Статут про цехи» 1799 р. містить частину приватноправових норм: щодо шанобливості (прикажчиків та сидельців), складання розписки про отримання грошей та товарів, звітності, відповідальності щодо збитків, конкуренції, розрахунків кожного року, без письмової угоди та ін. Статут про банкрутів 1800 р. регламентує питання щодо організації торгових товариств. Всі перераховані нормативно-правові документи не були самостійними та містили звичаї купецтва, в них не були включені побажання, висловлені купецтвом в наказах представникам Катеринінської комісії по підготовці Уложення. За своїм змістом, у більшості положень, ці документи є переробленими іноземними положеннями. А спроба підготувати Торгове Уложення виникає з початку XIX ст. – проект Торгового Уложення 1814 р., зроблений за зразком французького кодексу, не отримав підтримки [8, с. 257].

На початку XIX ст. були розроблені державні програми, що спрямовані на реформування кріпосницьких відносин. В межах цих програм передбачалося і розвиток підприємництва. Наприклад, у «Плані фінансів» (1809 р.) визначено ряд заходів з удосконалення та впорядкування грошового обігу, введення протекціонізму у митній політиці, стимулювання приватної підприємницької діяльності та ліквідації збиткових державних підприємств. Незважаючи на

застосовані заходи і проведені реформи, економіка все рівно залишалася під жорстким державним регулюванням, що було пов'язано зі слабкістю підприємницьких структур [8, с. 260].

Лише у другій половині XIX ст., після скасування кріпацтва, в результаті здійснення економічних реформ у Росії відроджується економічне зростання. У цей період поживляється підприємницька діяльність, розвивається промисловість, мануфактура, торгівля, залізничне та пароплавне будівництво, проводяться реформи в сільському господарстві. У процесі цих перетворень формується новий клас підприємців, який дістав назву «буржуазія» [9, с. 10–11].

В кінці XIX на початку XX ст. відбувалися зміни у податковій системі. Зокрема, вводилося оподаткування великих капіталів, розподіл торговельних та промислових підприємств. І це сприяло посиленню охоронної функції законодавства по відношенню до підприємницької діяльності. Результатом такої діяльності було прийняття «Уложення про покарання кримінальні та виправні» 1845 р. (в редакціях 1866 р. та 1885 р.), «Статуту про покарання, що накладаються мировими суддями» (1864 р.) та «Кримінального Уложення» (1903 р.) [8, с. 263]. У той же час в Кримінальному Уложенні відсутні будь-які норми, що передбачали відповідальність за псевдопідприємництво, у тому числі і під іншими назвами. Але в цьому документі йшлося про спричинення майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою без ознак розкрадання, про зловживання довірою при отриманні кредиту, про ухилення від сплати податків [10, с. 403].

Лютнева буржуазно-демократична революція 1917 року знаменувалась поваленням царського режиму, що надавало значні перспективи для розвитку підприємницької діяльності. Але приход партії більшовиків, яка насильницьким методом заволоділа владою, проголосила приватну власність «всенародною», прийнявши Декрет «Про землю» [11]. Це означало повне виключення інституту приватної власності та ринково-конкурентних відносин.

Процес націоналізації промисловості розпочався восени 1917 р., а з весни 1918 р. розпочався наступний етап – націоналізація практично всіх галузей економіки. Одночасно з цими заходами 14 листопада 1917 року було введено в

дію Декрет «Про робітничий контроль» та Положення «Про робітничий контроль». Центральним органом була Всеросійська Рада робітничого контролю, а також у кожному місті або промисловому центрі утворювалися місцеві ради робітничого контролю. Завданням цих органів було здійснення нагляду за виробництвом, встановлення мінімуму виробітку підприємства, застосування заходів з визначення собівартості продукції, встановлення контролю над діловодством, і головне, власники повинні були надавати органам робітничого контролю всю документацію [8, с. 278–279].

У період громадянської війни посилювався державний контроль за економічними процесами. У цей період була запроваджена політика «воєнного комунізму», яка підривала підвалини приватнопідприємницької діяльності. Державному контролю підпорядковувалась важка, середня і навіть дрібна промисловість, встановлювались державна монополія хлібної торгівлі, промислових товарів, харчових продуктів, встановлювалась заборона на приватну торгівлю. У результаті такої економічної політики держави виникли проблеми недопостачань хлібних запасів, що призвело до спалахів голоду. З метою забезпечення розподілу продовольства для міського населення вводилися продовольчі карточки. У сільській місцевості встановлювалась так звана продрозкладка («продрозверстка»), якою передбачалось вилучення у селян продовольства і окремих товарів без грошової компенсації, що спричиняло незадоволення селян. Встановлення державою особливого режиму господарювання диктувалося «революційною необхідністю», так, як у той період гостро стояло питання про подальше існування пролетарської держави [12, с. 15].

Після закінчення громадянської війни керівництво Радянської Росії з метою покращання економічної ситуації в державі запровадило експеримент, який отримав назву НЕП (нова економічна політика, 1921–1925 рр.). Декретами Ради Народних Комісарів відмінялася продрозкладка, встановлювався натуральний продовольчий податок («продналог»), дозволялась вільна торгівля й обмін хлібними і зернофуражними продуктами. В фінансовій сфері проводилася фінансова і грошова реформи, в промисловості здійснювався перехід підприємств

на господарський розрахунок. Громадянам надавалося право займатися обмеженою приватною підприємницькою діяльністю (укладати угоди, утворювати невеликі підприємства і кооперативи) [13, с. 142].

Усе вищезазначене стало однією із причин виникнення такого негативного явища як фіктивне підприємництво. Уряд того часу зреагував на це прийняттям Постанови Ради Народних Комісарів СРСР від 28 грудня 1928 року «Про заходи боротьби з псевдокооперативами», під якими розумілися такі кооперативи: а) якщо в числі їх засновників або членів виборних органів беруть участь особи, яким це заборонено законом; б) якщо в їх діяльності переважають капіталістичні («кунацькі») елементи, які використовують кооперативну форму у своїх класових цілях; в) якщо їх діяльність суперечить інтересам соціалістичного будівництва [14, с. 428].

Перші радянські Кримінальні кодекси (1922 р., 1926 р.) мали спеціальну главу, в якій було встановлено ряд статей, спрямованих проти дозволеної приватної підприємницької діяльності. Норми кримінального законодавства охороняли перш за все державні засоби виробництва від марнотратства їх орендарями, від навмисного невиконання договору, використання державних коштів не за призначенням, державне підприємство від конкуренції з боку приватних підприємств, порушення положень про державну монополію. Особи, які займалися фіктивною діяльністю, притягувалися до кримінальної відповідальності за шахрайство [15, с. 57].

Слід зазначити, що в цей період засновники фіктивних кооперативів ставили собі за мету отримати кредити на пільгових умовах, приховувати порушення законодавства про охорону праці, ухилятися від сплати податків та інших обов'язкових платежів шляхом використання наданих кооперативам пільг [16, с. 119].

Під час Великої Вітчизняної війни фіктивне підприємництво розквітло, як це завжди буває в період соціальних катаклізмів. Нестача продуктів знову зумовила поширення спекуляцій, а відсутність контролю влади (як радянської, так і окупаційної – німецької, румунської та ін.) на окупованих територіях призвела до

створення великої кількості кустарних підприємств. Дану ситуацію було виправлено «залізною рукою» уряду (тобто, силовими методами) після закінчення війни [17, с. 70].

Тільки з середини 50-х років зі зміною керівництва держави і проведенням «прогресивних» реформ настав новий етап розвитку підприємництва в СРСР. Окремі громадяни починали займатись підприємницькою діяльністю як виклик «викривленим» господарським відносинам і планово-розподільчій системі господарювання, котра суперечила розвитку підприємницької діяльності. Щоб поліпшити таку ситуацію, громадяни здійснювали нелегальну підприємницьку діяльність під загрозою кримінального переслідування. Перебуваючи у стислих законодавчих межах щодо дозволеної індивідуальної підприємницької діяльності, через відсутність належних умов для заняття підприємництвом громадяни часто використовували державні, кооперативні або інші форми громадських організацій чи установ як прикриття для виробництва товарів, будівництва або надання послуг у сфері побутового, культурного та іншого обслуговування населення [16, с. 119–126]. Справжній розквіт підпільного підприємництва припав на 70-ті роки ХХ ст. Саме тоді почали створюватись підпільні підприємства, що займались випуском дефіцитної продукції. «Використовуючи організаційні недоліки в економічному механізмі держави, в 70-х роках ця категорія злочинців значно активізувала свою діяльність». Нелегальне підприємництво швидко поширювалось, поступово відходячи від нелегальних форм бізнесу до цілком офіційних. Бізнесмени діяли приховано, однак поступово підпільна торгівля дефіцитом, заснована на суворій таємниці, набула поширення [17, с. 70].

Унаслідок такої нормотворчої діяльності підприємництво перейшло в сектор «тіньової економіки». Відповідно до Кримінального кодексу УРСР 1960 року підприємницька діяльність вже сама по собі була протиправним діянням, у зв'язку з чим не було необхідності передбачати кримінальну відповідальність за різні види порушення реєстрації підприємницької діяльності, псевдокооперацію. У ст. 127 Кримінального кодексу УРСР 1960 року було визначено лише санкції за приватну підприємницьку діяльність та комерційне посередництво [18].

В умовах відсутності капіталістичних елементів і куркулів окремі приватні та посадові особи, намагалися використовувати не лише кооперативи, а й державні установи. За цієї обставини надалі під фіктивним підприємництвом розумілося створення «лжесоціалістичних підприємств», тобто підприємств, які лише із зовнішнього формального боку мають вигляд як соціалістичні (можуть мати свій рахунок у банку, печатку тощо), але за своїм змістом такої діяльності не є такими, оскільки переслідують мету власного збагачення. На практиці формально створювались і функціонували приватнопідприємницькі лжепідприємства, організації та установи під видуманою державною чи громадською вивіскою, що використовувалися (з підробленням документів), як прикриття, насправді неіснуючих або від імені реально існуючих соціалістичних підприємств. Особи, які засновували такі фіктивні підприємства притягувались до кримінальної відповідальності як за заняття приватнопідприємницькою діяльністю [19, с. 499].

Відродження підприємницької діяльності починається з 80-х рр. ХХ ст. у період «перебудови» з прийняттям Закону СРСР від 26 травня 1988 року «Про кооперацію в СРСР», який визначив завдання, гарантії, порядок підприємницької діяльності [20]. За даними експертів, фіктивне підприємництво в СРСР до 1990 р. існувало у вигляді «тіньової економіки». В тіньовій сфері в 80-х на початку 90-х років працювало 20% працездатного населення. Послугами тіньовиків користувалися до 70 % тих, хто купував одяг, 57 % – продукти харчування, 35 % – ліки тощо. Загальна сума тіньових послуг населенню в СРСР наприкінці 80-х років минулого століття становила 22 млрд. крб. при річному обігу тіньового капіталу 70-80 млрд. крб. [21, с. 190].

Стаття 148-4 КК УРСР 1960 р. [19] визначала санкції за фіктивне підприємництво [22]. Під фіктивним підприємництвом розумілося створення або купівля суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) без наміру здійснювати статутну діяльність, якщо це завдало матеріальну шкоду державі, банку, кредитному закладу, іншим юридичним особам або громадянам. Об'єктивна сторона злочину – створення юридичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності будь-якої організаційної форми у відповідності до

ст. 8 Закону «Про підприємництво» від 07.02.1991 р., а також у купівлі зареєстрованої юридичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності [23].

З проголошення незалежності України стратегічним курсом соціально-економічної політики держави було формування соціально спрямованої економічної системи з розвиненим приватним сектором як основи становлення і зміцнення громадянського суспільства і підприємницьких відносин. Зокрема, було прийнято ряд нормативно-правових актів, що спрямовувались на розбудову приватної підприємницької діяльності: Конституція України; закони України «Про власність», «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про селянське (фермерське) господарство», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», «Про державну підтримку малого підприємництва»; укази Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності», «Про запровадження ліцензування діяльності господарюючих об'єктів у сфері природних монополій» та інші правові акти [24, с. 309].

Деструктивні економічні процеси розпочались у 1991 році з прийняттям Закону України «Про підприємництво», оскільки він містив суперечливий, непрозорий порядок реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності. Завдяки цьому більшість зареєстрованих у 1991–1996 рр. суб'єктів підприємницької діяльності легалізували доходи злочинного походження. Безпосередньо виробництвом займалася порівняно незначна кількість підприємницьких структур, а більшість з них існувала за рахунок державного сектора економіки і використовувала його як прикриття організованих злочинних угруповань [25, с. 6].

У 2001 році було прийнято Кримінальний кодекс України, у ст. 205 якого термін «фіктивне підприємництво» трактується як створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона [26].

В подальшому у 2010 році було прийнято Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового

кодексу України» [27], яким було доповнено ст. 55 Господарського кодексу України ст. 55-1 «Фіктивна діяльність суб'єкта господарювання», у якій встановлено ознаки фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою - підприємцем, в тому числі визнання реєстраційних документів недійсними: зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи; незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством; зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження; зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників [28].

Різноманітність тлумачення «фіктивного підприємництва» та відсутність у господарському законодавстві визначень фіктивного підприємництва та фіктивного суб'єкта господарювання призводить до порушень прав легальних суб'єктів. Зокрема, таке положення дозволяє податковим органам робити висновок про фіктивність необмеженого кола суб'єктів господарювання. Це тягне за собою відмову у відшкодуванні податку на додану вартість для таких суб'єктів та нарахування податкових зобов'язань їх контрагентам тощо [29, с. 44].

25 вересня 2019 року набрали чинності положення Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 18 вересня 2019 року № 101-IX [30]. Вказаним законом із Кримінального кодексу України виключена ст. 205 «Фіктивне підприємство», а також внесені зміни до ст. 212 щодо збільшення сум податків, за несплату яких може наставати кримінальні відповідальність.

Законопроект розроблено з метою гуманізації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та усунення можливості використання на

практиці в якості інструменту численних зловживань та тиску службових осіб слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства.

На сьогодні в Україні склалася практика використання кримінальних проваджень як засобу тиску на бізнес, зокрема у контексті проведення податкових перевірок. Така тенденція спотворює суть і мету кримінальної відповідальності.

Порушення кримінального провадження, це фактично паралізація роботи підприємства, адже вилучається первинна документація, проводяться обшуки, накладається арешт на активи тощо. В результаті це має негативний вплив на функціонування підприємства, а в масштабі країни – і на весь бізнес-клімат. Часто кримінальні провадження починаються за поверхневими, неповністю з'ясованими обставинами, а як наслідок, невелика частка відкритих проваджень завершується переданням обвинувального акту до суду.

За статистикою Генеральної прокуратури України щодо розпочатих кримінальних проваджень у 2019 році зареєстровано 1 287 кримінальних правопорушень за ухилення від сплати податків. При цьому динаміка завершень досудових розслідувань підтверджує тенденцію щодо використання статті 212 Кримінального кодексу України як інструменту тиску на бізнес.

Так, у 2019 році усього на стадії досудового розслідування було закрито 262 кримінальні провадження щодо ухилення від сплати податків. Водночас з них – 259 – провадження закрито у зв'язку з відсутністю складу злочину. Відповідно в край рідко досудове розслідування завершується переданням обвинувального акту до суду.

Таким чином, гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відмова від карального характеру контролю за ухиленням від сплати податків дозволить створити сприятливіше середовище для функціонування бізнесу в Україні [31].

Незважаючи на ряд законодавчих заходів, спрямованих на протидію фіктивного підприємництва, слід констатувати, що наразі в Україні відсутня єдина державна політика щодо нейтралізації такого економічного явища як

«фіктивна діяльність суб'єктів господарювання». Фіктивну діяльність суб'єктів господарювання як загрозу економічній безпеці слід розглядати не лише з правової, а й з економічної позиції, адже необхідно зважати не тільки на законодавчі ініціативи у напрямку протидії фіктивному підприємництву, а й на причини та умови, які сприяють виникненню фіктивної діяльності, її масштабам, загрозам, деструктивним процесам в легальній господарській діяльності, необґрунтованому використанню бюджетних коштів, зниженню рівня життя населення [1, с. 51].

Проведений ретроспективний аналіз фіктивної діяльності суб'єктів господарювання дозволяє виокремити чотири етапи її становлення та розвитку: 1) 1928–1960 рр. – закріплення терміну «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання» у законодавстві СРСР; 2) 1961–1990 рр. – заборона існування будь-якої приватної підприємницької діяльності та комерційного посередництва; 3) 1991–2018 рр. – встановлення кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво у Кримінальному кодексі України та ознак фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у Господарському кодексі України; 4) 2019 – дотепер – декриміналізація фіктивного підприємництва.

1.2. Сутність, форми прояву і класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

Кризові явища в економіці України та висока ймовірність збереження макроекономічної нестабільності стали причиною формування в національній економіці потужного тіньового сектора. Значних загрозливих масштабів досягнула фіктивна його складова, яка виводить потужні фінансові потоки з легального сектора, посилює криміналізацію суспільства, призводить до перерозподілу ВВП на користь окремих суб'єктів господарської діяльності та відтоку капіталу за кордон [32, с. 42]. Все це є загрозою для економічної безпеки

держави, загострює соціально-економічну кризу і веде до подальшого відставання України від лідерів за рівнем доходів, продуктивності праці та технологічної озброєності. Особливо це стосується поширення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, в результаті якої завдається суттєва економічна шкода як державі, так і іншим суб'єктам економічних відносин.

За розрахунками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України у 2019 році рівень тіньової економіки склав 28 % від офіційного ВВП, що на 3 відсоткових пункти менше порівняно з 2018 роком. Збереження тенденції до зниження тіньової економіки відбулося, не зважаючи на поширення негативних наслідків пандемії COVID-19 [33].

За даними спільного дослідження Національного банку України, уряду, платіжної системи Mastercard та аудиторської компанії Ernst&Young, рівень тіньової економіки в Україні складає 846 млрд. гривень або 23,8 % від офіційного ВВП за 2018 рік, перебуває в тіні, з них: 19,7 % ВВП (702 млрд. грн.) становить готівкова тіньова економіка; 4,1 % ВВП (144 млрд. грн.) – домашнє виробництво товарів для власного кінцевого використання, тобто – негрошова тіньова економіка [34].

За дослідженнями Київського міжнародного інституту соціології (КМІС) рівень тіньової економіки у 2018 році склав 47,2 % від загального обсягу ВВП та 46,8 % у 2017 році. За регіонами рівень тіньової економіки розподілився таким чином: Південь - 44,7 % у 2018 р. та 43,5 % у 2017 р.; Захід - 47,6 % у 2018 р. та 43,5% у 2017 р.; Схід - 46,1% у 2018 р. та 44,3 % у 2017 р.; Північ/Центр - 45,9 % у 2018 р. та 50,2 % у 2017 р.; м. Київ - 45,7 % у 2018р. та 44,9 % у 2017 р. За всіма регіонами спостерігається зростання рівня тіньової економіки в середньому на 1,5 % за винятком Півночі та Центру, де спостерігається значне скорочення аж на 4,3 % [35].

Водночас, видатний дослідник тіньової економіки в Європі професор Лінцського університету (Австрія) Ф. Шнайдер констатує, що тіньова складова економіки України сягає рівня 44,8 % [36]. Не в останню чергу цей показник пов'язаний із фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання.

Слово «фіктивний» походить від латинського «fictio» – вигадка, нереальне, неправильне, хибне, вигадане з певною метою, а також від французького «fiktif» – вигаданий, недійсний, який насправді не існує [37, с. 46]. У довідковій літературі фіктивний розуміється як такий, що є фікцією. Фікція, у свою чергу, представлена як навмисно створене, вигадане положення, побудова, яка не відповідає дійсності і зазвичай використовується з якою-небудь визначеною метою [38, с. 696]. Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає поняття «фіктивний» таким, який є фікцією; несправжній, вигаданий, підроблений, фальшивий [39, с. 1535].

Проаналізуємо правові підходи до визначення даного поняття. Так, Л. Дудник визначає фіктивне підприємництво, як недійсну, нелегітимну (протиправну), відповідно до встановленого законодавства, господарську комерційну діяльність, яка здійснюється від імені суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності або з використанням тільки їх реквізитів як засобу для заволодіння товарно-матеріальними цінностями або отримання інших неконтрольованих прибутків [40, с. 12].

На думку Ю. Опалінського фіктивне підприємництво – це діяльність громадянина-підприємця (фізичної особи) або суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи), що спрямована на фіктивне виконання ними своїх статутних або договірних зобов'язань (імітацію виробничої діяльності), або сприяння в цьому іншими суб'єктами підприємницької діяльності, якщо такими діями були заподіяні значні матеріальні збитки громадянам, юридичним особам або державі [15, с. 8].

А. Мікіш зазначає, що фіктивне підприємництво – це незаконна або удавана діяльність, яка проваджується від імені фіктивних суб'єктів господарювання різних видів і форм, фізичних осіб-підприємців або службових осіб суб'єктів господарської діяльності щодо суб'єктів комерційного і некомерційного господарювання з метою заволодіння товарно-матеріальними цінностями або отримання інших неконтрольованих прибутків [41, с. 14].

Як вже було зазначено, 25 вересня 2019 року набрали чинності положення Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 18 вересня 2019 року № 101-IX [30]. Цим законом із Кримінального кодексу України виключена ст. 205 «Фіктивне підприємництво» – створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності, або здійснення видів діяльності щодо яких є заборона. Це означає, що фіктивна діяльність суб'єктів господарювання не тягне за собою ані кримінальної відповідальності, ані адміністративної, оскільки до Кодексу України про адміністративні правопорушення зміни щодо встановлення адміністративної відповідальності за зазначені діяння не вносились.

Автори цього закону у пояснювальній записці зазначають, що наявність кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво вже давно є одним із способів тиску на бізнес в Україні. Так, окрім самого факту наявності кримінальної відповідальності за вказане діяння, контролюючі органи використовують вироки і матеріали досудового розслідування (протоколи допиту директора суб'єкта підприємницької діяльності) у якості доказової бази під час притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Тому обґрунтовуючи доцільність декриміналізації фіктивного підприємництва, варто акцентувати увагу на неспроможності при застосуванні статті 205 КК України досягнення мети кримінальної відповідальності та проблемі застосування статті 205 КК України, що полягає, зокрема у використанні у якості доказової бази фактів та обставин, встановлених вироком суду за статтею 205 КК України, та матеріалів досудового розслідування під час притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства [31].

У зв'язку з цим слід враховувати, що саме фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є ефективним інструментом тіньових ділків при скоєні фактично усіх економічних злочинів, в першу чергу, розкрадання бюджетних коштів, відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом, надання статусу законно

завезених на митну територію України контрабандним товарам і, звісно, ухилення від сплати податків, шляхом штучного формування податкового кредиту на додану вартість та валових витрат, що, до речі, і не заперечують автори законопроекту. Так, за оцінками Інституту соціально-економічної трансформації, кожен рік бюджет України втрачає близько 15-25 млрд. грн. лише від діяльності тільки конвертаційних центрів [42].

На сьогоднішній день, в Україні відсутні будь-які серйозні наукові дослідження якими підтверджувались би незначна суспільна небезпека зазначених діянь, що дозволяло б їх декриміналізувати, невисокий ступінь їх осуду населенням, наявність інших нормативно-правових актів, за допомогою яких можна успішно боротись з відповідним видом суспільно-небезпечної поведінки. В той же час, за результатами проведених досліджень 55 % суб'єктів господарювання ухиляються від сплати податків, у додаток до цього 45 % використовують схеми агресивного податкового планування. Не останню роль в цьому займає використання фіктивного підприємства. Тому говорити про незначну суспільну небезпеку такого діяння, як фіктивне підприємництво, в сучасних умовах не доводиться. Будь-яких досліджень щодо осуду фіктивного підприємництва населенням не проводилось, відповідно, висновки про його невисокий ступінь відсутні. Авторами законопроекту не доведено і наявність інших нормативно-правових актів, які б дозволили протидіяти такому явищу, як фіктивне підприємництво [43].

Головним доводом законотворців є те, що декриміналізація ст. 205 КК України призведе до зменшення тиску на бізнес та покращення економічної ситуації в Україні [31]. З цим важко погодитись. Навпаки, декриміналізація зазначених суспільно-небезпечних діянь створює загрозу посилення неконтрольованих криміногенних процесів в економіці, активізації діяльності транзитно-конвертаційних груп, створення додаткової спокуси для сумлінних платників щодо використання фіктивного підприємництва для «оптимізації» податкових платежів, що в свою чергу призведе до збільшення втрат бюджету з усіма негативними наслідками. Таким чином, декриміналізація діянь,

передбачених ст. 205 КК України є передчасною і створює ризики посилення негативних процесів та явищ в економіці України [44, с. 66].

У ст. 55¹ Господарського кодексу України визначено ознаки фіктивної діяльності суб'єкта господарювання, до яких віднесено такі: зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи; незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством; зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження; зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників [28].

Поряд з цим, слід зазначити, що у літературі також виділяють такі ознаки здійснення фіктивного підприємництва:

- реєстрація суб'єкта господарської діяльності з дотриманням встановленого порядку державної реєстрації, але з наданням неправдивих даних про засновників, службових осіб підприємства (керівника, головного бухгалтера);

- здійснення господарської діяльності без дозволів і ліцензій;

- здійснення господарської діяльності підприємствами, які зареєстровані в державних органах, але розрахункові рахунки в банках відкриті за підробленими документами;

- здійснення господарської діяльності підприємствами, які укладають неправомірні угоди з вигідною для себе або для інших підприємств метою;

- здійснення господарської діяльності підприємствами, які не знаходяться за зареєстрованою юридичною адресою, зареєстровані за неіснуючою адресою, або за адресою масової реєстрації;

- здійснення господарської діяльності підприємствами без сплати податків чи зборів, без належного бухгалтерського обліку і податкової звітності;

- відсутність у реєстраційній справі номеру контактного телефону або телефон не дійсний, відсутня інша контактна інформація;

- відсутність руху коштів на банківських рахунках підприємства або навпаки, занадто великий обсяг фінансових операцій по банківських рахунках підприємства, яке нещодавно зареєструвалося;

- суб'єкт господарювання зареєстрований під назвою, яка не вказує на діяльність підприємства;

- суб'єкт господарювання зареєстрований під назвою, яка вказує на те, що підприємство виконує діяльність чи послуги, які воно не надає;

- суб'єкт господарювання зареєстрований під назвою, яка імітує назву інших підприємств, зокрема, відомих корпорацій;

- короткий термін існування підприємства;

- підприємство проводять велику кількість фінансових операцій з невеликою кількістю одержувачів;

- підприємство підтримує баланс на рахунку близько нуля, незважаючи на часті вхідні і вихідні фінансові операції;

- підприємство використовує велику кількість банківських рахунків;

- підприємство використовує банківські рахунки в різних міжнародних юрисдикціях без вагомих причин;

- підприємство вимагає короткострокових або надмірно швидких операцій, навіть якщо це створює непотрібний бізнес-ризик;

- інші комбіновані варіанти здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання, які зареєстровані або не зареєстровані в державних органах і використовуються для ухилення від оподаткування або заволодіння товарно-матеріальними, грошовими цінностями або отримання неконтрольованого прибутку [45; 46, с. 52-54; 47; 48].

Наведений перелік характеризує широкий спектр діяльності і різноманітність форм прояву фіктивного підприємництва, що зумовлює труднощі у визначенні поняття «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання».

Слід звернути увагу на те, що фіктивну діяльність суб'єктів господарювання потрібно розглядати не лише як юридичне поняття, а й як економічне явище, адже необхідно зважати не тільки на законодавчі ініціативи у напрямку протидії фіктивному підприємництву, а й на причини та умови, які сприяють виникненню фіктивної діяльності, її масштабам, загрозам, деструктивним процесам в легальній господарській діяльності, необґрунтованому використанню бюджетних коштів, зниженню рівня життя населення. Наслідками означених факторів є крах економіки України [49, с. 50].

Насамперед, доцільно визначити місце фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в тіньовій економіці. В широкому сенсі під «тіньовою економікою» розуміють систему відносин між економічними суб'єктами, яка самоорганізується, охоплює всі стадії процесу суспільного виробництва з метою отримати економічну вигоду, результати якої або способи досягнення за різних причин або підміняються, або зменшуються, або повністю приховуються як від безпосередніх учасників, так і від закону [50]. Виходячи із запропонованого визначення поняття «тіньова економіка», причиною її існування є економічна вигода, яка отримується через приховування або зменшення офіційних показників доходів (прибутків) від держави [51, с. 36].

Науковці [52, с. 32; 53, с. 90; 54, с. 11; 55; 56, с. 54] виділяють наступні складові тіньової економіки: неофіційна економіка, фіктивна економіка, підпільна економіка. Під неофіційною економікою розуміють легальні види економічної діяльності, у межах яких має місце не фіксоване офіційною статистикою виробництво товарів і послуг, приховування цієї діяльності від податків. Фіктивна економіка – фактично нездійснювана підприємницька діяльність легальними підприємствами. Підпільна економіка – усі заборонені законом види економічної діяльності.

Якщо неофіційна та підпільні види тіньової економіки знаходяться поза законом, то фіктивна форма тіньової економіки, а саме фіктивна діяльність суб'єктів господарювання, регламентується з одного боку чинним законодавством

країни, а з іншого – вимогами суб'єктів економіки, які мають за мету отримання нелегальної економічної вигоди.

Варто відмітити також характерні ознаки тіньової економіки у сучасних умовах: структурність – наявність стійких зв'язків і відносин усередині тіньової економіки, що забезпечують її цілісність; притаманність усім економічним системам; невизначеність її обсягів і масштабів унаслідок неможливості відмежування від офіційної економіки; мережевість тіньових структур, що сприяє поширенню її у просторій часі; спільна мотивація тіньової і легальної економіки – отримати прибутки (здебільшого аморальним і злочинним шляхом); подвійний характер тіньової економіки, що полягає в конструктивних і деструктивних її засадах [57, с. 9–10].

Для виокремлення економічних ознак фіктивної діяльності суб'єктів господарювання доцільно провести порівняльний аналіз легальної та фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (табл. 1.1) [58, с. 43].

Таблиця 1.1

Порівняльний аналіз ключових характеристик легальної та фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

	Ознаки порівняння	Легальна діяльність суб'єктів господарювання	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання
1	Реєстрація	Відповідно до вимог	Відповідно до вимог/на підставних осіб
2	Анонімність	Відсутня	Часткова / повна
3	Статистична ознака	Повністю реєструється та обліковується	Частково (повністю) реєструється та обліковується
4	Правова формалізація діяльності	Легітимні механізми реалізації товарів та послуг	Позаправові та протиправні механізми реалізації легітимних товарів та послуг
5	Оподаткування	Повне здійснення	Частково здійснюється із застосуванням можливостей ухиляння
6	Контрольованість уповноваженими державними органами	Повне контролювання	Частково контролюється
7	Регульованість	Є об'єктом регулювання з боку держави	Є об'єктом регулювання з боку держави

Продовження табл.1.1

8	Терміновість та періодичність	Постійне, переважно довготривале функціонування	Непостійне, короткотермінове функціонування
9	Статус найманих працівників	Формальна зайнятість	Можлива як формальна, так і неформальна зайнятість
10	Економічна безпека	Відсутність загрози для національної економіки	Загроза для національної економіки
11	Ступінь охоплення суспільних сфер	Масове охоплення	Масове/фрагментарне охоплення

Прим.: вибір ознак порівняння, здійснених автором, не є вичерпним.

Сукупність вищенаведених ознак характеризує фіктивну діяльність суб'єктів господарювання як економічно небезпечне явище, що паралельно функціонує у межах легальної підприємницької діяльності, спотворюючи статистичну звітність про фінансово-господарську діяльність підприємств. Все це дає підстави стверджувати, що фіктивній діяльності суб'єктів господарювання притаманні наступні економічні ознаки: латентний характер діяльності, що полягає виключно у документальному оформленні господарських операцій без реального їх здійснення та видимість здійснення підприємницької діяльності; отримання нелегальної економічної вигоди суб'єктами господарювання; порушення економічних зав'язків в господарській системі країни; здійснення фіктивної діяльності у межах легального підприємництва; загроза економічній безпеці держави; короткостроковий термін функціонування; завдання економічної шкоди як державі, так і іншим суб'єктам економічних відносин; економічна діяльність, результати якої не включається до макроекономічних показників [58, с. 43–44; 59, с. 49].

Отже, фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є формою прояву тіньової економіки, яка направлена на отримання тіньової економічної вигоди шляхом документарного супроводження реально нездійснюваної підприємницької діяльності та становить загрозу економічній безпеці держави [58, с. 44; 59, с. 49].

Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання полягає в заподіянні шкоди економічним інтересам держави, інтересам різних суб'єктів господарської діяльності, створенні видимості господарських операцій без реального їх здійснення, порушенні порядку створення і реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, отриманні незаконних податкових вигод, в можливості здійснення різного роду забороненої економічної діяльності під прикриттям суб'єктів підприємницької діяльності, що в подальшому призводить до порушення загальних принципів здійснення підприємницької та іншої економічної діяльності. В свою чергу, ухилення від сплати податків за допомогою фіктивних суб'єктів господарювання, а також залучення таких юридичних осіб в систему готівкових та безготівкових розрахунків перешкоджає плановому надходженню податків до Державного бюджету і формуванню його дохідної частини, внаслідок чого фіктивна діяльність суб'єктів господарювання представляє серйозну загрозу економічній безпеці України у зв'язку зі своєю розповсюдженістю і масштабами завданої шкоди [58, с. 44].

За даними Офісу Генерального прокурора за період з 2013 по 2018 рік в Україні вчинено 4 948 злочинів, з яких у 2013 році вчинено 891 злочин; у 2014 році – 858 злочинів; у 2015 році – 885 злочинів; у 2016 – 681 злочин; у 2017 – 784 злочинів; у 2018 році – 715 злочинів та вже за 2019 рік вчинено 248 злочинів (див. рис. 1.1.) [60].

Як бачимо, статистичні дані відображають нам хвилеподібні періоди зростання та зниження кількості зареєстрованих злочинів. На практиці лише деякі кримінальні впровадження, пов'язані з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання, закінчуються винесенням обвинувального вироку, а у більшості випадків суб'єктам вчинення таких кримінальних правопорушень призначаються покарання у вигляді штрафу. Дана ситуація пояснюється недосконалістю законодавства, а саме відсутністю уніфікованого визначення, неповне наведення суб'єктів та ознак фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, що значно ускладнює розслідування та класифікацію такого виду діяльності [24, с. 318].

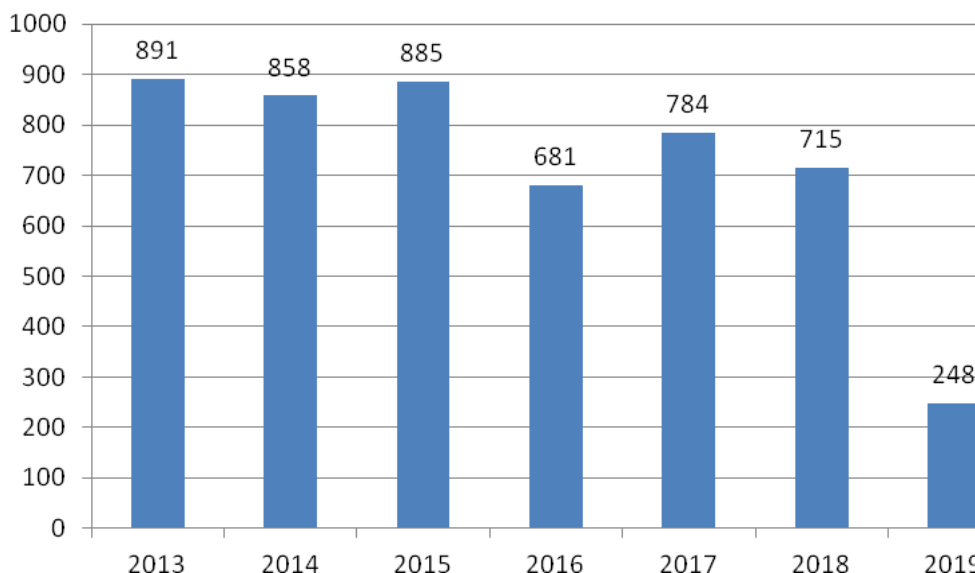


Рис 1.1. Кількість вчинених злочинів, передбачених ст. 205 КК України за період з 2013 по 2019 роки [60].

Недосконалість методологічного дослідження фіктивного підприємництва як загрози економічній безпеці призводить до все більшої неврегульованості показників, які не відповідають реальній ситуації у даній сфері. Складність виявлення, латентність фіктивної діяльності, а також відсутність необхідної достовірної інформаційно-статистичної інформації ускладнює економічну характеристику фактичного стану фіктивного підприємництва в Україні [49, с. 49].

Як правило знаряддями вчинення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання підприємництва при їх створенні є: 47,7 % це розробка і прийняття установчих документів; 53,7 % – подання установчих документів до органів, які здійснюють державну реєстрацію суб'єктів підприємництва; 56 % – власне державна реєстрація юридичної особи; 37,5 % – відкриття банківських рахунків; 52,3 % – постановка на облік у податкових органах; 39,8 % – отримання дозволу на виготовлення штампів і печаток. А в більшості випадків мають місце поєднання цих характеристик. Також до юридичних осіб, суб'єктів фіктивного підприємництва, належать: підприємства, засновані на різних формах власності –

25 %, різноманітні об'єднання підприємств (асоціації, корпорації, консорціуми, концерни тощо) – 81 %; фермерські господарства – 0,5 % [29, с. 92].

Функціонування фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності, їх високоорганізованих неформальних об'єднань – конвертаційних центрів – щорічно завдає багатомільйонних збитків державі. Це призводить до того, що вітчизняна фінансова система потерпає від негативного впливу кримінального капіталу, а суб'єкти підприємницької діяльності, які не мають злочинного фінансування, витісняються з ринку [61, с. 182].

Більшість ключових схем відмивання брудних коштів та ухилення від оподаткування всередині країни (проведення господарських операцій поза обліком та/або спотворення/маніпуляція первинними документами, даними бухгалтерського обліку і фінансової/податкової звітності, фіктивне підприємництво - зокрема, «карусельні» схеми відшкодування ПДВ) існують завдяки розвинутій індустрії «конвертаційних центрів». Конвертаційний центр для своєї діяльності отримує прибуток у розмірі певного відсотка (6 – 12 %) «відмитих» коштів, який може варіювати, в залежності від складності «конвертацій», ступеня необхідного нівелювання ризику від виявлення незаконного обігу коштів контролюючими організаціями та кінцевої суми прибутку [62].

Так, за даними Державної фіскальної служби України за 2015-2018 роки було припинено діяльність 257 конвертаційних центрів. У 2015 році – 60 конвертаційних центрів; у 2016 році – 77; у 2017 році – 65 та у 2018 році – 55 конвертаційних центрів (див. рис. 1.2) [63–66].

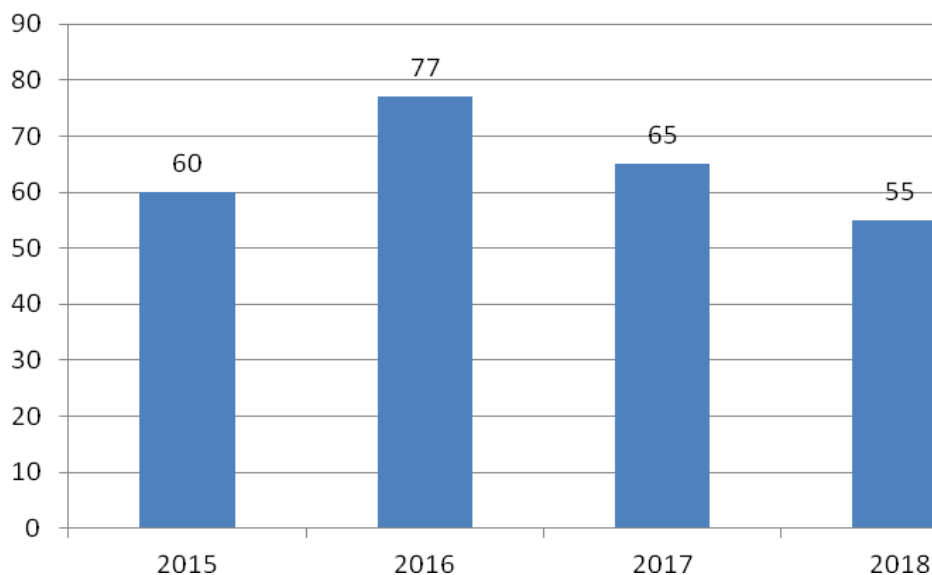


Рис. 1.2. Кількість конвертаційних центрів, що були припинені за період з 2015 по 2018 роки [63–66]

Ними було проконвертовано за 2015-2018 роки 71,6 млрд.грн. У 2015 році – 18,9 млрд.грн.; у 2016 році – 27 млрд.грн.; у 2017 році- 13,6 млрд.грн.; у 2018 році – 12,1 млрд.грн. (див. рис. 1.3) [64–67].

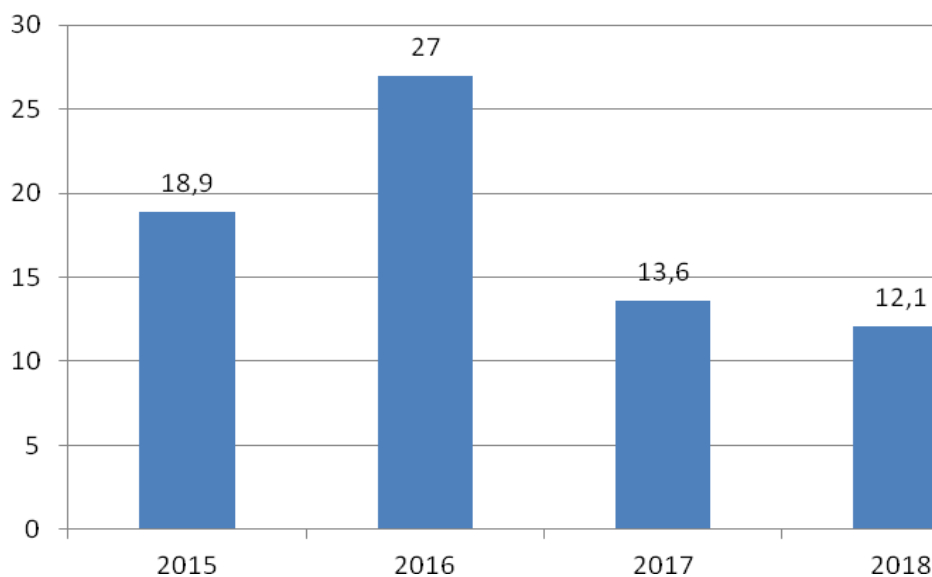


Рис.1.3. Сума грошових коштів, що була проконвертована конвертаційними центрами за 2015-2018 рр. (млрд. грн.) [63–66]

Збитки від їхньої діяльності за період від 2015 - 2018 роки склали понад 11, 7 млрд. гривень. У 2015 році – 3,2 млрд. грн.; у 2016 році – 4 млрд. грн.; у 2017 році – 2,5 млрд. грн. та у 2018 році понад 2 млрд. гривень (див. рис.1.4) [63–66].

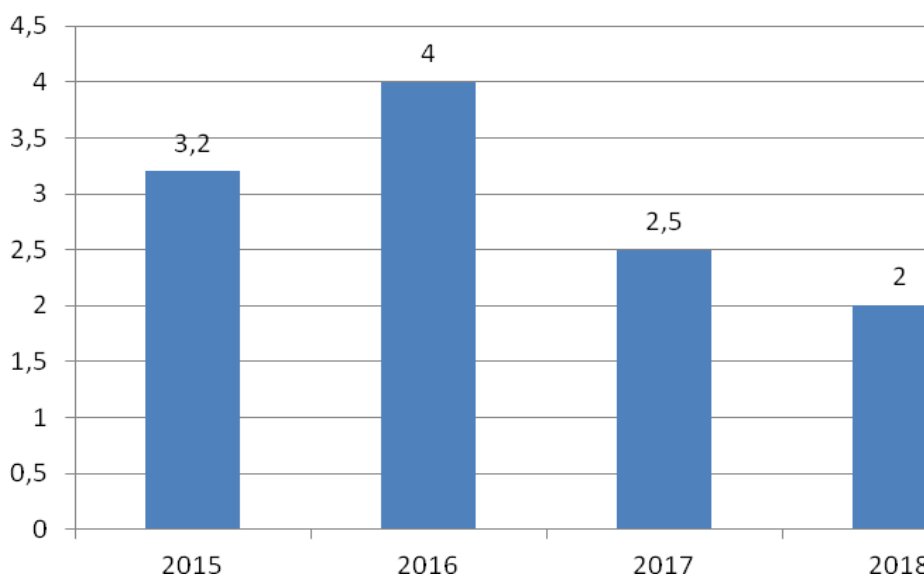


Рис. 1.4. Збитки державі від діяльності конвертаційних центрів за 2015-2018 рр. (млрд. грн.) [63–66]

Надходження сум грошових коштів до державного бюджету внаслідок ліквідації конвертаційних центрів та фіктивних суб'єктів господарювання склали за 2015 – 2018 роки понад 3,5 млрд. гривень. У 2015 році – 779,2 млн. грн.; у 2016 році – 1,2 млрд. грн.; у 2017 році – 764,6 млн. грн. та у 2018 році – 761,8 млн. гривень (див. рис. 1.5) [63–66].

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є розповсюдженим економічним явищем. Руйнівний характер протиправних діянь з використанням фіктивних схем засвідчують негативний вплив на структуру економічної системи країни, що призводить до погіршення економічної ситуації та зниженню рівня економічної безпеки. Варіаційність фіктивних схем та нестандартність економічних правопорушень суттєво викривлюють статистичну оцінку масштабів розповсюдження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання являє собою загрозу економічній безпеці України за такими причинами: 1) спотворюються фактичні обставини економічних відносин, що

створює умови для прийняття управлінських рішень, що не відповідають реальній господарській діяльності; 2) формуються дестабілізуючі умови економічної системи країни, криміналізації господарської діяльності та корупції. Наразі фіктивну діяльність суб'єктів господарювання слід розглядати як фактор ризику для всіх показників (індикаторів) економічної безпеки. Масштаби розповсюдження фіктивного підприємництва дають підстави стверджувати, що сьогодні фіктивна діяльність підприємств посідає одне з основних місць у всій системі загроз загалом [67, с. 153–154].

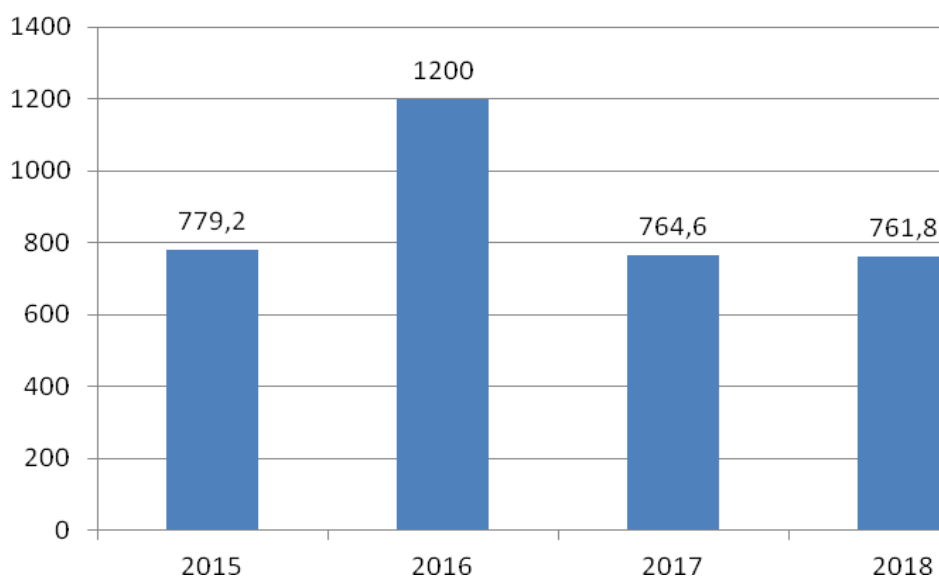


Рис. 1.5. Сума надходжень грошових коштів до державного бюджету, внаслідок ліквідації конвертаційних центрів та фіктивних суб'єктів господарювання за 2015 - 2018 рр. (млн. грн.) [63–66]

У зв'язку з цим постає нагальне питання у вжитті ефективних заходів з боку уповноважених державних органів щодо протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням сучасних економіко-правових реалій, а саме розробки відповідної методики, яка б охоплювала заходи, в результаті яких суб'єктам господарювання буде економічно не вигідно здійснювати фіктивну діяльність, а реально діючим підприємствам було б не вигідно співпрацювати з цими суб'єктами. Реалізація цієї методики буде сприяти нейтралізації фіктивної діяльності в Україні та захисту економічних інтересів нашої держави [49, с. 50].

Сьогодні Україна має найвищий рівень тіньової економіки у Східній Європі [68, с. 12]. Багато підприємців у країні працюють у неформальному секторі національної економіки. За деякими оцінками, лише 10 % всіх зареєстрованих підприємців працюють в офіційній економіці, а інша частина частково або повністю задіяна в тіньовому секторі [69]. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України оцінює її розмір у 34 % від валового внутрішнього продукту (ВВП), що є забагато порівняно з розвиненими країнами. Це негативно позначається на розвитку економіки країни в цілому. Збитки, що завдаються бюджету держави внаслідок такої діяльності оцінюють значними сумами втрачених коштів і майна. Так, за даними Інституту соціально-економічної трансформації, держава щороку недоотримує більш як 180 млрд. грн. Найбільші втрати державного бюджету відбуваються через офшорні схеми та сирій імпорт/контрабанду. Зокрема, через офшорні схеми держава недоотримує 50-65 млрд. грн. податків, а через імпорт поза митницею – 25-70 млрд. грн., що разом становить 17,5 % бюджету (771 млрд. грн. на 2017 рік) [62].

Як стверджують Є. Іонін та С. Лаврик, існування фіктивного підприємництва зумовлюють складність ведення бізнесу в сучасних економічних умовах, збільшення податкового навантаження в окремих позиціях, серед яких акцизний збір, який в умовах низької купівельної спроможності населення веде більшою мірою не до збільшення надходжень до бюджету, а до збільшення контрабанди, тінізації економіки та підробок на відповідних ринках, також недосконале адміністрування податків, інфляція та коливання курсу валют тощо [70, с. 62].л

Однією із найістотніших перешкод для адекватної оцінки масштабів фіктивної підприємницької діяльності в Україні є відсутність в законодавчих актах [30, 28] та наукових працях [71, 72, 73, 74, 29, 75] єдності щодо визначення змісту категорії «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання». В літературі [71, 72, 73, 74, 76, 77, 78] вживаються синонімічні поняття «фіктивне підприємництво», «фіктивна діяльність», «фіктивний суб'єкт підприємництва», «фіктивний суб'єкт підприємницької діяльності», «фіктивна фірма», «фіктивне підприємство», «лжепідприємства», «фіктивна структура», «віртуальні

підприємства», «псевдопідприємства», «псевдо-фірми», «суб'єкт підприємницької діяльності з ознаками фіктивності», «юридична особа, яка визнана фіктивною», «конвертаційні центри», «транзитні підприємства», «офшорні підприємства», «коралові підприємства» тощо.

В свою чергу, у засобах масової інформації фіктивну діяльність ще називають: «фіктив», «квартильні», «фантом», «фірми-одноденки», «ліхтарі», «кримінали», «блукаючі», «метелики-одноденки», «проліски», «підставні фірми», «ями», «глухарі», «ліві», «липові», «роги та копита», «чорні дірки», «химери», «поганки», «альтернативні інструменти податкового планування», «анонімні структури», «одноразові», «підприємства-примари», «номінальні контори» тощо [75, с. 53]. Відсутність узагальненої правової практики, а також науково обґрунтованих рекомендацій щодо класифікації видів даного явища призводить до суттєвих труднощів при виявленні такого виду діяльності.

На наш погляд, фіктивна діяльність суб'єктів господарювання в широкому розумінні пов'язана з такою формою поведінки, яка має антиекономічні цілі (отримання нелегальної економічної вигоди) і суперечить призначенню такого господарюючого суб'єкта [79, с. 39]. Розглянемо представлені в літературі види і форми фіктивного підприємництва.

За критерієм специфіки отримання тіньової економічної вигоди суб'єктів господарювання, що здійснюють фіктивну діяльність, поділяють на два види: головні та допоміжні [72, с. 198]. Головні фіктивні суб'єкти господарювання – це такі, які в ланцюжку побудованих схем відіграють головну роль щодо заволодіння товарно-матеріальними цінностями або грошовими коштами. На такі фіктивні підприємства покладається основне завдання з отримання незаконного прибутку. Вони, у свою чергу, за структурною побудовою та строком існування поділяються на групи одноразового й багаторазового використання [80, с. 28].

Головні фіктивні суб'єкти господарювання одноразового використання – це прості за організаційною структурною побудовою суб'єкти підприємницької діяльності, які спеціально створюються для здійснення конкретних цільових

товарно-грошових операцій та отримання разового результату або використовуються з неповним циклом, наприклад, у ролі конвертаційних центрів [12, с. 66]. До таких фіктивних суб'єктів господарювання ще застосовуються назви «одноразові», «цільові», «конкретні», «чорні». Оскільки такі підприємства мають недовгий термін функціонування – від 3-6 місяців до 1,5 років, то їх ще називають «фірми-одноденки», «одноразові», «квартальні», «проліски», «фірми-метелики», «привиди», «фантоми», «ями», «смітники» та інше [62, с. 7].

Головні фіктивні суб'єкти господарювання багаторазового використання є складнішими за організаційною структурою і широтою спектру фінансових послуг, що отримали назви «масштабні», «розгорнуті» та «багаторазові». За цільовим призначенням головні фіктивні суб'єкти господарювання поділяються на дві групи: конвертаційні центри та «транзитні» суб'єкти господарювання [79, с. 40].

Конвертаційний центр створюється з метою отримання прямо чи опосередковано, фінансової або іншої матеріальної вигоди під прикриттям і з використанням можливостей офіційно зареєстрованих суб'єктів господарювання. Конвертаційні центри мають багато похідних від них термінів, якими доволі часто оперують представники вітчизняних ділових кіл, органів державної влади, засобів масової інформації і пересічні громадяни. Серед них: «вища форма фіктивного підприємництва», «нелегальна фінансова структура», «тіньова структура», «пральня», «гаманець», «підпільний центр», «центр з мінімізації сплати податків», «центр фіктивного банкрутства», «центр з нелегальної конвертації коштів у готівку і формування незаконного податкового кредиту», «конвертаційно-транзитна група» або «транзитно-конвертаційна група», «конвертатор», «конвертант», «конверташка», «конверт», «фірма-конвертатор», «конвертаційне турагентство», «синдикат з відмивання грошей», «шахрайський синдикат» тощо [57, с. 199–200].

Зазначимо, що чинне законодавство України [28] не закріплює визначення поняття «конвертаційний центр», його ознак і класифікації за будь-якими чітко визначеними критеріями.

За своєю структурою виділяються розгорнуті та цільові конвертаційні центри. Розгорнуті конвертаційні центри надають послуги щодо повного циклу «конвертації» у валюту або отримання готівкових коштів у гривні. Вони мають у розпорядженні значну кількість фіктивних підприємств, які постійно змінюються. Другу групу конвертаційних центрів характеризують цільові центри, які створюються спеціально для здійснення однієї операції на значну суму. Наприклад, операції з придбання товарів на суму більше 1 млрд. грн. [73, с. 74-75].

«Транзитні» суб'єкти господарювання багаторазового використання – це такі підприємства, які в ланцюжку фінансово-господарських схем часто виступають проміжною ланкою між фіктивними фірмами і легальними підприємствами, оскільки виконують функції «прикриття» і протидії правоохоронним органам у виявленні фактів ухилення від оподаткування та інших злочинів, що здійснюються легальними підприємствами. Звідси назви таких підприємств: «транзит», «буфер», «фірми-прокладки». Термін дії таких підприємств близько 3-6 місяців [12, с. 73–74].

За рівнем сервісу, що надається «клієнтам», транзитні суб'єкти господарювання поділяються на: «сірі» та «білі» підприємства. Для «сірих» фіктивних суб'єктів господарювання притаманні такі характеристики: 1) вони мають відповідні ліцензії (дозволи) на заняття окремими видами підприємницької діяльності; 2) ведуть бухгалтерський облік; 3) регулярно надають звітність до контролюючих органів; 4) надають звичайні гарантії безпеки контрагентам; 5) найчастіше застосовуються суб'єктами підприємництва для переведення безготівкових грошових коштів у готівкові. На відміну від «сірих», «білі» фіктивні суб'єкти господарювання: 1) надають підвищені гарантії безпеки; 2) їх керівники мають надійні корупційні зв'язки в органах влади, що створює надійне прикриття від правоохоронних органів; 3) часто використовуються державними підприємствами, іноземними представництвами [73, с. 74].

Друга група фіктивних суб'єктів господарювання називається допоміжними. Допоміжні фіктивні суб'єкти господарювання є проміжною ланкою між

фіктивними і легальними підприємствами для перекладання на них податкових зобов'язань [72, с. 68]. Основним місцем реєстрації таких підприємств є юрисдикції інших країн. Ця група поділяється на два види: «офшорні» та «коралові» суб'єкти господарювання.

Офшорні підприємства (від англ. «off shore» – «поза берегом») – це комерційні структури, зареєстровані в країні з пільговим режимом оподаткування, що не здійснюють ніякої комерційної діяльності в країні, де вони створені, розрахункові рахунки яких використовуються для осідання коштів, що переводяться з інших країн. Коралові підприємства (від англ. «shell companies» – «коралові», або «пусті») – це комерційні структури, зареєстровані в країнах з пільговим режимом оподаткування під виглядом банків, страхових компаній, комерційних організацій, що для прикриття займаються як торгівлею готовими товарами через спеціально створені магазини, так і наданням послуг [12, с. 76].

Узагальнюючи викладене, можна виокремити види фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (рис. 1.6) та похідні терміни видів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (табл. 1.2) [79, с. 41–42].

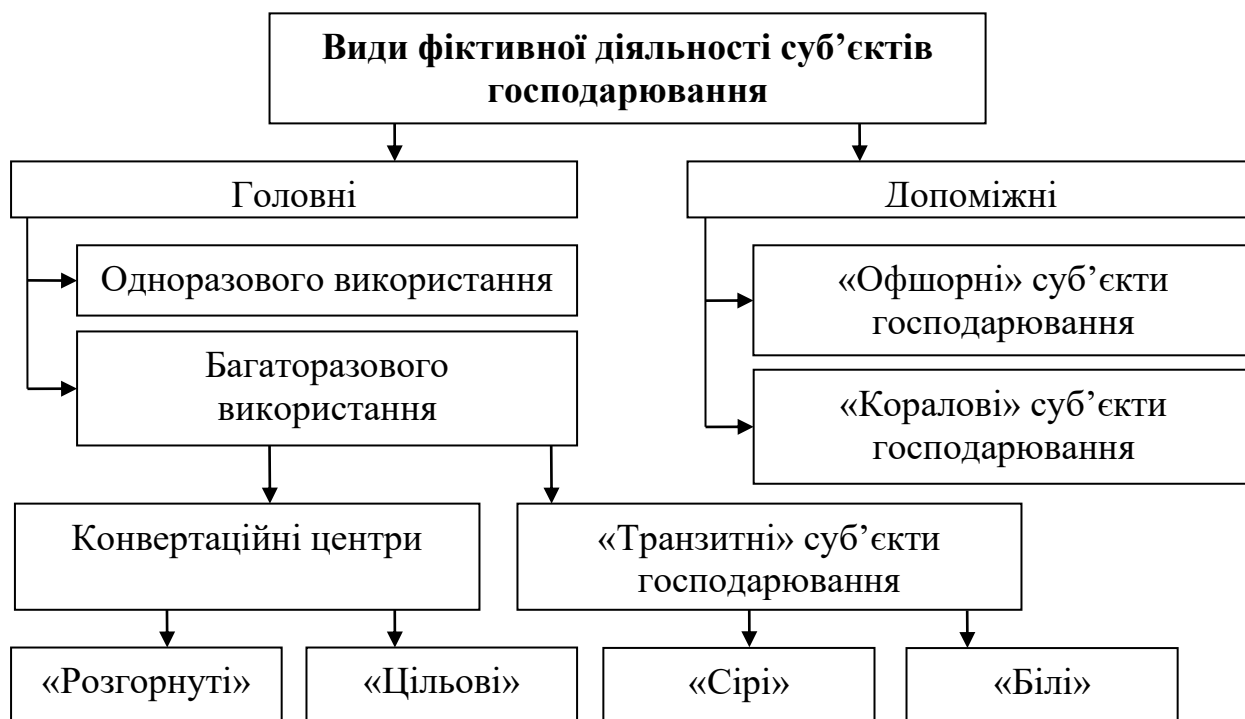


Рис. 1.6. Класифікація фіктивних суб'єктів господарювання

Джерело: складено автором на основі [12;57;73;74;80]

Таблиця 1. 2

Похідні терміни видів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

Види фіктивних суб'єктів господарювання	Похідні терміни
I. Головні суб'єкти фіктивної діяльності	
Головні фіктивні суб'єкти господарювання одноразового використання	«одноразові», «цільові», «конкретні», «чорні», «фірми-одноденки», «одноразові», «квартальні», «проліски», «фірми-метелики», «привиди», «фантоми», «ями», «смітники»
Головні фіктивні суб'єкти господарювання багаторазового використання	«масштабні», «розгорнуті», «багаторазові»
Конвертаційні центри	«вища форма фіктивного підприємництва», «нелегальна фінансова структура», «тіньова структура», «пральня», «гаманець», «центр з мінімізації сплати податків», «центр фіктивного банкрутства», «центр з нелегальної конвертації коштів у готівку і формування незаконного податкового кредиту», «конвертаційно-транзитна група», «транзитно-конвертаційна група», «конвертатор», «конвертант», «конверташка», «конверт», «фірма-конвертатор», «конвертаційне турагентство», «синдикат з відмивання грошей», «шахрайський синдикат»
«Транзитні» суб'єкти господарювання	«транзит», «буфер», «фірми-прокладки»
«Сірі» «транзитні» суб'єкти господарювання	-
«Білі» «транзитні» суб'єкти господарювання	«світлі».
II. Допоміжні суб'єкти фіктивної діяльності	
«Офшорні» суб'єкти господарювання	«офшорний центр» («off shore center»), офшорні компанії («off shore companies»).
«Коралові» суб'єкти господарювання	офшорні банки («off shore banks»), офшорні страхові компанії («off shore insurance companies»), коралові компанії («shell companies»), «пусті».

Джерело: узагальнено авторами на основі [45;57;72-74;80]

На підставі Господарського кодексу України [28], типологічних досліджень Державної служби фінансового моніторингу України [76-78], фіктивну діяльність суб'єктів господарювання можна класифікувати за наступними критеріями [79, с. 43].

По-перше, за особливістю здійснення протиправної діяльності: 1) порушення порядку провадження господарської діяльності; 2) провадження господарської діяльності на підставі недійсних (втрачених, загублених) та підроблених документів, підставних (неіснуючих), померлих, безвісти зниклих осіб і громадян, що не мають наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження, а також провадження фінансово-господарської діяльності без відома та згоди засновників, призначених у законному порядку керівників.

По-друге, за структурою організації отримання нелегальної економічної вигоди: 1) замовник – виконавець. Замовник – це фізична чи юридична особа, яка зацікавлена в отриманні економічної вигоди шляхом використання фіктивних схем. Виконавець – це фіктивний суб'єкт господарювання, який здійснює свою діяльність шляхом документарного супроводження реально нездійснюваної підприємницької діяльності; 2) замовник – організатор – виконавець. Ця організаційна структура доповнюється ще одним суб'єктом фіктивної діяльності – організатором, тобто фізичної чи юридичної особи, яка за винагороду зобов'язується створити сприятливі умови для реалізації фіктивних схем.

По-третє, за цілями здійснення фіктивної діяльності: 1) для особистого збагачення; 2) для отримання законного прибутку, тобто здійснення видимості фінансово-господарської операції шляхом складення фіктивних документів та відображення її в бухгалтерському обліку не маючи на це законних підстав.

По-четверте, за характером одержуваної вигоди: 1) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання, спрямована на отримання грошової вигоди; 2) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання, спрямована на отримання товарної вигоди.

По-п'яте, за способом обрахування збитку від фіктивного підприємництва для економічної системи країни: 1) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання, яка призводить до прямого майнового збитку; 2) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання, яка призводить до майнового збитку у вигляді упущеної економічної вигоди.

По-шосте, за наявністю господарської діяльності: 1) без введення господарської діяльності; 2) одночасно здійснюється законна та фіктивна господарська діяльність.

По-сьоме, за географією діяльності: 1) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання із залученням нерезидентів; 2) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання з національними контрагентами з різних регіонів країни; 3) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання на місцевому рівні.

По-восьме, за тривалістю здійснення: 1) довгострокова (багаторазова) фіктивна діяльність; 2) короткострокова (одноразова) фіктивна діяльність.

По-дев'яте, за джерелом отримання вигоди: 1) фіктивна діяльність, спрямована на отримання бюджетних коштів; 2) фіктивна діяльність, спрямована на отримання коштів юридичних осіб; 3) фіктивна діяльність, спрямована на отримання коштів фізичних осіб.

По-десяте, за застосуванням моделі господарської діяльності: 1) фіктивний постачальник; 2) фіктивний покупець; 3) фіктивний посередник; 4) фіктивні (статутні) зобов'язання; 5) фінансова піраміда.

По-одинадцяте, за вчиненими кримінальними правопорушеннями: контрабанда; незаконне одержання кредиту; здійснення фіктивного банкрутства; ухилення від сплати податків; здійснення незаконної банківської діяльності; невиконання обов'язків податкового агента; легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; шахрайство з фінансовими ресурсами; привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем; заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою.

Дискусійним є питання щодо віднесення фізичних осіб-підприємців до суб'єктів господарювання, які здійснюють фіктивну діяльність [79, с. 44]. Так, згідно ст. 55 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання є: 1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську

діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку; 2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці [28].

Варто звернути увагу, що до декриміналізації ст. 205 Кримінального кодексу України, що визначала фіктивне підприємництво як створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона, суб'єктом злочину виступали виключно юридичні особи, а фізичні особи-підприємці не несуть кримінальної відповідальності у разі здійснення фіктивної господарської діяльності. У зв'язку із змінами у законодавстві ця проблема залишається невирішеною.

На нашу думку, фізичних осіб-підприємців можна відносити до суб'єктів фіктивної діяльності, оскільки існує ряд схем порушення економічних зв'язків господарської системи шляхом використання моделі ухилення від сплати податків, спрямованих на отримання тіньової економічної вигоди:

1) юридичні особи отримують готівку за допомогою фізичних осіб-підприємців. Приблизні масштаби цих схем за 2017 рік оцінюються в 3-7 млрд. грн., а втрати бюджету – від 0,7 до 3 млрд. грн.;

2) юридичні особи не оформлюють найманих працівників за трудовими угодами, а співпрацюють з фізичними особами-підприємцями за цивільно-правовими договорами. Приблизні обсяги цих схем у 2017 році становили 10 млрд. грн., вони завдали бюджету від 2,5 до 5 млрд. грн. втрат;

3) фізичні особи-підприємці 1 та 2 груп спрощеної системи оподаткування реалізують товари та послуги, при цьому суттєво занижуючи свою виручку. Приблизна вартісна оцінка обсягів цих схем за 2017 рік становить 18-20 млрд. грн., а втрати бюджету від 1 до 1,5 млрд. грн. [62].

Яскравим і поширеним прикладом здійснення фіктивної діяльності фізичними особами-підприємцями також є реалізація товарів у торгових точках мережі магазинів електроніки, що продають дорогу техніку від фізичної особи-підприємця без реквізитів продавця та печатки, а покупцю надають товарний чек

замість фіскального чека лише зі штампом магазина та прізвищем фізичної особи-підприємця [81].

Розвиток бізнесу залежить від низки зовнішніх факторів, таких як політична та соціально-економічна ситуація в державі, недосконалість інвестиційного, податкового, комерційного законодавства, поширення корупції органах влади. Ці ж фактори впливають і на еволюцію форм фіктивного підприємництва, які дозволяють охоплювати всі існуючі можливості використання фіктивної економічної схеми з метою отримання нелегальної матеріальної вигоди [32, с. 44].

Варто зазначити, що, незважаючи на легальний факт реєстрації фізичних осіб-підприємців, їх діяльність може бути фіктивною та такою що спотворює зв'язки господарської системи країни. Створення цих суб'єктів підприємницької діяльності є лише одним із методів податкового планування окремого підприємства, тому доцільність викриття таких легальних методів ухилення від оподаткування не завжди визнається як контролюючими органами, так і самими суб'єктами господарювання [82]. Наведені вище варіанти схем і розмір завданих збитків державі доводять, що фізичні особи-підприємці всупереч законодавству можуть виступати суб'єктами фіктивної діяльності.

Класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання може бути використана уповноваженими державними органами з метою: подальшої уніфікації законодавства та усунення неузгодженості в застосуванні окремих нормативно-правових актів, що спрямовані на протидію фіктивній діяльності; розробки відповідної методики щодо нейтралізації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; з'ясування причин створення фіктивних суб'єктів господарювання. Чітке розуміння видів і форм фіктивної діяльності суб'єктів господарювання сприятиме більш ефективному виявленню такого роду діяльності, унеможливить необґрунтовані втрати бюджетних коштів та забезпечить захист інтересів законних і чесних суб'єктів економічної системи країни, стабільність та передбачуваність розвитку економіки України в цілому [79, с. 44–45].

1.3. Економічні фактори, що визначають масштаби фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

В умовах сучасної соціально-економічної кризи гостро постає питання боротьби з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання, що стає суттєвою перешкодою для сталого розвитку економіки України та входженню її до світового співтовариства. Вона дестабілізує всі економічні процеси в країні та водночас являється однією з істотних загроз економічній безпеці держави, оскільки полягає у заподіянні шкоди бюджету держави, юридичним та фізичним особам, які не знають про фіктивність контрагента, сприяє скороченню в структурі бюджету податкових надходжень за рахунок розвитку та вдосконалення різних фіктивних схем ухилення від сплати податків; сприяє зростанню корупції в органах державної влади; поширює відтік вітчизняного капіталу шляхом незаконної конвертації та переведення грошових коштів за кордон; знижує конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість держави тощо.

Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання має значний вплив на всі соціально-економічні процеси, які відбуваються в суспільстві. Без урахування цього факту неможливе проведення наукового економічного аналізу на макро- і мікрорівнях, ухвалення ефективних управлінських рішень на всіх рівнях. Ігнорування такого багатогранного й суперечливого явища, як фіктивна діяльність, призводить до значних помилок при визначенні макроекономічних показників, до неадекватної оцінки найважливіших процесів і тенденцій, до тактичних і стратегічних прорахунків під час прийняття управлінських рішень.

Враховуючи значний вплив фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на розвиток економіки країни, виникає потреба вивчення цього явища більш детально, а саме виявити перелік факторів, що визначають масштаби її діяльності з метою розроблення актуальних та ефективних заходів мінімізації фіктивного підприємництва як важливої передумови зростання економічної безпеки держави.

Словникове тлумачення слова «фактор» підкреслює причину, рушійну силу будь-якого процесу, що визначає його характер або окремі риси [86, с. 1526].

Фактори – це умови, причини, параметри, показники, які впливають на економічний процес і результат цього процесу [87, с. 357]. Всі фактори, що обумовлюють фіктивну підприємницьку діяльність Ю.В. Опалінський визначає її як діяльність громадянина-підприємця (фізичної особи) або суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи), що спрямована на фіктивне виконання ними своїх статутних або договірних зобов'язань (імітацію виробничої діяльності), або сприяння в цьому іншими суб'єктами підприємницької діяльності, якщо такими діями були заподіяні значні матеріальні збитки громадянам, юридичним особам або державі [15, с. 8].

Аналіз існуючої фінансової ситуації в нашій державі показує, що прояви фіктивної діяльності суб'єктів господарювання спостерігаються у різних сферах економіки, зокрема в бюджетній, фінансово-кредитній, банківській, зовнішньоекономічній діяльності, у сферах приватизації, торгівлі, послуг, виробництва приватного бізнесу. Вони також набули розповсюдження в паливно-енергетичному комплексі, вугільній, металургійній, коксохімічній промисловості, агропромисловому комплексі та в інших галузях народного господарства [88, с. 108].

Умовами, що сприяли збільшенню масштабів фіктивного підприємництва на території України, стали: відсутність належного контролю з боку правоохоронних і контролюючих органів, налагоджена співпраця з банківськими структурами, непродумана податкова політика держави, й що найбільш, на думку експертів, стимулювало зростання їх кількості – високий рівень корупції державних службовців, які задіяні в здійсненні державної реєстрації, проведенні контрольної-перевірочної роботи суб'єктів господарювання тощо [89, с. 84].

Певною мірою на поширення реєстрації фіктивних підприємств вплинуло значне зубожіння окремих верств населення (пенсіонери, студенти, малозабезпечені, інваліди, тяжко хворі тощо), які, за окрему незначну плату, стали потенційними учасниками незаконної діяльності з участі як засновники у державній реєстрації суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності [90, с. 3]. Практика показує, що у більшості випадків фіктивні підприємства реєструються

на «підставних осіб», які, переслідуючи корисливу мету, за грошову винагороду надають згоду зареєструвати на своє ім'я підприємство, яке утворюється для прикриття незаконної діяльності [91, с. 253].

На поширення правопорушень, пов'язаних з несплатою податків, поширення фіктивних суб'єктів господарювання, певною мірою, вплинуло ставлення громадян України до проблем у даній сфері. Опитування, проведене Інститутом проблем управління імені Горшеніна, свідчить про те, що кожен п'ятий українець вважає, що податки можна не платити. При цьому виявляється парадоксальне ставлення громадян до податків: з одного боку, більшість українців вважають обов'язковою сплату всіх видів податків, але, водночас, терпимо ставляться до ухилення від їх сплати. Дані опитування свідчать, що лише третина громадян України (30,8 %) засуджує людей, що ухиляються від сплати податків. Майже стільки ж респондентів (28,1 %) ставляться до цих людей байдуже, а чверть опитаних (25,7 %) заявили, що розуміють їх. Дві третини опитаних (66,9 %) вважають ухилення від податків виправданим, якщо держава не виконує зобов'язань перед своїми громадянами. На думку більшості українців (приблизно 61,7 %), у нашій країні бажання не платити податки пов'язане з тим, що податкові ставки дуже високі, а, отже, – підприємці не зможуть працювати, якщо не приховуватимуть доходи. Близько половини громадян України (50,7 %) вважають, що багато хто не платить податки тому, що знають, що ці гроші не будуть використані за призначенням – на благо платників податків [92].

Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання має цілий комплекс факторів, які є визначальними щодо її масштабів. Виділимо наступні групи факторів: економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні. Розглянемо більш детально кожну з цих груп факторів.

Економічні фактори фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: рівень податкового навантаження; складність податкової системи; економічна криза; тіньова економічна вигода; неможливість обрахування збитків, що завдані державі й суспільству, у зв'язку із вчиненням фіктивного підприємництва; неефективна державна політика у сфері економіки.

Соціальні фактори фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: високий рівень безробіття; низький рівень життя населення; диференціація в доходах; порушення соціальної справедливості з боку держави при розподілі суспільних благ; активізація організованих злочинних угруповань, що залучають у свою діяльність висококваліфікованих фахівців, які розробляють, планують складні фіктивні схеми.

Політичні фактори фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: недостатній авторитет державної влади; швидке розростанні кримінального сектору та його поступовою інтеграцією в державний апарат; високий рівень корумпованості державного апарату, співробітників контролюючих і правоохоронних органів, які сприяють поширенню фактів незаконної реєстрації суб'єктів господарювання та покривають їхню протиправну діяльність; політична нестабільність; несприятливим інституційним середовищем ведення бізнесу; неузгодженість фінансової політики держави з інтересами суб'єктів господарювання; напружена політична ситуація, пов'язана з воєнними діями на Сході України; політичний вплив на Україну з боку провідних держав світу.

Правові фактори фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: недосконалість законодавства; нестабільність правової бази; порушення зобов'язань з боку держави; відсутність кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво; складність виявлення факту фіктивного підприємництва; відсутність співпраці між правоохоронними органами, що покликані протидіяти фіктивному підприємництву; можливість здійснення державної реєстрації суб'єктів господарювання за довіреністю; відсутність адміністративної та кримінальної відповідальності осіб, які беруть участь у державній реєстрації за відповідну плату; відсутність у чинному законодавстві заборони бути засновниками суб'єктів господарювання особам, які вже брали участь у державній реєстрації суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, фіктивному банкрутстві підприємств тощо; відсутність контролю з боку податкових органів за ходом державної реєстрації з використанням «єдиного вікна» та отримання інформації податковими органами про вже зареєстрованого

суб'єкта господарювання; можливість придбання готового суб'єкта господарювання після здійснення процедури державної реєстрації.

Психологічні фактори фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: психологічна складова суб'єкта господарювання, що прагне витратити менше та отримувати більше; не налагоджений діалог між владою та народом; присутня велика кількість олігархічних груп, чий інтереси посилено лобіюються правлячою верхівкою; вплив глобалізаційних процесів на національний менталітет країни, що створює специфічні форми прояву фіктивної діяльності.

Етичні фактори фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: суперечності між інтересами держави та інтересами приватного бізнесу та домогосподарств; недотримання законів вийшло на інституційний рівень і є частиною культури поведінки, коли обман держави є загальновизнаною нормою; відсутність у громадян внутрішнього бар'єру щодо відношення до фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Враховуючи спрямованість дисертаційного дослідження доцільно приділити особливу увагу економічним факторам, що визначають масштаби фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Проаналізуємо окремо кожен складову економічної групи факторів.

1. Рівень податкового навантаження.

Історичний досвід свідчить, що доки існуватиме державна форма організації суспільного життя, а держава у той чи інший спосіб впливатиме на забезпечення своїх інтересів поширенням обмежень, вимог та заборон, доти зберігатиметься й тіньова економіка [93]. Так, Ю. Латов відмічає, що розвиток тіньової економіки є, з одного боку, реакцією на сам факт державного регулювання. Регулювання, в свою чергу, неможливе без обмежень, а нерозумні обмеження провокують їх порушення, особливо якщо це вигідно. Значна кількість видів тіньової економіки пояснюються саме недоліками державного регулювання [94, с. 41]. Зокрема, високий рівень податкового навантаження являється одним із основних факторів, що стимулює розвиток фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Проаналізуємо термінологічне поняття «податкове навантаження». А. Соколовська зазначає, що податкове навантаження – це ефект впливу податків на економіку загалом та окремих її платників, пов'язаний із економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання [95, с. 5]. На думку О. Годованець і Т. Маршалок податкове навантаження є показником ефективності рівня втручання держави через податки в діяльність платників [96, с. 85]. О. Фрадинський зазначає, що податкове навантаження – це узагальнений показник, який характеризує величину податкових вилучень на макrorівні (держави) або мікрорівні (господарюючого суб'єкта) [97, с. 80]. Загалом, можна стверджувати, що податкове навантаження – це показник, що характеризує діяльність держави, в межах обраної податкової політики, щодо оподаткування господарської діяльності суб'єктів господарювання [98, с. 94].

Надмірний тиск податкового навантаження – природний результат діяльності держави, яка неспроможна забезпечити реальний збір податків і прагне компенсувати скорочення податкової бази збільшенням ставок оподаткування [99, с. 93]. Скорочення податкових платежів викликає збільшення податкового навантаження, яке, у свою чергу, викликає збільшення прояву фіктивної діяльності.

Розрахуємо рівень податкового навантаження в Україні протягом 2012-2018 років, спостерігається тенденція до зростання рівня податкового навантаження протягом 2012-2018 рр. (табл. 1.3). Це свідчить про поступове зростання загальних витрат суб'єктів господарювання, а також така тенденція стимулює існування фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Таблиця.1. 3

Розрахунок податкового навантаження в Україні у 2012 – 2018 рр.

	Показник	Рік						
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1.	Податкові надходження до Зведеного бюджету, млн. грн.	360567	353968	367512	507636	650782	828159	986348
2.	Валовий внутрішній продукт (в фактичних цінах), млн. грн.	1459096	1522657	1586915	1988544	2385367	2983882	3560596
3.	Рівень податкового навантаження, %	24,71	23,25	23,16	25,53	27,28	27,75	27,70

Джерело: розраховано автором на основі джерел [100; 101]

Щорічно в рамках рейтингу DoingBusiness, аудиторська компанія PwC і Група Світового Банку проводять спільне дослідження податкових систем «PayingTaxes» в 190 країнах світу.

У цьому рейтингу враховується кількість податкових платежів, загальна ставка оподаткування, час, необхідний на підготовку та подачу податкової звітності, індекс пост подачі (оцінює відносну ефективність роботи податкових органів після подачі податкової звітності за двома напрямками: виправлення помилки у звітності по податку на прибуток та декларування бюджетного відшкодування ПДВ). Даний рейтинг оцінює легкість ведення бізнесу в країні, оскільки аналізується сегмент середнього бізнесу (умовне підприємство з 100% українських акціонерів, 31 млн. грн. – річний прибуток, 60 співробітників, та підприємство проводить лише операції на внутрішньому ринку). Звіт на кожен наступний рік оприлюднюється восени поточного року за даними минулого року [102].

У рейтингу «Paying Taxes 2018» Україна посіла 43 місце, для порівняння в 2017 році була на 84 місці. Загалом в Україні спостерігається позитивна тенденція щодо зниження податкового навантаження та зменшення затрат часу на адміністрування податків (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Місце України в рейтингу Paying Taxes у 2012 – 2018 рр. [103]

Рік	Рейтинг Paying Taxes
2012	181
2013	165
2014	164
2015	108
2016	85
2017	84
2018	43

Аналіз рівня податкового навантаження (відношення суми податків і обов'язкових соціальних внесків, які скориговані на суму безнадійної заборгованості, до обсягу ВВП) в Україні та в зарубіжних країнах протягом 2018 року відображає нам позитивну тенденцію у бік зниження податкового навантаження (рис.1.14) [102].

Аналіз індикаторів «Paying Taxes 2018» показує, що в порівнянні з середнім показником по світу та в країнах ЄС, загальна податкова ставка в Україні нижча на 2,7 і 1,8 відповідно. Проте час на підготовку і подачу звітності та сплату податку в Україні значно вищий за середньосвітові та середньоєвропейські показники, на 87,5 та 166,5 відповідно, що свідчить про недосконалість адміністрування податків в Україні. Також в зв'язку з цим, індекс пост-подачі в Україні вищий на 26,44 та 4,35 відповідно. Індекс податкових платежів в Україні майже в 5 разів менший ніж в середньому по світу, та в 2,5 рази ніж в країнах ЄС [98, с. 95].

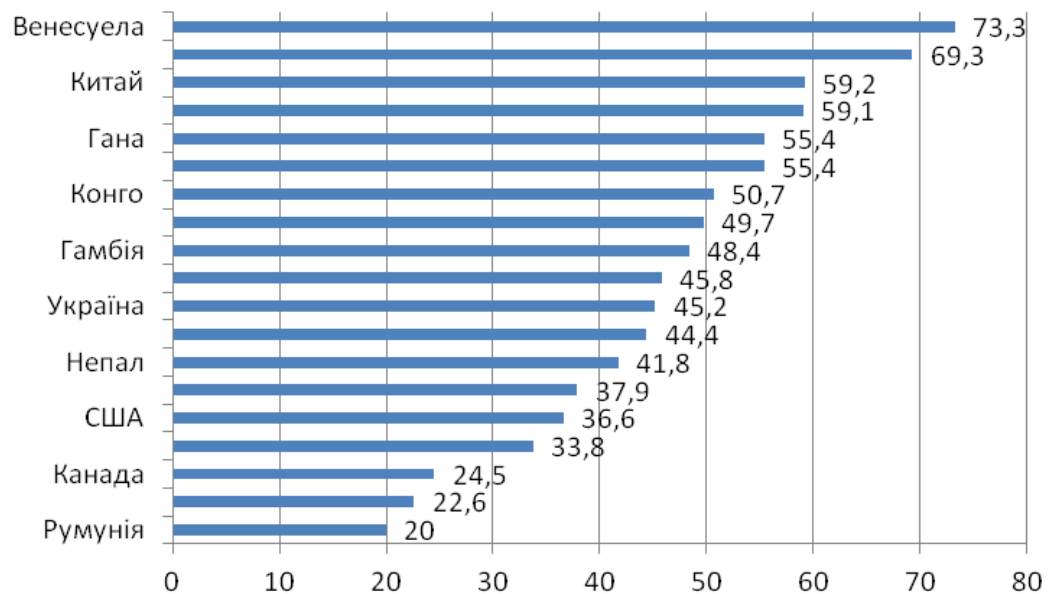


Рис.1.6. Показник загального податкового навантаження у країнах в 2018 році (%) [103]

Враховуючи викладе, можна зробити висновок реальний рівень податкового навантаження в Україні нижчий від середньосвітового показника та показника розвинених країн, оскільки віддача податкової системи є низькою. Це свідчить про нераціональну політику держави у вигляді надмірного оподаткування підприємців різними податками, зборами, платежами, що не дозволяє отримувати необхідний для продовження підприємницької діяльності дохід, призводить в подальшому до їхньої неконкурентоспроможності та витісненню з ринку. Така ситуація змушує суб'єктів господарювання до ухилення від сплати податків, що стимулює збільшення масштабів фіктивного підприємництва.

2. Складність податкової системи.

Окрім надмірного податкового тягаря на суб'єктів підприємницької діяльності впливає ще й фактор складності податкової системи. Такої думки дотримуються також відомі вчені Шнейдер Ф. та Нек Р., які зазначають, що саме складність податкової системи, навіть в умовах жорсткого податкового адміністрування, дозволяє легально уникати податків застосовуючи різні податкові пільги та звільнення від податків [103].

Податкова система є основною ланкою, яка покликана забезпечувати наповнення державного бюджету. Водночас, вона відіграє провідну роль у формуванні державних доходів, відчутно впливаючи на доходи юридичних та фізичних осіб [104]. З іншого боку, податкова система – це сукупність правових норм, що регулюють розміри, форми, методи і терміни стягнення податків і платежів, які носять податковий характер і необхідні для виконання функцій держави. Вона ґрунтується на принципах гласності, загальності, обов'язковості, соціальної справедливості, фіскальної та економічної ефективності. Тому важко погодитися з авторами щодо визначення податкової системи як «сукупності податків і зборів, обов'язкових платежів, об'єднаних спільною організаційною структурою та нормативно-правовою базою» [105, с. 23].

Формування податкової системи в Україні розпочалось після проголошення її незалежності. В основу формування податкової системи був покладений міжнародний досвід, який не завжди відповідав вітчизняним економічним, політичним і культурним реаліям. Найбільш значущою ця проблема виявилась для суб'єктів господарювання, про що свідчать результати досліджень, проведених в рамках проекту «Дослідження підприємницької діяльності в Україні» експертами Міжнародної Фінансової Корпорації (International Finance Corporation, IFC), яка входить в структуру Світового банку. Так, проведені опитування серед 2 000 підприємств у 23 обласних центрах України, містах Києві та Сімферополі, показали, що 70% опитаних головною проблемою для розвитку бізнесу вважали систему оподаткування, а особливо її складність та нестабільність; 75–80% респондентів вважали, що постійні зміни податкового законодавства гальмують розвиток їхніх підприємств та утворюють несприятливе ділове середовище. Незважаючи на ухвалення 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України та введення його в дію 1 січня 2011 р., зазначає Д. Буркальцева, податкова система дотепер фактично зосереджена на максимальному залученні надходжень до бюджету, без урахування можливих негативних наслідків надмірного фіскального тиску на суб'єкти господарювання та громадян. Наявний податковий тиск та неефективне податкове адміністрування призводять до того,

що прагнення держави легалізувати тіньові капітали та залучити їх до реальної економіки не набуває ефективного втілення [106, с. 187].

Результати наукових досліджень свідчать, що з ухваленням Податкового кодексу цілу низку старих проблем податкової системи розв'язати не вдалося. Більш того, додалися ще й нові проблеми. Ухвалений Податковий кодекс України вже доповнено достатньо громіздкою кількістю відомчих інструкцій, листів, роз'яснень, які обмежують і без того вузькі можливості підприємців самостійно обирати собі альтернативу в оподаткуванні. У багатьох податкових системах, що діють у країнах з розвиненою ринковою економікою, така можливість (можливість самостійно обрати альтернативу в оподаткуванні) бізнесу надається, і це є одним із суттєвих факторів добросовісної сплати податків, додержання податкового законодавства. Чимало нарікань викликає і існування бюрократичного, корупційно налаштованого апарату, з яким легше домовитись, ніж виконати численні громіздкі вимоги дозвільних чи податкових органів [29, с. 156–157].

Основні недоліки, що притаманні податковій системі України є: великий податковий тягар, численні «лазівки» і податкові пільги, складність і непрозорість податкового регулювання, високі адміністративні витрати при зборі податків тощо. Нормативно-правова база з питань оподаткування залишається складною, заплутаною, суперечливою [107, с. 75]. Все це не дає можливості суб'єктам господарювання ефективно здійснювати та планувати свою господарську діяльність. У таких умовах для них вигіднішим є функціонування в тіньовому секторі економіки, де трансакційні витрати та податкові ризики стають меншими.

3. Економічна криза.

Будь-які глобальні трансформації позначаються на економіці нашої держави. Історично склалося, що фінансова криза у 1998-1999 років, економічна, соціальна і політична криза 2008-2009 років та банківська криза 2014-2015 років негативно вплинули на здійснення соціально-економічних трансформувальних, стимулювали розвиток тіньової економіки та зумовили цілий комплекс проблем у всіх сферах економічного та суспільного життя.

Так, за даними офіційної статистики, у поза банківському обігу знаходиться приблизно 230 трлн. грн. (близько 40 % усієї грошової маси), зокрема, значна кількість тіньових товарно-грошових операцій здійснюється в Україні з використанням фіктивного підприємництва – протиправної фінансової системи, складовими якої є: комерційні банки, мережа фіктивних підприємств (zareєстрованих, як правило, на підставних осіб), легальні підприємства [29, с. 99].

За даними Офісу Генерального прокурора за період з 2013 по 2018 рік в Україні вчинено 4 948 злочинів, з яких у 2013 році вчинено 891 злочин; у 2014 році – 858 злочинів; у 2015 році – 885 злочинів; у 2016 – 681 злочин; у 2017 – 784 злочинів; у 2018 році – 715 злочинів та вже за 2019 рік вчинено 248 злочинів [60].

Показники, вчинених злочинів за 2013-2015 роки припадають на кризу у банківській системі і практично підтверджують вплив фактора економічної кризи на збільшення масштабів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. В період настання кризи підприємства з метою збереження конкурентоспроможності свідомо ідуть на ризик, використовуючи тіньові схеми для ухилення від сплати податків, повного або часткового перенесення своєї господарської діяльності у тіньовий сектор економіки з метою зниження своїх витрат [108].

4. Тіньова економічна вигода.

Для кожного суб'єкта підприємницької діяльності одержання прибутку виступає основною метою їхньої діяльності, що є кінцевим результатом трансформації економічної вигоди.

Відповідно до економічної енциклопедії, вигода в економіці – це задоволення, отримане від споживання (користування) матеріальними благами й послугами. Вигода також означає користь, зиск, прибуток. В економічному словнику, вигода – це отримання певних переваг, додаткового доходу, прибутку. Економічна сутність поняття «економічна вигода» - це кінцевий результат прийнятого рішення у вигляді збільшення поточних і майбутніх грошових потоків [109; 110].

Основною метою фіктивної діяльності суб'єктів господарювання є отримання тіньової економічної вигоди. Її розмір виступає одним із головних факторів, що спонукає легальних підприємств згортати свою діяльність у тіньовий сектор.

Існує три джерела отримання тіньової економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання:

1. Бюджетне джерело – однією із сторін у здійсненні фіктивної господарської операції виступає держава у вигляді державних установ та підприємств.

2. Комерційне джерело – однією із сторін у здійсненні фіктивної господарської операції виступає юридична особа. Економічна вигода складається у даному випадку з переведення безготівкових грошових коштів у готівку; невиконання обов'язку зі сплати податків; безоплатне отримання активів підприємства; легалізація доходів або витрат від тіньової діяльності тощо.

Яскравим прикладом комерційного джерела отримання тіньової економічної вигоди є банківські установи, які мають безпосереднє відношення до операцій фіктивних підприємств. Біля 80 % фіктивних структур створюються та функціонують під опікою банкірів, хоча викрити їх у цьому практично неможливо [111, с. 1]. Зацікавленість банку у подібних операціях пояснюється такими причинами: отримання відсотків за касові операції; використання фіктивних підприємств як джерело надходження безготівкових платежів; можливістю при зарахуванні коштів на рахунок клієнта отримати прибуток за рахунок «прокрутки» коштів; наявність корупційної складової за участь у переведенні безготівкових коштів у готівку.

3. Приватне джерело – однією із сторін у здійсненні фіктивної господарської операції виступає фізична особа, яка не здійснює підприємницьку діяльність (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Тіньова економічна вигода від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в залежності від джерела її отримання

Джерело отримання тіньової економічної вигоди	Форма тіньової економічної вигоди
Бюджетне	<ul style="list-style-type: none"> - сума грошових коштів, перерахованих фіктивному підприємству за продаж чи оренду державної власності (активів) по заниженій ціні; - сума грошових коштів, перерахованих фіктивному підприємству за функцію посередника при перепродажі чи суборенді державної власності (активів).
Комерційне	<ul style="list-style-type: none"> - сума грошових коштів, перерахованих фіктивному підприємству за надання банківських послуг; - сума грошових коштів, перерахованих фіктивному підприємству за функцію посередника; - сума переведених у готівку грошових коштів; - сума несплачених податків (податок на прибуток, ПДВ); - завищена сума податкового кредиту з ПДВ. - вартість активів, отриманих від тіньової діяльності. - завищена сума витрат підприємства-замовника; - сума виведених з обігу грошових коштів підприємства-замовника; - вартість нелегально виконаних робіт чи придбаних товарів.
Приватне	<ul style="list-style-type: none"> - дохід від виконання робіт чи наданні послуг фіктивним підприємствам.

Аналіз тіньової економічної вигоди за джерелами її отримання можуть бути використанні податковими органами при виявленні фіктивних господарських операцій.

5. Неможливість обрахування збитків, що завдані державі й суспільству, у зв'язку з вчиненням фіктивного підприємства.

Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання здійснюється паралельно з легальною діяльністю, характеризується високим ступенем латентності, відповідним чином, значна кількість злочинних проявів залишається не встановленою та не стала надбанням офіційної статистики.

6. Неєфективна державна політика у сфері економіки.

Економічна криза в Україні на початку 1990 років є результатом неєфективної державної політики у сфері економіки. Україна, яка здобула політичну самостійність, виявилася неспроможною розробити реальну програму

економічних реформ, що стало причиною масового зловживання службовим становищем керівниками підприємницьких структур та розкрадання державного й колективного майна. Це стало стимулюючим фактором збільшення масштабів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та тіньової економіки загалом.

Наслідками економічної кризи стало: перетікання грошових коштів з матеріальної сфери в нематеріальну сферу (торгівлю та фінанси), які характерні швидким оборотом капіталу, значно більш високою нормою прибутку, відносно низькими ризиками, можливостями з приховуванням доходів. Що призвело до відсутності необхідних ресурсів для функціонування та розвитку реального сектору економіки; реальний сектор був розділений на сировинні галузі, які зорієнтовані на експорт, та інші галузі. Як наслідок ресурси отримували тільки експортоорієнтовані галузі, що призвело до практично повного припинення існування інших; розрив сформованих взаємозв'язків у рамках СРСР; зростання витрат функціонуючих підприємств реального сектору економіки, які залишились через неповне завантаження виробничих потужностей; втрата ринків збуту готової продукції; лібералізація цін викликала різке зростання інфляції, яка збіглася з різким зростанням імпорту товарів аналогів вітчизняним товарам. Все це призвело до спаду виробництва в реальному секторі економіки та наростання тіньових процесів в економіці [112, с. 46].

Фіктивне підприємництво зустрічається у стратегічних сферах економіки. При фіктивному підприємстві застосовуються протиправні схеми для: ухилення від оподаткування шляхом незаконної конвертації та переведення грошових коштів за кордон, незаконного відшкодування податкового кредиту, контрабандного імпорту підакцизних товарів, порушення порядку провадження господарської діяльності, ведення податкового обліку, подання декларацій на доходи, заплутування податкових звітів, укладання неправомірних угод, спрямованих на монополізацію ринку, заволодіння коштами та майном під час приватизаційних процесів, здійснення інших протиправних дій. Існування фіктивного підприємництва становить загрозу для української економіки, підриваючи її фінансову та податкову системи [12, с. 101].

Закон України «Про підприємництво», на основі якого був розроблений суперечливий непрозорий порядок реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, сприяв фактичному пограбуванню загальнонародної власності в Україні. Завдяки цьому більшість зареєстрованих у 1991–1996 рр. суб'єктів підприємницької діяльності легалізували доходи злочинного походження. Безпосередньо виробництвом займалася порівняно незначна кількість підприємницьких структур, а більшість з них існувала за рахунок державного сектора економіки і використовувала його як прикриття організованих злочинних угруповань [25, с. 6].

Під час економічної кризи 1990 років найбільш поширеними проявами фіктивного підприємництва вважається створення недержавних посередницьких структур, які набули назви «фінансових пірамід». На законодавчому рівні дозволялося приватним особам створювати трасти, довірчі товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, страхові агентства та інші комерційно-фінансові структури, яким надавалося право залучати від населення кошти, майно, а також державні приватизаційні сертифікати, житлові чеки та інші цінні папери. Мета таких залучень, як передбачалося, вкладення їх у розвиток прибуткових галузей виробництва, здійснення фінансово-господарської діяльності відповідно до статутних документів цих структур. Існуюча на той час ліберальна цінова політика держави, утворення законодавчого вакууму, відсутність податкового законодавства, податкових органів, відповідальності за фіктивне підприємництво, відсутність гарантій повернення вкладів, загрозлива гіперінфляція, що супроводжувалася зростаючими цінами на товари першої необхідності, недобросовісна реклама швидкого збагачення від отриманих дивідендів змушувала людей рятувати свої заощаджені кошти від знецінення. Такі та інші фактори сприяли вчиненню підприємницькими структурами фінансових махінацій із використанням фіктивних підприємств.

Метою створення фіктивних структур було не заняття діяльністю, яка передбачалася в статутних документах, а заволодіння товарно-матеріальними

коштами громадян у великих розмірах, після чого такі структури припиняли свою діяльність [40, с. 35].

За даними МВС України до цієї сфери діяльності недержавних фінансових посередників було залучено близько 4-х млн. вкладників. Вартість залученого цими структурами майна, становила 30,8 трлн крб., в тому числі 26,6 трлн. крб. грошових коштів громадян, майже чверть 8,3 трлн. крб. було витрачено не за призначенням. Заборгованість перед вкладниками становила 10,5 трлн. крб. Значну частину коштів переведено у валюту і вивезено за межі України. В 1994 - перше півріччя 1996 р., ошукано 1,7 млн. вкладників, яким заподіяно збитки на суму 155,5 млн. грн., 24 млн. 721 тис. доларів США, 354 тис. німецьких марок [15].

В цей період набуло розповсюдження використання так званих «міняльних контор». Фіктивне підприємництво здійснювалось від імені підприємств, часто без державної реєстрації в державних органах, які за підробленими документами відкривали розрахункові рахунки в банку. Від імені таких підприємств відкрито рекламували свої послуги, зокрема і в засобах масової інформації, щодо переводу грошових коштів в готівкову форму. За такою схемою створювалися фірми-одноденки, які за підробленими документами отримували в банках великі суми кредитів, які потім привласнювалися [113, с. 66].

Поширеною була практика створення фіктивних підприємств після набрання чинності Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР. Мета створення таких фіктивних підприємств отримання незаконного відшкодування ПДВ, який насправді раніше до бюджету не сплачувався. Характерно, що для отримання незаконного відшкодування ділки тіньового бізнесу стали застосовувати заплутані схеми, в яких бере участь велика кількість фізичних та юридичних осіб суб'єктів підприємницької діяльності [114].

Відсутність у господарському законодавстві визначень фіктивного підприємництва та фіктивного суб'єкта господарювання призвело до порушень прав легальних суб'єктів. Зокрема, таке положення дозволяє податковим органам робити висновок про фіктивність необмеженого кола суб'єктів господарювання.

Це тягне за собою відмову у відшкодуванні ПДВ для таких суб'єктів та нарахування податкових зобов'язань їх контрагентам тощо.

Неефективна державна політика у сфері економіки стали причиною фінансової економічної кризи 1990 років, що стала рушійним поштовхом до виникнення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та збільшенням її масштабів. Протягом останнього десятиліття вона адаптувалася до реалій сьогодення і вже зараз її поширення та матеріальна шкода, яка спричиняється її діями – становлять загрозу економічній безпеці держави.

Отже, ефективна боротьба з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання безпосередньо залежить від розробки та впровадження комплексних державних заходів щодо її протидії, зокрема з врахуванням економічних, соціальних, політичних, правових, психологічних та етичних факторів, які впливають на масштаби її збільшення. Реалізація цих заходів дозволить досягти успіху в боротьбі з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання і використовувати тіньові капітали для розвитку національної економіки.

Висновки до розділу 1

1. Фіктивне підприємництво існує у межах легітимної господарської діяльності. Тривала неврегульованість приватної власності, ринкових і суспільних відносин у минулому та недосконалість державного механізму регулювання підприємницької діяльності в сучасних умовах зумовили поширення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні. Наразі в Україні відсутня єдина державна політика щодо нейтралізації такого економічного явища як «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання». Фіктивну діяльність суб'єктів господарювання як загрозу економічній безпеці слід розглядати не лише з правової, а й з економічної позиції, адже необхідно зважати не тільки на законодавчі ініціативи у напрямку протидії фіктивному підприємництву, а й на

причини та умови, які сприяють виникненню фіктивної діяльності, її масштабам, загрозам, деструктивним процесам в легальній господарській діяльності, необґрунтованому використанню бюджетних коштів, зниженню рівня життя населення.

2. Проведений ретроспективний аналіз фіктивної діяльності суб'єктів господарювання дозволяє виокремити чотири етапи її становлення та розвитку: 1) 1928–1960 рр. – закріплення терміну «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання» у законодавстві СРСР; 2) 1961–1990 рр. – заборона існування будь-якої приватної підприємницької діяльності та комерційного посередництва; 3) 1991–2018 рр. – встановлення кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво у Кримінальному кодексі України та ознак фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у Господарському кодексі України; 4) 2019 – дотепер – декриміналізація фіктивного підприємництва.

3. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є формою прояву тіньової економіки, яка направлена на отримання тіньової економічної вигоди шляхом документарного супроводження реально нездійснюваної підприємницької діяльності та становить загрозу економічній безпеці держави. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання полягає в заподіянні шкоди економічним інтересам держави, інтересам різних суб'єктів господарської діяльності, створенні видимості господарських операцій без реального їх здійснення, порушенні порядку створення і реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, отриманні незаконних податкових вигод, в можливості здійснення різного роду забороненої економічної діяльності під прикриттям суб'єктів підприємницької діяльності, що в подальшому призводить до порушення загальних принципів здійснення підприємницької та іншої економічної діяльності.

Фіктивній діяльності суб'єктів господарювання притаманні наступні економічні ознаки: латентний характер діяльності, що полягає виключно у документальному оформленні господарських операцій без реального їх здійснення та видимість здійснення підприємницької діяльності; отримання нелегальної економічної вигоди суб'єктами господарювання; порушення

економічних зав'язків в господарській системі країни; здійснення фіктивної діяльності у межах легального підприємництва; загроза економічній безпеці держави; короткостроковий термін функціонування; завдання економічної шкоди як державі, так і іншим суб'єктам економічних відносин; економічна діяльність, результати якої не включається до макроекономічних показників.

4. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є розповсюдженим економічним явищем. Руйнівний характер протиправних діянь з використанням фіктивних схем засвідчують негативний вплив на структуру економічної системи країни, що призводить до погіршення економічної ситуації та зниженню рівня економічної безпеки. Варіаційність фіктивних схем та нестандартність економічних правопорушень суттєво викривлюють статистичну оцінку масштабів розповсюдження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання являє собою загрозу економічній безпеці України за такими причинами: 1) спотворюються фактичні обставини економічних відносин, що створює умови для прийняття управлінських рішень, що не відповідають реальній господарській діяльності; 2) формуються дестабілізуючі умови економічної системи країни, криміналізації господарської діяльності та корупції. Фіктивну діяльність суб'єктів господарювання слід розглядати як фактор ризику для всіх показників (індикаторів) економічної безпеки. Масштаби розповсюдження фіктивного підприємництва дають підстави стверджувати, що сьогодні фіктивна діяльність підприємств посідає одне з основних місць у всій системі загроз загалом. Тому виявлення тіньових схем за участі фіктивних суб'єктів господарювання та боротьба з ними є одним з пріоритетних напрямків державної політики щодо економічної безпеки держави на шляху розвитку та вирішення найактуальніших питань в сфері економіки.

5. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання має цілий комплекс факторів, які є визначальними щодо її масштабів. До економічних факторів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання доцільно віднести такі: рівень податкового навантаження; складність податкової системи; економічна криза; тіньова економічна вигода; неможливість обрахування збитків, що завдані

державі й суспільству, у зв'язку із вчиненням фіктивного підприємництва; неефективна державна політика у сфері економіки. Ефективна боротьба з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання безпосередньо залежить від розробки та впровадження комплексних державних заходів щодо її протидії, зокрема з врахуванням економічних, соціальних, політичних, правових, психологічних та етичних факторів, які впливають на масштаби її збільшення.

РОЗДІЛ 2

ВПЛИВ ФІКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ НА ЕКОНОМІЧНУ БЕЗПЕКУ УКРАЇНИ

2.1. Моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

На сучасному етапі розвитку економіки, який характеризується високою швидкістю змін, нестабільністю та невизначеністю, важливе значення має ефективна протидія фіктивній діяльності суб'єктів господарювання. Вагоме значення у боротьбі з цим негативним явищем є визначення алгоритму проведення моніторингу такої діяльності, що в подальшому сприятиме більш ефективній протидії фіктивному підприємництву. Адже фіктивна діяльність становить серйозну небезпеку для розвитку національної господарської системи, викривлює економічні зв'язки, гальмує наповнення державного бюджету [115, с. 130].

Дослідження науковців з проблем моніторингу тіньової економіки (З. Варналій [53], В. Мандибура [54], В. Турчинов [116] та ін.) свідчать про відсутність визнаних методів моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Наявні підходи у своїй більшості присвячені моніторингу економічної безпеки суб'єктів господарювання (Т. Васильців [117], А. Кириєнко [118], Н. Подлужна [119]) та моніторингу економічної безпеки держави (О. Барановський [120], І. Бінько [121], В. Мунтіян [122], В. Шлемко [121] та ін.). Вагомий вклад у дослідження сутності моніторингу внесли вчені: В. Галіцин [123], М. Пугачова [124], Н. Цопа [125] та ін. Однак питання моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання залишились поза увагою вчених, що актуалізує обране питання дослідження.

Центральною ланкою у комплексі заходів запобігання, мінімізації та протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання є процес моніторингу.

Поняття моніторингу не нове в економічній теорії та господарській практиці й прийшло в дані сфери з екологічних наук. Термін «моніторинг» іншомовного

походження (аналог в англійській мові – Monitoring, в німецькій лексиці – Monitoring). Щодо етимології цього поняття, то воно утворене від латинського monitor – той, що контролює, попереджає [126, с. 475].

Щодо моніторингу в економіці, слід звернутися до енциклопедій і словників. Так, «Економічний енциклопедичний словник» трактує моніторинг як безперервне спостереження і аналіз діяльності економічних об'єктів [127, с. 526]. А. Азріліян визначає моніторинг як спостереження, відстежування, аналіз, і оцінку діяльності будь-якого явища чи об'єкту [128, с. 600]. У «Великому економічному словнику» моніторинг трактується як спостереження, оцінка і прогноз стану якогось явища чи процесу, аналіз їхньої діяльності як складова частина управління [129, с. 404]. У «Тлумачному словнику економіста» наводиться наступне визначення моніторингу – це складова управління економічними об'єктами, що полягає в системному аналізі їхньої діяльності, вивчені стану справ [130, с. 188].

На даний момент не існує загальновизнаного тлумачення терміна «моніторинг», оскільки він використовується у межах різних сфер науково-практичної діяльності. У найбільш загальному розумінні моніторинг – це процес спостереження за об'єктом шляхом збору, систематизації, оброблення та накопичення інформації [123, с. 331].

Наразі існує два основних підходи щодо визначення поняття «моніторинг». Згідно з першим, моніторинг включає спостереження, оцінку й прогноз стану середовища та є складовою функцією управління. Представниками даного напрямку є В. Галіцин [123], С. Гончаров [130], Н. Кушнір [130], Н. Цопа [125] та ін.

Прихильники другого підходу, серед яких В. Забродський [131], Я. Побурко [132], Д. Хан [133] та ін. розглядають моніторинг як один із методів контролю, проте, на їхню думку, контроль є не результатом, а процесом діяльності, виявлення тенденцій її динаміки. Отже, під моніторингом мається на увазі не тільки процес вивчення діяльності, але й контроль результату [134, с. 27].

На нашу думку, моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання є напрямом контролю, який передбачає систематичне спостереження з метою подальшого виявлення такого роду діяльності, оскільки вносить деструктивні зміни у економічну систему країни та становить загрозу економічній безпеці [115, с. 132]. У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» термін «контроль» (від англ. «Control», франц. «Controle») визначається як: перевірка або спостереження, за діяльністю кого-, чого-небудь; облік чого-небудь; нагляд за кимось, чимось [86, с. 569]. У ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю зазначено, що контроль – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є встановлення відхилень від стандартів і порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з метою прийняття корегуючих заходів, а в окремих випадках, залучення винних до відповідальності, отримання компенсації за завдану шкоду і здійснення заходів по упередженню або зменшенню таких порушень у майбутньому [135].

Перейдемо до тлумачення поняття «моніторинг» в економічних науках. Раніше в економіці найчастіше вживались такі поняття, як «спостереження», «діагностика», «дослідження», «аналізування», «оцінка». Усі ці терміни тепер акумулює поняття «моніторинг», яке має узагальнююче значення. Досліджуючи існуючі в економічній теорії та практиці підходи до тлумачення терміну «моніторинг», було з'ясовано, що тут теж однотайності серед науковців не має. Одні автори пов'язують це поняття з чисто технічними характеристиками, інші – з функцією управління, треті – прив'язують до конкретного об'єкту управління. Так, моніторинг розглядають як складову діагностики, економічного аналізу, контролю, системи інформаційного забезпечення, системи ухвалення управлінських рішень. Наприклад, Л.М. Алексеєнком, В.М. Олексієнком та А.І. Юркевичем моніторинг трактується, як «нагляд (спостереження, стеження) за виробничою і фінансовою діяльністю підприємства» [136, с. 128]. А в С.М. Гончарова та Н.Б. Кушнір подається наступне трактування: «моніторинг – складова управління економічними об'єктами, що полягає в системному аналізі

їхньої діяльності, вивчені стану справ» [130, с. 188]. Аналіз наукових робіт щодо сутності моніторингу дозволяє стверджувати, що поширеним є ототожнення моніторингу з контролем, натомість, інші науковці доводять, що моніторинг відрізняється від контролю за об'єктами, складом операцій та роллю в процесі управління [137, с. 44–46]. У переважній більшості досліджених публікацій моніторинг розглядається не тільки як інструмент, метою якого є широкоформатний спектр інформації, а й як діяльність, націлена на вдосконалення процесу управління підприємством.

У ст. 62 Податкового кодексу України зазначено, що моніторинг виступає одним із способів здійснення податкового контролю [138]. У ст. 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» встановлено, що фінансовий моніторинг – це сукупність заходів, які здійснюються суб'єктами фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, що включають проведення державного фінансового моніторингу та первинного фінансового моніторингу [139]. Наведені законодавчі підходи до розуміння поняття «моніторинг» дають підстави стверджувати, що моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання є напрямом контролю.

Моніторингу як явищу притаманні такі основні риси: об'єкти моніторингу динамічні та перебувають у постійному розвитку. Вони залежні від зовнішніх впливів, а це, у свою чергу, може призвести до небажаних змін у функціонуванні об'єкта спостереження; застосування моніторингу передбачає організацію постійного спостереження за об'єктом. Міра сталості визначається особливостями об'єкта і ресурсними можливостями; організація спостереження передбачає добір обґрунтованих показників та індикаторів. Спостереження здійснюється шляхом безпосереднього виміру чи опису параметрів об'єкта; результати моніторингу застосовуються для прогнозу розвитку об'єкта; кожна конкретна система моніторингу орієнтована на певного споживача [140, с. 18–23].

Система моніторингу повинна базуватися на певному алгоритмі його проведення. Зокрема, в спільній роботі В. Степашко, В. Карпова та М. Пугачова загальна методика проведення моніторингу соціально-економічних процесів подається за такими етапами: формування завдання моніторингу певного об'єкта, явища, процесу; спостереження за обраними показниками і підготовка статистичної інформації; оцінка стану контрольованих процесів на основі змістовного та експертного аналізу; попередня обробка статистичних даних з метою усунення пропусків та аномальних значень; первинний аналіз даних; багатовимірний аналіз даних з метою одержання кількісних та якісних характеристик зв'язку цільових показників з факторами впливу; короткострокове прогнозування контрольованих показників; інтерпретація отриманих результатів [141, с. 35].

Методика зазначених авторів найбільш повно відповідає сутності моніторингу та основним завданням, які необхідно вирішити при його проведенні.

Н.С. Педченко класифікує моніторинг за наступними ознаками [142, с. 12–13]:

– в залежності від сфери застосування моніторинг буває фінансовий, в ході якого приймається рішення про мобілізацію внутрішніх фінансових ресурсів, додаткове залучення або запозичення коштів [143, с. 266; 145, с. 59], технічний як забезпечення відповідності об'ємно-планових та конструктивних рішень, прийнятій у будівельній та технологічній частинах проекту [144, с. 267], маркетинговий, що проводиться з метою забезпечення своєчасних поставок [144, с. 265; 145, с. 606], статистичний (процес поточного спостереження, контролю, оцінювання, аналізу і прогнозування ключових процесів у суспільстві на базі статистичних даних) [141, с. 34], банківський (постійний контроль за дотримання позичальником всіх умов і порядку, передбачених кредитними документами) [146, с. 112], соціальний (відстеження соціальної захищеності населення) [147, с. 2];

– за обсягами питань, що вивчаються, моніторинг може бути повним і тематичним. Таке твердження ґрунтується на тому, що загальна характеристика фінансового стану підприємства залежить від внутрішніх чинників, обумовлених окремими аспектами його діяльності. Останні і є об'єктами тематичного моніторингу. Об'єктом повного моніторингу є узагальнена характеристика, отримана з урахуванням взаємозв'язків та взаємозалежностей між локальними об'єктами тематичного моніторингу;

– в залежності від характеру прийняття рішень (часовою ознакою), моніторинг доцільно розглядати ретроспективний, оперативний і перспективний моніторинг. Під ретроспективним розуміється моніторинг ефективності обраного у минулому варіанту дій для досягнення високих показників господарювання. Оперативний моніторинг – це спостереження за локальними процесами, що забезпечують ринкову стабільність підприємства з метою оперативного втручання для подальшого його росту, а перспективний – включає прогнозування перспектив розвитку явища;

– в залежності від повноти вибіркового обстеження, моніторинг є індивідуальний (стосовно окремого об'єкту без порівняння з досягненнями аналогічних об'єктів) та груповий (оцінка ефективності даного об'єкту розвитку у порівнянні з варіантами розвитку інших об'єктів);

– в залежності від стану і змін у вибірковій сукупності пропонуємо розрізняти моніторинг динамічний та статичний. Динамічний ґрунтується на порівнянні результативних показників за різні проміжки часу. Це – оцінка розвитку господарюючого суб'єкту в динаміці. Статичний моніторинг характеризує стан економіки виробничого об'єкту на даний момент. При цьому порівнюються показники за один і той же період часу: результати діяльності за період часу, що аналізується, фактичні досягнення порівнюються з нормами, лімітами, середнім або максимальним значенням показника по групі об'єктів;

– в залежності від доступності інформації та відповідності до потреб учасників проведення, моніторинг буває внутрішній та зовнішній. В умовах ринкової економіки для господарюючих суб'єктів актуальним є внутрішній

моніторинг, оскільки результатом дослідження має бути висновок про результати господарювання та можливість задовольняти потреби як виробничого, так і соціального характеру, але не слід применшувати значення зовнішнього моніторингу, наприклад, моніторинг дотримання умов кредитної угоди та резервів (банківський), моніторинг інвестиційної привабливості проекту (інвестиційний) та ін. Крім цього, є моніторинг окремих явищ, який відповідає як запитам внутрішньої системи, так і зовнішньої (моніторинг своєчасності та повноти здійснення розрахунків з бюджетом, банками, постачальниками). Моніторинг фінансової конкурентоспроможності має задовольняти потреби зовнішньої системи (з питань інвестиційної привабливості, кредитоспроможності) та відповідати вимогам в середині виробничої системи.

Окремо виділимо періодичний та разовий моніторинг. Під періодичним, слід розуміти моніторинг, який проводиться через встановлені проміжки часу, тривалість яких встановлюється в залежності від конкретних завдань, що вирішуються у процесі дослідження. Разовий моніторинг, вважаємо, є результатом спеціального дослідження, яке обумовлено виключно причинами разового характеру. Це є оцінка діяльності виробничого суб'єкту для вирішення конкретної задачі в конкретній момент часу у зв'язку з особливими обставинами. Для господарюючих суб'єктів, що функціонують в ринковій економіці важливим є як періодичний, так і разовий моніторинг, все залежить від мети дослідження [142, с. 12–13].

Таким чином, моніторинг економічної діяльності є одним з найважливіших інструментів організаційно-економічного механізму забезпечення економічної безпеки країни, починаючи від підприємств і закінчуючи системами управління регіонів. Моніторинг передбачає організоване системне спостереження за ходом і характером кількісних і якісних змін досліджуваних економічних процесів [115, с. 133].

Розглянувши особливості моніторингу економіки в цілому і її тіньового сектора, ми розробили наступну концепцію моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, яка базується на п'яти основних етапах (рис. 2.1).

На першому етапі здійснюється збір інформації. Цей етап передбачає виявлення фіктивних господарських операцій. Відбувається процес збору інформації про поведені фінансово-господарські операції, а також дані введення бухгалтерського обліку сумнівного підприємства.

Другий етап має назву «Аналіз». Спочатку проводиться аналіз первинної документації. Здійснюється документальна перевірка шляхом зіставлення відомостей про фінансово-господарські операції з фактами їх реального здійснення. При визнанні операції фіктивною здійснюється ідентифікація суб'єктів фіктивної діяльності.

Потім передбачається процес виявлення використаної схеми при здійсненні фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Методом причинно-наслідкових зв'язків встановлюється використана фіктивна схема, здійснюється її характеристика, проводиться аналіз управлінських зв'язків та виявлення її учасників: замовника, організатора та виконавця.

Далі встановлюються податкові зобов'язання перед державою. Будується економічна модель за участі фіктивного суб'єкта господарювання та держави, за результатами якої здійснюється аналіз податкових зобов'язань, що виникають у результаті здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Третій етап називається «Оцінка». Спочатку відбувається характеристика отриманої тіньової економічної вигоди. На основі виявлених економічних зобов'язань здійснюється детальна оцінка отриманої тіньової економічної вигоди. Потім оцінюються наслідки отримання тіньової економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Припускається ситуація, де фіктивний суб'єкт заміщується добросовісним суб'єктом господарювання. Це надасть змогу розрахувати прямий збиток постраждалим суб'єктам економіки.

Четвертий етап «Контроль» передбачає визначення способів відшкодування збитку від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Заключний п'ятий етап «Прогнозування» спрямований на розробку заходів щодо боротьби з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання шляхом мінімізації факторів, що сприяють отриманню тіньової економічної вигоди від

такого роду діяльності. Здійснюється оцінка ефективності протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання з метою удосконалення боротьби з фіктивним підприємством [115, с. 133].



Рис.2.1. Алгоритм проведення моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Нині експертне оцінювання є найрозповсюдженішим способом отримання й аналізу якісної інформації. Із всієї сукупності існуючих експертних методів слід виділити метод колективних експертних оцінок Дельфі, розроблений

спеціалістами науково-дослідної корпорації США «Rand Corporation» Т. Гордоном і О. Хелмером ще у 1964 р. [148]. У зв'язку з цим було проведено опитування слідчих правоохоронних органів щодо кримінальних проваджень у яких були задіяні фіктивні суб'єкти господарювання.

Спочатку метод Дельфі розглядався виключно як метод прогнозування, однак згодом виявилось, що він має і достатньо значні аналітичні можливості. З певними модифікаціями зазначений метод широко застосовується нині в науково-технічному, соціально-економічному, політичному прогнозуванні тощо. На нашу думку, метод групової експертної оцінки Дельфі є актуальним і в дослідженні моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Його застосування за допомогою процедури експертного оцінювання допоможе виявити методики, які найменш розроблені та неефективні, що дозволить в подальшому вдосконалити процес виявлення фіктивних суб'єктів господарювання.

Метод Дельфі базується на гіпотезі про наявність у експертів знань і вміння з достатнім рівнем достовірності оцінити: перспективність розвитку певного напрямку (явища, об'єкта); час здійснення певної події; вибору найоптимальнішого значення параметра із альтернативних варіантів. Метод передбачає індивідуальне опитування експертів, яке здійснюється у формі анкетування. Сутність методу Дельфі полягає у наданні експертом письмових відповідей на запитання, що містяться у спеціально розроблених анкетах. Опитування проводиться анонімно, без особистих контактів експертів між собою та організаторами експертизи. Внаслідок цього колективні обговорення досліджуваної проблеми виключаються. В опитувальних анкетах містяться питання, які дозволять оцінити відносну важливість певних факторів (напрямів, параметрів тощо). Експерт у зазначених межах може надати однакоvu кількість балів двом або більше показникам, якщо вони, на його думку, рівноцінні. Оскільки метод Дельфі передбачає кількісну оцінку показників з наступною їх обробкою, його вважають найформальнішим серед експертних методів прогнозування [149; 150]. Після надходження кінцевих відомостей від експертів проводиться статистична обробка даних опитування анкет, на основі якої формується колективна думка експертної групи,

виявляються й узагальнюються аргументи на користь різних думок. При обробці даних опитувальних анкет нарівні з балами використовуються ранги. Тому дані бальних оцінок відповідним чином ранжуються за значимістю в розвитку досліджуваного явища (процесу, об'єкта). Ранжування – це розміщення факторів у порядку зростання (або спадання) будь-якої притаманної їм властивості [151].

Для організації проведення опитування завчасно формується репрезентативна вибіркова сукупність експертів, чисельність яких визначається формальними або неформальними способами. Формальний спосіб формування експертної групи передбачає використання спеціальних формул для обчислення необхідної чисельності експертів [152]. Поряд з формальними методами обчислення величини експертної групи, рекомендується довільна чисельність опитуваних експертів – в межах від 10 до 20 осіб, хоча в деяких випадках допускається певне їх збільшення або зменшення [152].

Таблиця 2.1.

Методика проведення моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

№	Методика моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання
1.	Виявлення сумнівних господарських операцій.
2.	Аналіз первинної документації для підтвердження віднесення сумнівних операцій до розряду фіктивних.
3.	Виявлення використаної схеми при здійсненні фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.
4.	Виявлення податкових зобов'язань перед державою.
5.	Характеристика отриманої тіньової економічної вигоди.
6.	Оцінка наслідків отримання економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.
7.	Визначення напрямків відшкодування збитку від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.
8.	Розробка заходів спрямованих на боротьбу з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання шляхом мінімізації факторів, що сприяють отриманню тіньової економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Враховуючи вищевикладене, розглянемо результати дослідження ступеня впливу факторів, поданих у таблиці 2.1. Всі розрахунки проведені з проведенням встановлених процедур та вимог. Зазначимо, що в опитуванні взяли участь 20

експертів – слідчих правоохоронних органів, які методом анкетування надали свою оцінку відносно важливості, ступеню розробленості та ефективності методик моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Першим етапом обробки даних опитування анкет є формування матриці балів, яка наведена в Додатку А.

Кожний експерт, при відповіді на питання анкети оцінив всі методики за 12 бальною шкалою, надавши кожній методиці ранг (число, бали). Де значення за шкалою від 1 до 4 вважалось, що методика моніторингу розроблена повно та ефективна у практичній діяльності; від 5 – 8 вважалось, що методика моніторингу розроблена недостатньо та безсистемно; шкала від 9 до 12 вважалось, що методика не розроблена та не застосовується на практиці.

При проведенні досліджень на основі методу Дельфі вкрай важливо оцінити ступінь узгодженості думок експертів, яка визначає прийнятність чи неприйнятність результатів експертного опитування.

Ступінь узгодженості думок експертів оцінюється:

- для всієї групи експертів – коефіцієнтом конкордації;
- для пари експертів – коефіцієнтом кореляції.

У нашому випадку наявна група експертів – слідчих правоохоронних органів, тому будемо використовувати коефіцієнт конкордації.

Коефіцієнт конкордації обчислюється за формулою:

$$W = \frac{12 S}{m^2 (n^3 - n)}, \quad (1)$$

де m – кількість експертів, що взяли участь в колективній експертній оцінці;
 n – кількість досліджуваних факторів, що впливають на об'єкт дослідження;
 S – сума квадратів відхилень суми рангів кожного фактора, отриманого від усіх експертів, до загального середнього рангу.

Коефіцієнт конкордації змінюється в межах $0 \leq W \leq 1$. Чим більше значення коефіцієнту конкордації, тим вищий ступінь узгодженості думок експертів:

$W=1$ – повна узгодженість думок експертів;

$W=0$ – узгодженість думок повністю відсутня.

Таблиця 2.2.

Розрахунок показників анкетного опитування експертів

№	Методика проведення моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.	Сума рангів	Відхилення суми рангів	Квадрат відхилення суми рангів	Середній ранг
1	Виявлення сумнівних господарських операцій.	59	-91	8349	3
2	Аналіз первинної документації для підтвердження віднесення сумнівних операцій до розряду фіктивних.	129	-21	457	6
3	Виявлення використаної схеми при здійсненні фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.	149	-1	2	7
4	Виявлення податкових зобов'язань перед державою.	162	12	135	8
5	Характеристика отриманої тіньової економічної вигоди.	167	17	276	8
6	Оцінка наслідків отримання економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.	194	44	1903	10
7	Визначення напрямків відшкодування збитку від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.	129	-21	457	6
8	Розробка заходів спрямованих на боротьбу з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання шляхом мінімізації факторів, що сприяють отриманню тіньової економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.	214	64	4048	11
Загальна сума		1203		15628	

Згідно вихідних даних (Додаток А, табл. 2.2) оцінимо ступінь узгодженості думок експертів за коефіцієнтом конкордації. За відсутності достатнього рівня узгодженості думок експертів подальші дослідження втрачають будь-який сенс.

Розрахуємо коефіцієнт конкордації для виявлення узгодженості думок 20 експертів-слідчих правоохоронних органів стосовно ранжування 8 методик моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання:

$$W = \frac{12 S}{m^2 (n^3 - n)} = \frac{12 \cdot 15628}{20^2 (8^3 - 8)} = 0,93 \quad (2)$$

Таким чином, значення коефіцієнта конкордації свідчить про достатньо високий рівень узгодженості думок експертів.

Статистична істотність (значущість) коефіцієнта конкордації перевіряється за критерієм Пірсона (χ^2).

$$\chi_p^2 = W * m (n - 1), \quad (3)$$

де χ_p^2 - розрахункове значення критерію Пірсона;

W - коефіцієнт конкордації;

m – кількість експертів, що взяли участь в колективній експертній оцінці;

n – кількість досліджуваних факторів, що впливають на об'єкт дослідження.

Розрахункове значення (χ_p^2) зіставляється з табличним (χ_T^2) для n-1 ступенів свободи та довірчої ймовірності (P = 0,95 або P = 0,99). Якщо $\chi_p^2 > \chi_T^2$, то коефіцієнт конкордації істотний, якщо ж $\chi_p^2 < \chi_T^2$, то необхідно збільшити кількість експертів групи.

Розрахуємо значення критерію Пірсона:

$$\chi_p^2 = 0,93 * 20 (8 - 1) = 130,2 \quad (4)$$

Так як значення χ_p^2 перевищує табличне значення $\chi_T^2 = 2,17$, що свідчить про статистичну істотність коефіцієнта конкордації.

Наведені розрахунки дають нам можливість проводити подальші дослідження з використанням методу групового експертного оцінювання Дельфі.

Розрахунок середнього значення рангу за кожною методикою дозволив нам виявити ступінь розробленості та практичного застосування відповідної методики моніторингу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання враховуючи шкалу рангів від 1 до 12. Так, за результатами проведеного опитування найвищу оцінку отримала методика виявлення сумнівних господарських операцій, що говорить нам про її високий рівень розробленості та використанню у практичній діяльності. В свою чергу найменш розробленими та неефективними виявилися методика оцінки наслідків отримання економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та методика розробки заходів спрямованих на боротьбу

з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання шляхом мінімізації факторів, що сприяють отриманню тіньової економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Отже, підсумовуючи викладене можна зазначити, що моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання – це систематичне спостереження за суб'єктами господарювання, метою яких є отримання тіньової економічної вигоди, для формування інформації та визначення заходів щодо протидії незаконній діяльності юридичних та фізичних осіб – підприємців. Етапами такого моніторингу є збір інформації, аналіз, оцінка, контроль та прогнозування. Метою їх є виявлення та нейтралізація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання [115, с. 133–134].

Проведене дослідження за допомогою анкетного опитування працівників правоохоронних органів дозволило нам виявити найменш розроблену методику, вдосконалення якої сприятиме більш ефективній протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання в Україні.

2.2. Моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

Моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні вважаємо за доцільне здійснити через призму управління економічними процесами. Останнє передбачає наявність трьох основних складових: 1) безпосередньо фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, як об'єкта управління; 2) суб'єкта управлінського процесу (людини, яка організовує фіктивну діяльність суб'єктів господарювання) та 3) зовнішніх умов (по відношенню до суб'єкта управлінського процесу), які здійснюють вплив на прийняття рішення про здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Відтак, моделювання фіктивної діяльності суб'єктів

господарювання в Україні пропонується реалізувати у розрізі описаних вище трьох домінант з позиції управлінського підходу.

Перш ніж аналізувати фактичний стан фіктивного підприємництва в статистиці та динаміці зазначимо, що інформаційною базою дослідженню будуть офіційні статистичні дані, які оприлюднено на сайтах Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України та Державної фіскальної служби України.

При цьому варто враховувати, три обставини.

По-перше, 25 вересня 2019 року з Кримінального кодексу України виключена стаття 205 «Фіктивне підприємництво» (відтак фіктивне підприємництво як кримінальне правопорушення будемо досліджувати за інформаційними даними до 2018 року включно).

По-друге, не безпідставною є точка зору науковців та практиків щодо використання кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво як один із механізмів тиску на бізнес. Як зазначають Бурак М.В. та Чеботар О.С. кримінальна відповідальність за фіктивне підприємництво дозволяла окремим правоохоронним органом отримувати в суді дозволи на проведення обшуку, а також вилучати і заарештовувати майно. В результаті таких вилучень документів відбувалася подальша перекваліфікація «фіктивного підприємництва» у більш тяжкі злочини: «ухилення від сплати податків», або «привласнення, розтрата майна чи заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем». Багато кримінальних проваджень, відкритих за фактом «фіктивного підприємництва», нічим не завершилися» [153, с. 36] (а відтак кримінальні провадження за такими справами не доведені до суду).

По-третє, на думку провідних аналітиків, кількість викритих злочинів у сфері оподаткування із залученням так званих «фіктивних» підприємств (створених з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона) становить не більше 5 % від скоєних злочинних діянь [73, с. 12-13; 154, с. 88].

Аналіз динаміки кримінальних проваджень направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в Україні за період 2009-2018 років характеризує стрімку тенденцію до скорочення фіктивного підприємництва у 2014-2015 роках та поступове його зростання у 2016-2018 роках (рис. 2.2).

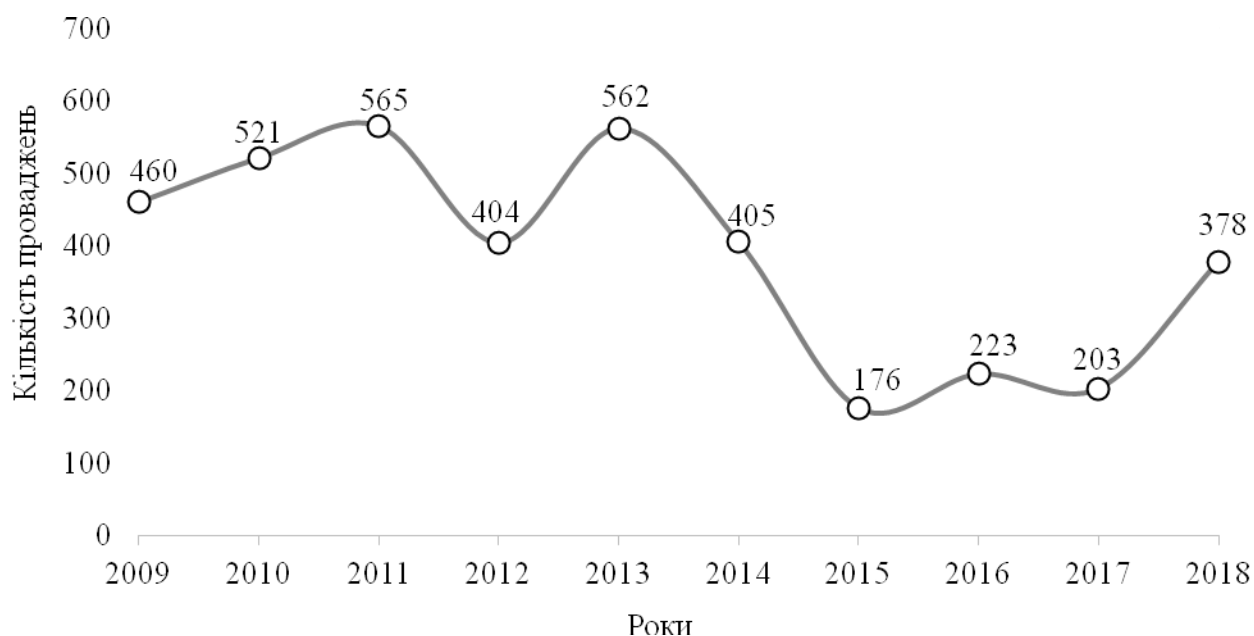


Рис. 2.2. Динаміка кримінальних проваджень направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в Україні за період 2009-2018 років

Джерело: складено автором за даними [155].

При цьому, варто зазначити, що тенденції зміни в динаміці кількості кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» та частки кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду є подібними (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Динаміка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» та їх частка в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду

Джерело: складено автором за даними дод. Б

Різноманітна стрибкоподібна динаміка частки кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень (від 12,4 % до 51,2 %) спільно з аналогічною динамікою зміни абсолютних значень кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» свідчить про нестабільність протидії фіктивному підприємництву.

Важливою характеристикою фіктивного підприємництва, окрім безпосередньої абсолютної кількості злочинів, є чисельність осіб, які їх вчиняють (рис. 2.4).

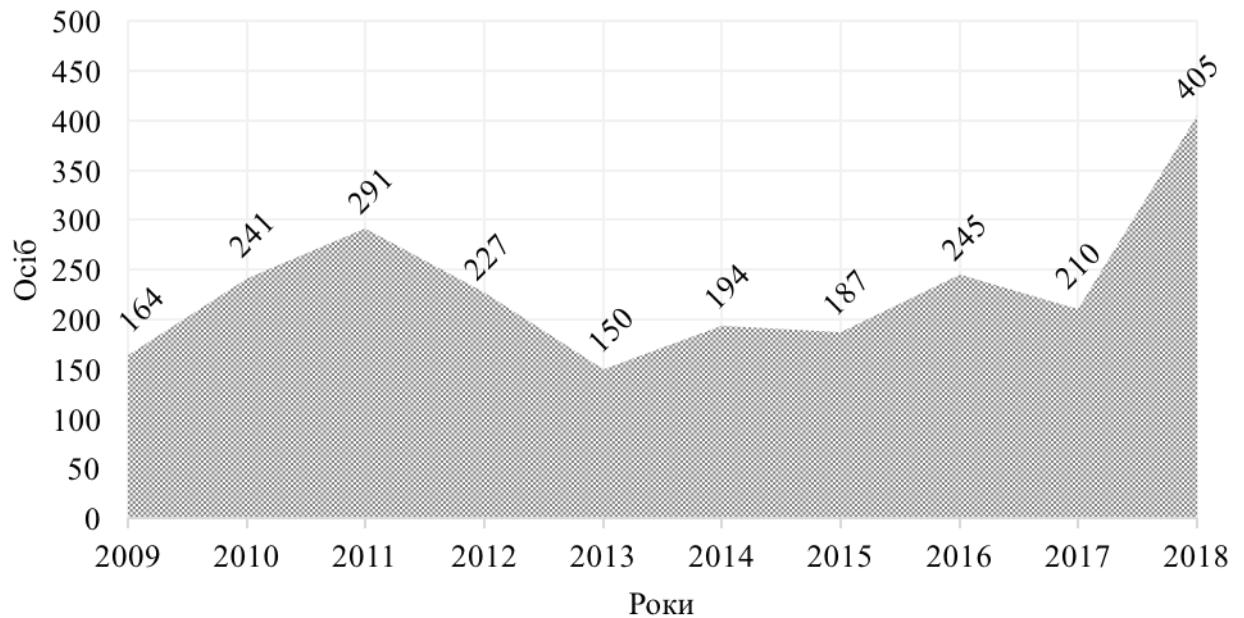


Рис. 2.4. Динаміка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в Україні за період 2009-2018 років

Джерело: складено автором за даними [155].

Як можемо побачити з рисунку 2.4, пікове зростання чисельності осіб, які вчиняли злочини, пов'язані з фіктивним підприємництвом, зафіксоване у 2011 та 2018 роках. Такі тенденції є подібними до тренду змін в динаміці кількості злочинів статтею 205 «Фіктивне підприємництво». Проте, у 2013 році спостерігається протилежні тенденції між зміною кількості злочинів статтею 205 «Фіктивне підприємництво» та чисельністю осіб, що їх вчинили (табл. 2.3).

В цілому варто відзначити, що з 2009 – по 2014 рік включно чисельність осіб, що вчинили злочини за статтею 205 «Фіктивне підприємництво», була суттєво менша від кількості таких злочинів. А вже з 2015 – по 2018 рік кількість злочинів

за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» та чисельність осіб, що їх вчинили, в абсолютному значенні були дуже близькі.

Таблиця 2.3

Кількість злочинів за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в Україні та чисельністю осіб, що їх вчинили, за період 2009-2018 років

Назва показника	Значення показника									
	2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво», проваджень	460	521	565	404	562	405	176	223	203	378
Кількість осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво», осіб	164	241	291	227	150	194	187	245	210	405

Джерело: складено автором за даними [155].

При цьому, аналіз тенденції змін в динаміці чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» та їх частка в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом, засвідчив їх майже повну ідентичність (рис. 2.5). Це свідчить про відносну турбулентність та непередбачуваність поведінки осіб, які здійснюють організацію фіктивного підприємництва.

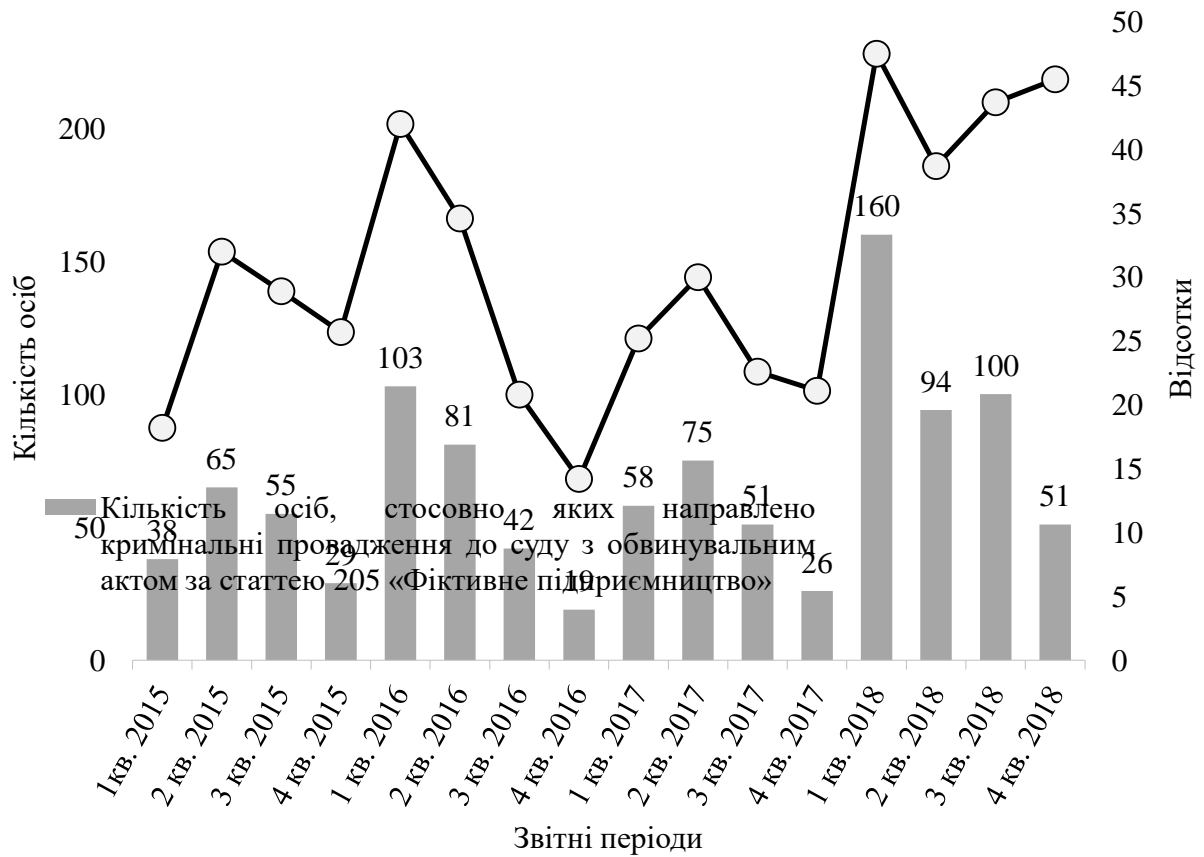


Рис. 2.5. Динаміка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» та їх частка в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом в Україні за період 2009-2018 років

Джерело: складено автором на основі дод. В

Охарактеризувавши наочно значення показників «кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 ККУ», «чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 ККУ», «частка кримінальних проваджень,

направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом» в динаміці, перейдемо до економіко-математичного опису тенденцій їх зміни в часі на основі аналізу часових рядів.

Коефіцієнт кореляції Пірсона між показником «кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, рівний $-0,69377$, що свідчить про наявність достатньо високої кореляції. На цій підставі можемо перейти до оцінки регресії.

Результати оцінки регресії, яка реалізована з використанням програмного продукту Microsoft Office Excel, між показником «кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, наведена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Результати оцінки регресії між показником «кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R^2)
Експоненціальна	$y = 611,81e^{-0,096x}$	0,4476
Лінійна	$y = -33,424x + 573,53$	0,4813
Логарифмічна	$y = -122,3\ln(x) + 574,45$	0,3778
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = 0,303x^2 - 36,758x + 580,2$	0,4816
Степенева	$y = 620,32x^{-0,359}$	0,3663

Джерело: складено автором на основі дод. Г

З таблиці видно, що найточніше тенденцію змін в часі показника «кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» описує поліноміальна функція, яка має наступний математичний вигляд: $y = 0,303x^2 - 36,758x + 580,2$. Графічно дану регресію відображено на рисунку 2.6.

Коефіцієнт кореляції Пірсона між показником «чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, рівний 0,4094, що свідчить про наявність середньої кореляції і можливість перейти до оцінки регресії.

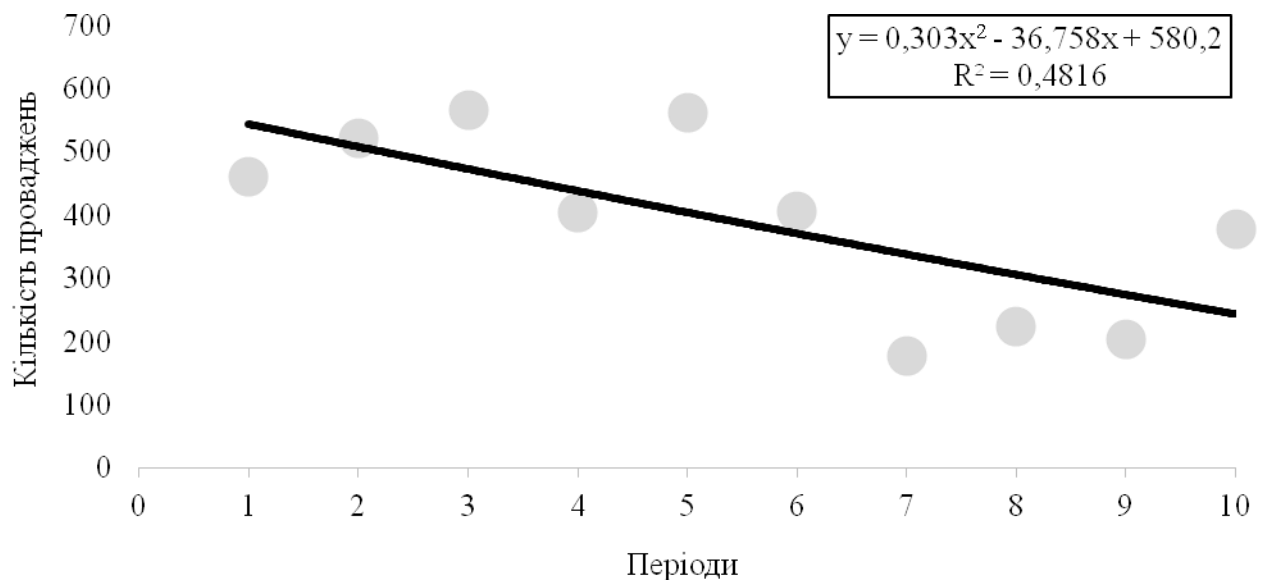


Рис. 2.6. Наочне зображення регресії зміни в динаміці показника «Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Джерело: складено автором

За результатами оцінки регресії змін в часі показника «чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» визначено вид рівняння, яким вона описується

найточніше (поліноміальна функція) та його економіко-математичний вигляд ($y = 4,4015x^2 - 38,441x + 273,37$) (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Результати оцінки регресії між показником «чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R^2)
Експоненціальна	$y = 182,16e^{0,0363x}$	0,1453
Лінійна	$y = 9,9758x + 176,53$	0,1676
Логарифмічна	$y = 33,624\ln(x) + 180,61$	0,1116
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = 4,4015x^2 - 38,441x + 273,37$	0,3764
Степенева	$y = 183,32x^{0,128}$	0,1059

Джерело: складено автором на основі дод. Д

Графічно регресія між показником «чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, відображена на рисунку 2.7.

Коефіцієнт кореляції Пірсона між показником «частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, рівний 0,52425, що характеризує високий рівень кореляції і формує передумови для оцінки регресії.

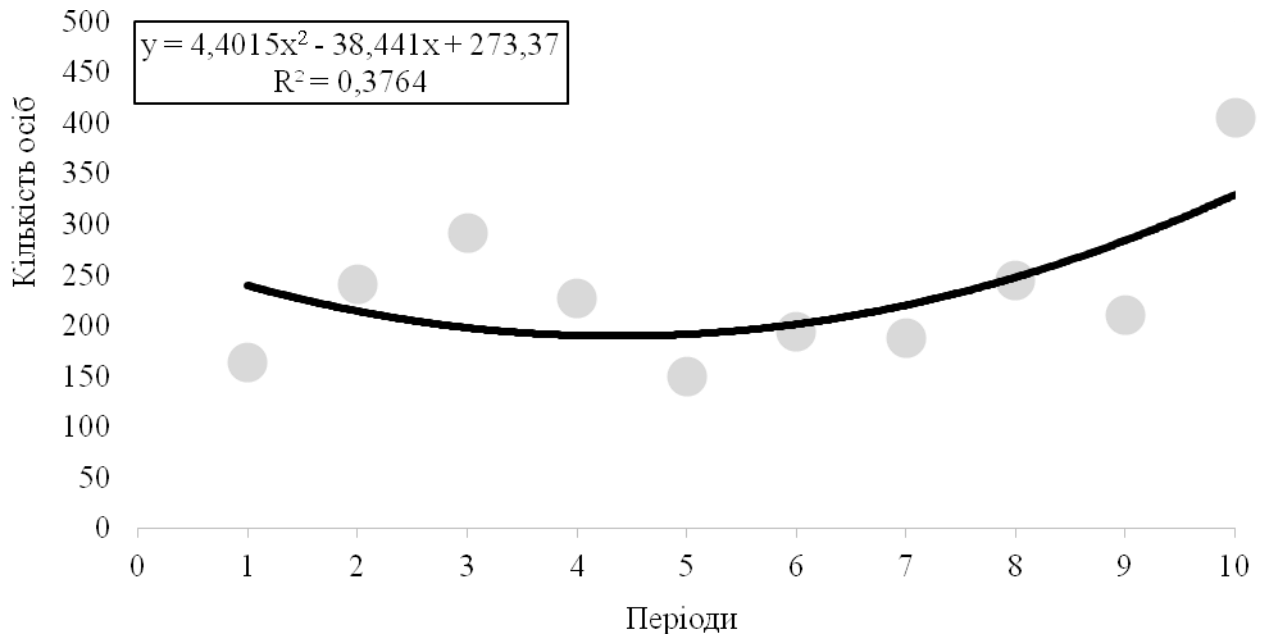


Рис. 2.7. Наочне зображення регресії зміни в динаміці показника «чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Джерело: складено автором

Дослідження регресії змін в часі показника «частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», дозволило отримати висновок, що регресія математично описується рівнянням поліноміального виду: $y = 0,1696x^2 - 1,671x + 30,423$ (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Результати оцінки регресії між показником «частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R^2)
Експоненціальна	$y = 21,883e^{0,0376x}$	0,2211
Лінійна	$y = 1,2118x + 21,775$	0,2748
Логарифмічна	$y = 6,3498\ln(x) + 19,903$	0,2073
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = 0,1696x^2 - 1,671x + 30,423$	0,3653
Степенева	$y = 20,55x^{0,1996}$	0,1711

Джерело: складено автором на основі дод. Е

Наочно регресію між показником «частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, відображена на рисунку 2.8.

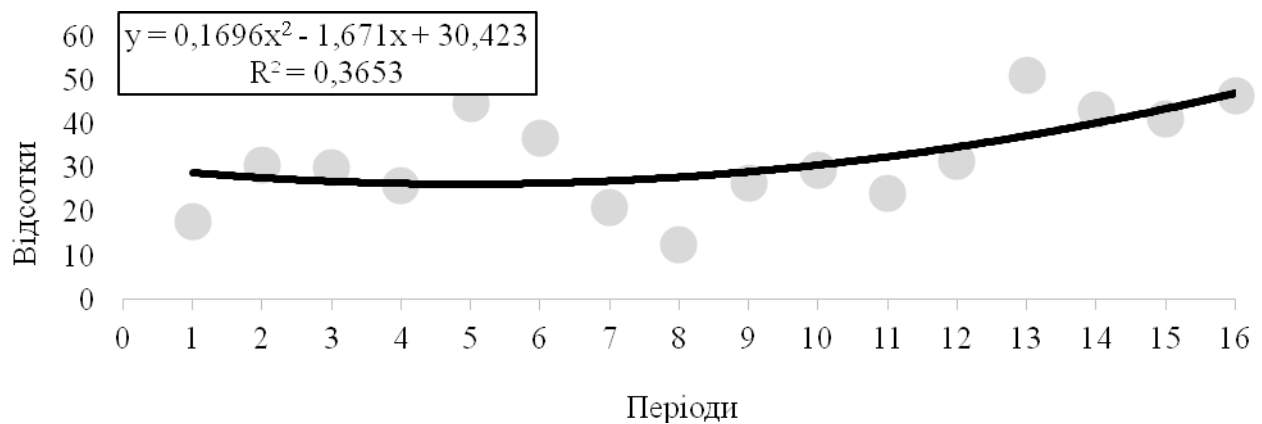


Рис. 2.8. Наочне зображення регресії зміни в динаміці показника «частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Джерело: складено автором

Коефіцієнт кореляції Пірсона між показником «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, рівний 0,46987, що характеризує середній рівень кореляції і дозволяє перейти до оцінки регресії.

Оцінка регресії змін в часі показника «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом», дала можливість констатувати, що регресія найточніше математично описується рівнянням поліноміального виду: $y = 0,1989x^2 - 2,3543x + 32,087$ (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Результати оцінки регресії між показником «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R^2)
Експоненціальна	$y = 22,201e^{0,0313x}$	0,1738
Лінійна	$y = 1,0263x + 21,945$	0,2208
Логарифмічна	$y = 5,1402\ln(x) + 20,815$	0,1522
Поліноміальна (степені 2)	$y = 0,1989x^2 - 2,3543x + 32,087$	0,3600
Степенева	$y = 21,335x^{0,1594}$	0,1241

Джерело: складено автором на основі дод. Ж

Графічно опис регресії між показником «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, наведено на рисунку 2.9.

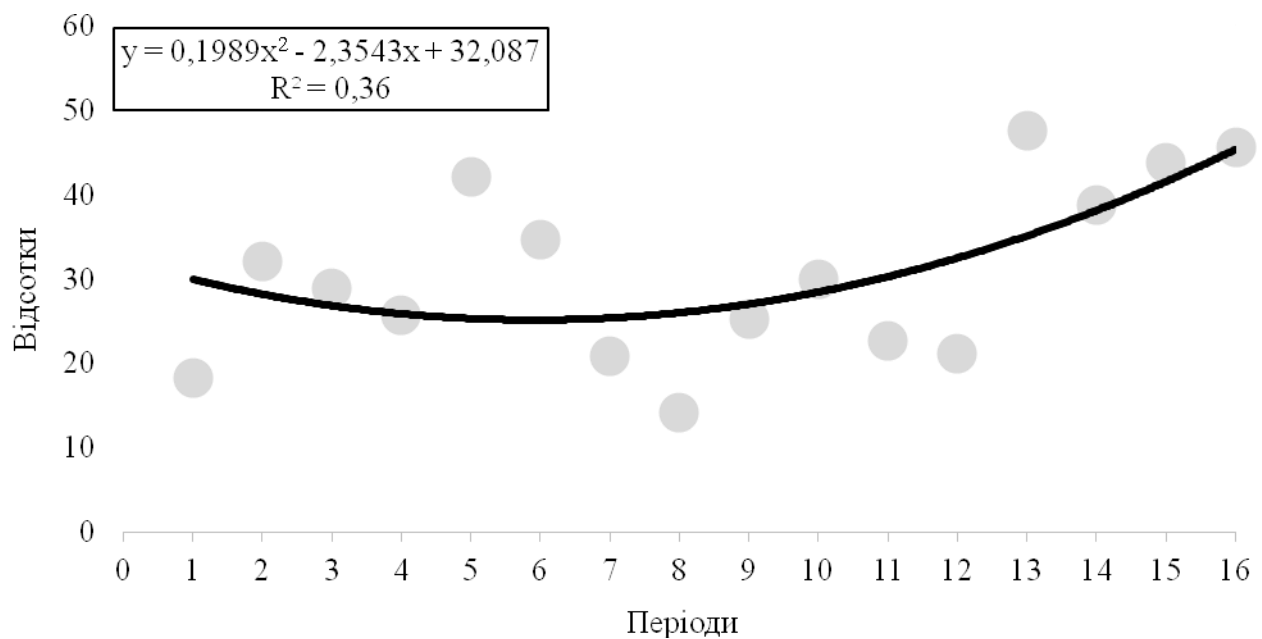


Рис. 2.9. Наочне зображення регресії зміни в динаміці показника «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Джерело: складено автором

Узагальнюючи оцінку регресії за чотирма показниками на основі різних видів функцій, відобразимо її опис у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Результати оцінки регресії на основі різних видів функцій

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R ²)
1	2	3
Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємство»		
Експоненціальна	$y = 611,81e^{-0,096x}$	0,4476
Лінійна	$y = -33,424x + 573,53$	0,4813
Логарифмічна	$y = -122,3\ln(x) + 574,45$	0,3778
Поліноміальна (степені 2)	$y = 0,303x^2 - 36,758x + 580,2$	0,4816
Степенева	$y = 620,32x^{-0,359}$	0,3663
Чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємство»		
Експоненціальна	$y = 182,16e^{0,0363x}$	0,1453
Лінійна	$y = 9,9758x + 176,53$	0,1676
Логарифмічна	$y = 33,624\ln(x) + 180,61$	0,1116
Поліноміальна (степені 2)	$y = 4,4015x^2 - 38,441x + 273,37$	0,3764
Степенева	$y = 183,32x^{0,128}$	0,1059
Частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємство» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду		
Експоненціальна	$y = 21,883e^{0,0376x}$	0,2211
Лінійна	$y = 1,2118x + 21,775$	0,2748
Логарифмічна	$y = 6,3498\ln(x) + 19,903$	0,2073
Поліноміальна (степені 2)	$y = 0,1696x^2 - 1,671x + 30,423$	0,3653
Степенева	$y = 20,55x^{0,1996}$	0,1711
Частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємство» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом		
Експоненціальна	$y = 22,201e^{0,0313x}$	0,1738
Лінійна	$y = 1,0263x + 21,945$	0,2208
Логарифмічна	$y = 5,1402\ln(x) + 20,815$	0,1522
Поліноміальна (степені 2)	$y = 0,1989x^2 - 2,3543x + 32,087$	0,3600
Степенева	$y = 21,335x^{0,1594}$	0,1241

Примітки: курсивом виділено рівняння, яке найточніше описує регресію.

Джерело: складено автором

Результатом оцінки регресії є визначення найточнішого математичного опису тенденції зміни аналізованих показників в динаміці (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Результати оцінки регресії

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R^2)
Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво»		
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = 0,303x^2 - 36,758x + 580,2$	0,4816
Чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво»		
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = 4,4015x^2 - 38,441x + 273,37$	0,3764
Частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду		
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = 0,1696x^2 - 1,671x + 30,423$	0,3653
Частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом		
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = 0,1989x^2 - 2,3543x + 32,087$	0,3600

Джерело: складено автором

На основі оцінки регресії зміни в динаміці показника «кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК» здійснено прогноз його значень на період 2020 – 2022 років (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Прогноз кількості злочинів за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в Україні на період 2020 – 2022 років

Назва показника	Прогнозне значення показника		
	2020 рік	2021 рік	2022 рік
Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво»	183	154	125

Джерело: складено автором

Наочне зображення даного прогнозу наведено на рисунку 2.10.

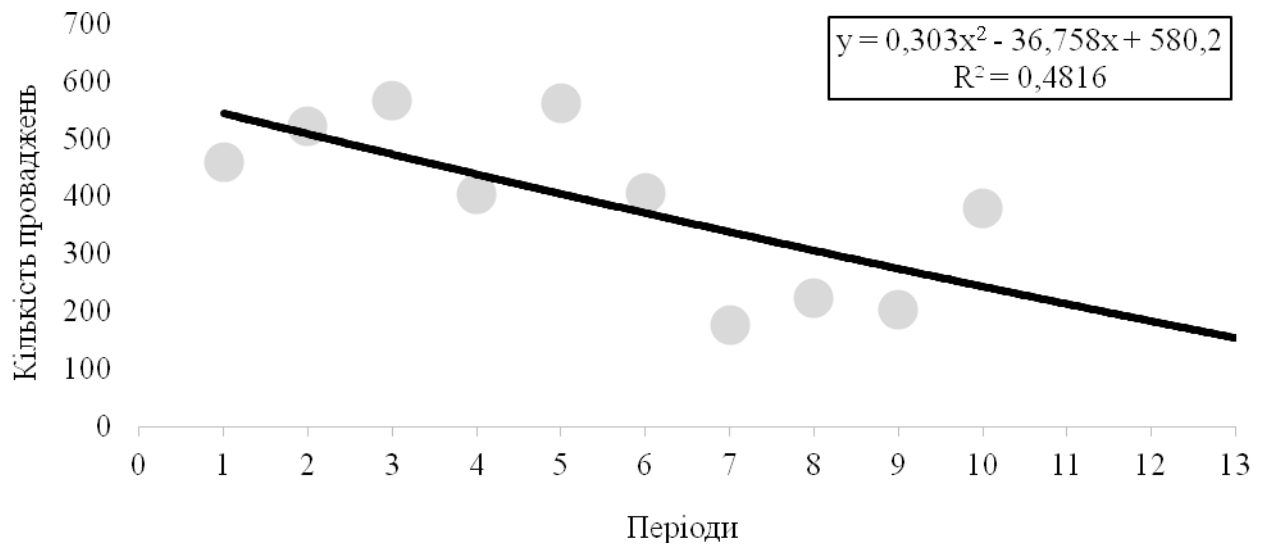


Рис. 2.10. Наочне зображення прогнозу показника «кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», здійсненого на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Джерело: складено автором

Таким чином, аналіз часових рядів дозволив констатувати наявність тенденції до зменшення кількості злочинів за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в Україні.

При цьому варто відзначити, що незважаючи на відносно невелику кількість правопорушень за статтею 205 «Фіктивне підприємництво», збитки, які вони наносять економіці країни є суттєвими. Враховуючи, що офіційна статистика не узагальнює інформацію про обсяги збитків, заподіяних фіктивним підприємництвом в Україні, вважаємо за необхідне оцінити (на основі кореляційно-регресійного аналізу) вплив збитків за закінченими кримінальними провадженнями в цілому (адже вони хоча і опосередковано охарактеризують вплив фіктивно підприємництва на економіку держави) на податкові надходження до Зведеного бюджету України, його доходи та валовий внутрішній продукт.

Динаміка абсолютних значень зазначених вище показників, наведена в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Динаміка збитків за закінченими кримінальними провадженнями, доходів і податкових надходжень до Зведеного бюджету України та ВВП

Назва показника	Значення показника				
	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Розмір збитків за закінченими кримінальними провадженнями, млн грн	-960,3	-918,1	-965,4	-1840,5	-1371,7
Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд грн	367,5	507,6	650,7	828,1	986,3
Доходи Зведеного бюджету України, млрд грн	456,1	652,0	782,8	841,1	1184,2
Валовий внутрішній продукт, млрд грн	1586,9	1988,5	2385,3	2982,9	3558,7

Джерело: складено автором на основі [155; 156; 157]

Наочно описані у таблиці тенденції відображені на рисунку 2.11.

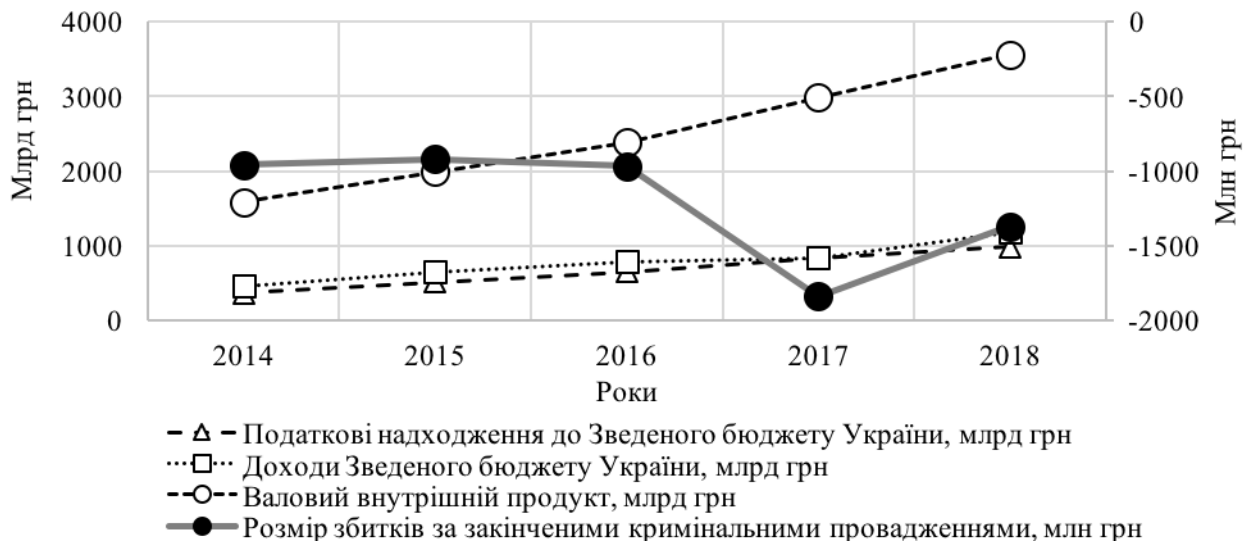


Рис. 2.11. Динаміка зміни обсягів ВВП, доходів ЗБУ, податкових надходжень ЗБУ та збитків від кримінальних правопорушень

Джерело: складено автором

Кореляційно-регресійний аналіз впливу збитків за закінченими кримінальними провадженнями в Україні на обсяг ВВП, доходів ЗБУ та податкових надходжень ЗБУ дозволив встановити наявність досить сильної

кореляції (дод. 3) та визначити точність різних видів рівнянь, якими описується регресія між ними (табл. 2.12)

Таблиця 2.12

Оцінка точність різних видів рівнянь, якими описується регресія впливу збитків за закінченими кримінальними провадженнями в Україні на обсяг ВВП, доходів ЗБУ та податкових надходжень ЗБУ

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R ²)
Вплив збитків за кримінальними провадженнями на податкові надходження до Зведеного бюджету України		
Експоненціальна	$y = 273,52e^{-7E-04x}$	0,4876
Лінійна	$y = 273,52e^{-7E-04x}$	0,5052
Поліноміальна (степені 2)	$y = -0,0016x^2 - 4,7927x - 2602,4$	0,8278
Вплив збитків за кримінальними провадженнями на доходи Зведеного бюджету України		
Експоненціальна	$y = 419,13e^{-5E-04x}$	0,2923
Лінійна	$y = 419,13e^{-5E-04x}$	0,2694
Поліноміальна (степені 2)	$y = -0,0022x^2 - 6,3445x - 3410,3$	0,7858
Вплив збитків за кримінальними провадженнями на валовий внутрішній продукт України		
Експоненціальна	$y = 1202,3e^{-6E-04x}$	0,5035
Лінійна	$y = -1,3961x + 809,49$	0,4995
Поліноміальна (степені 2)	$y = -0,0022x^2 - 6,3445x - 3410,3$	0,8598

*Примітки: курсивом виділено рівняння, яке найточніше описує регресію.
Джерело: складено автором на основі дод. К*

В результатуючому відображенні регресія впливу збитків за закінченими кримінальними провадженнями в Україні на обсяг ВВП, доходів ЗБУ та податкових надходжень ЗБУ математично описується функціями, наведеними в таблиці 2.13.

Розглянувши фіктивну діяльність суб'єктів господарювання, як об'єкта управління, перейдемо до моделювання процесу прийняття рішення людиною, яка організовує фіктивну діяльність суб'єктів господарювання. На сьогоднішній день в науці існують чотири підходи до моделювання поведінки платника податків у контексті прийняття рішення щодо ухилення від сплати податків.

Таблиця 2.13

Результати оцінки регресії впливу збитків за закінченими кримінальними провадженнями в Україні на обсяг ВВП, доходів ЗБУ та податкових надходжень ЗБУ

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R ²)
Вплив збитків за кримінальними провадженнями на податкові надходження до Зведеного бюджету України		
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = -0,0016x^2 - 4,7927x - 2602,4$	0,8278
Вплив збитків за кримінальними провадженнями на доходи Зведеного бюджету України		
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = -0,0022x^2 - 6,3445x - 3410,3$	0,7858
Вплив збитків за кримінальними провадженнями на валовий внутрішній продукт України		
Поліноміальна (ступінь 2)	$y = -0,0022x^2 - 6,3445x - 3410,3$	0,8598

Джерело: складено автором

Перший з них базується на моделі очікуваної корисності від вчинення правопорушення, яку запропонував американський економіст Г. Беккер, описавши її наступною формулою:

$$EU = (1 - p)U(Y) + pU(Y - f) = U(Y - pf) \quad (1)$$

Де, EU – очікувана корисність від вчиненого правопорушення;

p – ймовірність виявлення злочину;

Y – економічний зиск від злочину;

U – функція корисності злочинця;

f – покарання за злочин.

На її основі вчений обґрунтував, що мінімізація економічних втрат від злочинності передбачає забезпечення такої ймовірності викриття злочину та міри за його покарання, щоб рішення про вчинення правопорушення приймали лише ті особи, які схильні до ризику [158].

Другий підхід ґрунтується на моделі раціонального вибору платника податків, яку розробили М. Аллінхем та А. Сандмо [159]. Вона має наступний математичний вигляд:

$$E[U] = (1 - p)U(W - QX) + pU(W - QX - \pi(W - X)) \quad (2)$$

Де, $E[U]$ – очікувана корисність ухилення від сплати податків;
 p – ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податку;
 U – функція корисності Неймана-Моргенштерна, яка характеризує індивідуальну схильність до ризику;

W – дохід, отриманий у результаті ухилення від сплати податків;

Q – ставка податку;

X – обсяг задекларованого доходу;

π – розмір штрафних санкцій.

Третій підхід запропонували українські науковці В. Вишневський та А. Веткін, удосконаливши модель М. Аллінхем та А. Сандмо, шляхом включення до неї трансакційних витрат на ухилення від сплати податків [160]. Вона має такий вигляд:

$$U = [D_r - D_d t - (D_r - D_d)(k + m)](1 - p) + [D_r - D_d t - (D_r - D_d)t - (D_r - D_d)(k + m) - (D_r - D_d)tf] p \quad (3)$$

Де, U – корисність ухилення від сплати податків;

D_r – реально отриманий дохід;

D_d – задекларований дохід;

t – ставка податку;

k – комісійні, що платники податків сплачують посередникам;

m – трансакційні витрати ухилення від сплати податків;

p – ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків;

f – ставка штрафних санкцій.

Останній четвертий підхід оснований на моделі поведінки платника податків у контексті прийняття рішення щодо ухилення від сплати податків, яку запропонували І. Майбуров та А. Соколовська [161]. Їх модель описується наступним рівнянням:

$$V^{te} + V^{cc} > C^e + C^h + P_i C^r + C^{tm} \quad (4)$$

Де, V^{te} – розмір податку, від сплати якого ухиляються;

V^{cc} – заощаджена вартість дотримання податкового законодавства;

C^e – прямі витрати на ухилення від сплати податків;

C^h – витрати на приховування ухилення від сплати податків;

P – ризик викриття факту ухилення від сплати податків;

i – ступінь упевненості в покаранні, яке залежить від невідкупності чиновників;

C^r – вартість ризику, що залежить від штрафних санкцій, ймовірності тюремного ув'язнення і від того, як особа сприймає ці види покарання;

C^{tm} – податкова етика.

Кожна з наведених вище моделей обґрунтування управлінського рішення платника податків щодо ухилення від сплати податків може бути прийнятною і для опису поведінки людини, яка здійснює організацію фіктивного підприємництва.

Не менш важливий вплив на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання мають конкретні історичні умови, в яких воно здійснюється. До ключових зовнішніх умов по відношенню до суб'єкта управлінського процесу, які здійснюють вплив на прийняття рішення про здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, нами віднесено: економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні.

Їх вплив на прийняття рішення людини щодо організації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання описується дескриптивною моделлю, яка економіко-математично відображується через наступну систему рівнянь:

$$\left\{ \begin{array}{l} FP = f(EC, SO, PO, PR, PS, ET) \\ EC = f(Pn, Sps, Ec, Tev, Noz, Ndp) \\ SO = f(Rb, Rgn, Dd, Pss, Oz) \\ PO = f(Nad, Kda, Cda, Pn, Isb, Nfp, Nps, Zpv) \\ PR = f(Nz, Npb, Pzd, Vcv, Sv, Vs, Odr, Mpsg) \\ PS = f(Pem, Dvn, Loi, Vg) \\ ET = f(Sdb, Ryc, Rec) \end{array} \right. \quad (5)$$

Де, FP – прийняття рішення щодо організації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; EC – економічні фактори; SO – соціальні фактори; PO – політичні фактори; PR – правові фактори; PS – психологічні фактори; ET – етичні фактори; Pn – рівень податкового навантаження; Sps – складність податкової системи; Ec – економічна криза; Tev – тіньова економічна вигода; Noz – неможливість обрахування збитків, що завдані державі й суспільству, у зв'язку із вчиненням фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; Ndp – неефективна державна політика у сфері економіки; Rb – рівень безробіття; Rgn – рівень життя населення; Dd – диференціація в доходах; Pss – порушення соціальної справедливості з боку держави при розподілі суспільних благ; Oz – активізація організованих злочинних угруповань, що залучають у свою діяльність висококваліфікованих фахівців, які розробляють, планують складні фіктивні схеми; Nad – недостатній авторитет державної влади; Kda – швидке розростання кримінального сектору та його поступовою інтеграцією в державний апарат; Cda – високий рівень корумпованості державного апарату, співробітників контролюючих і правоохоронних органів, які сприяють поширенню фактів незаконної реєстрації суб'єктів господарювання та покривають їхню протиправну діяльність; Pn – політична нестабільність; Isb – несприятливе інституційне середовище ведення бізнесу; Nfp – неузгодженість фінансової політики держави з інтересами суб'єктів господарювання; Nps – напружена політична ситуація, пов'язана з воєнними діями на Сході України; Zpv – політичний вплив на Україну з боку провідних держав світу; Nz – недосконалість законодавства; Npb – нестабільність правової бази; Pzd – порушення зобов'язань з боку держави; Vcv – відсутність кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво; Sv – складність виявлення факту фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; Vs – відсутність співпраці між правоохоронними органами, що покликані протидіяти фіктивній діяльності суб'єктів господарювання; Odr – організація державної реєстрації суб'єктів господарювання; Mpsg – можливість придбання готового суб'єкта господарювання після здійснення процедури державної реєстрації; Pem – психологія економічного мислення; Dvp – не налагоджений діалог між владою та

народом; Loi – лобювання олігархічних інтересів; Vg – вплив глобалізаційних процесів на національний менталітет країни, що створює специфічні форми прояву фіктивної діяльності; Sdb – суперечності між інтересами держави та інтересами приватного бізнесу та домогосподарств; Ruc – рівень юридичної культури; Rec – рівень етичної культури.

Узагальнюючи результати моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні з позиції управлінського підходу сформулюємо наступні висновки:

1) тенденція зміни в динаміці кількості кримінальних правопорушень з фіктивної діяльності суб'єктів господарювання описується поліноміальною функцією: $y = 0,303x^2 - 36,758x + 580,2$. Прогноз, зроблений на її основі засвідчив, що тренд кількості випадків з організації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні характеризується скороченням останньої;

2) опис поведінки людини, яка здійснює організацію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, можна здійснити за однією із чотирьох базових моделей обґрунтування управлінського рішення платника податків щодо ухилення від сплати податків;

3) осмислення впливу на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання зовнішніх чинників по відношенню до суб'єкта організації фіктивного підприємництва дозволило розробити дескриптивну модель, яка описується системою рівнянь та враховує економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні фактори;

4) проблематика протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання має три вектори: а) підвищення ефективності виявлення фактично реалізованої фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення її негативних наслідків; б) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті впливу на поведінку потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва; в) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті формування умов, в яких організовується та здійснюється економічна діяльність суб'єктів господарювання.

2.3. Податковий потенціал фіктивної господарської діяльності в Україні

Податкова система виступає важливим соціальним інститутом. Податки є основою формування бюджету держави, завдяки якому вона здійснює видатки на різні суспільні потреби. Завдяки податкам держава здійснює перерозподіл суспільного продукту; має можливість накопичувати і зосереджувати фінансові ресурси, необхідні для її функціонування; проводити необхідну суспільну господарську діяльність з метою вирішення різноманітних соціальних проблем. Однак, неефективність проведення державної податкової політики, нестабільність податкового законодавства та надмірне податкове навантаження на платників податків призводить до тінізації доходів суб'єктів господарювання та масове поширення фіктивної діяльності, що зумовлює зниження податкового потенціалу країни в цілому.

Реалізація податкового потенціалу здійснює безпосередній вплив на рівень соціально-економічного розвитку країни, мобілізуючи можливості бюджету та підтримуючи фінансову рівновагу країни [162, с. 144].

Податки становлять особливе місце в системі економічної безпеки, оскільки вони не тільки забезпечують фінансовими ресурсами практично всі складові економічної безпеки (фінансову, соціальну, екологічну, правову тощо), а й виступають інструментом впливу на економічні і соціальні процеси та фактором зворотного зв'язку і залежності функціонування держави від платників податків [163, с. 93].

Проблема визначення економічної сутності категорії «податковий потенціал фіктивної господарської діяльності» для України є відносно новою. Для визначення економічної сутності цієї категорії вважаємо за доцільне встановити взаємозв'язок між подібними та взаємозалежними категоріями. Вважаємо за доцільне спочатку визначитися з терміном «потенціал». В етимологічному значенні поняття «потенціал» латинського походження – від «*potentia*», що означає потужність, приховані можливості. Словник іншомовних слів під редакцією В. Бутромєєва дає наступне трактування потенціалу – сукупність

наявних засобів, можливостей, джерел [164, с. 324]. У більш пізніх роботах з проблематики потенціалу можна знайти спроби трактування потенціалу не як простого набору ресурсів та джерел їх утворення, а як складної системи з наявними зв'язками. У загальному значенні зміст терміна розкривається як сукупність всіх наявних засобів, можливостей, ресурсів, продуктивних сил і т. ін., що можуть бути використані в якій-небудь галузі, ділянці, сфері для вирішення якого-небудь завдання, досягнення певної мети [86, с. 121].

У світовій практиці під податковим потенціалом «tax capacity» прийнято розуміти потенційний бюджетний доход на душу населення, який може бути отримано органами влади за відповідний фінансовий рік, при застосуванні єдиних на всій території країни умов оподаткування [165; 166]. Крім того, можна виділити фіскальний підхід до тлумачення поняття «податковий потенціал» як максимально можливої суми податкових платежів на даній території; міжбюджетний підхід – як потенційний бюджетний дохід на душу населення, який може бути отриманий, виходячи з існуючих міжбюджетних відносин; ресурсний підхід – як ресурси, які підлягають акумуляції до бюджету через податкові платежі» [167].

Вивчення науково-практичних підходів до трактування сутності категорії «податковий потенціал» у вітчизняній та закордонній науковій літературі засвідчує, що дана економічна категорія застосовується здебільшого у контексті понять «податковий потенціал країни», «податковий потенціал регіону» та досить обмежено в відносно поняття «податковий потенціал суб'єкта господарювання (підприємства, установи, організації)». При цьому, єдиної, чітко сформованої точки зору з приводу тлумачення цих понять немає.

Розглянемо тлумачення податкового потенціалу з позиції різних науковців. На думку С.В. Каламбет податковий потенціал – це сукупна величина вкладених у товар інтелектуального потенціалу, фізичних сил (праці), матеріальних та енергетичних витрат, вартості основних фондів і засобів виробництва, що може відображати можливість відшкодування деякої умовної величини надходжень до загальносуспільних витрат життєзабезпечення і розвитку держави [168, с. 12].

Н.В. Кашина під податковим потенціалом розуміє оцінку природного обсягу доходів, який може бути реально зібраний на території регіону при середньому по області коефіцієнті і зборі податків [169, с. 36].

І.В. Горський пропонує розглядати податковий потенціал у розрізі трьох аспектів: 1) з позиції податкової компетенції різних рівнів влади. В цьому аспекті він порушує питання про регіональний потенціал податків, які встановлюються федеральними (регіональними, місцевими) органами влади. Податковий потенціал регіону він трактує як встановлену органами влади норму можливих податкових надходжень; 2) залежно від джерел доходів до бюджетів різних рівнів. Тут мова йде про потенціал податків і зборів (або їх часток), які підлягають розподілу, як джерело доходів конкретних бюджетів на території даного регіону; 3) з позиції сукупного потенціалу регіону, тобто сумарного потенціалу. Тут за змістовну основу поняття «податковий потенціал» приймається сукупність баз оподаткування різних податків, яка виражена в сумі можливих податкових платежів, обчислених на основі даних баз [170, с. 11].

З практичного погляду, під податковим потенціалом І.В. Горський розуміє: суму потенціалів усіх діючих у даному регіоні окремих податків [170, с. 13], а під податковим потенціалом окремого податку максимально можливу за визначений період суму надходжень по даному податку, виходячи із встановленої законодавством бази оподаткування і ставки (ставок) [170, с. 17]. Науковець вважає, якщо структурно аналізувати податковий потенціал, то слід зазначити про потенціал прямих, непрямих, майнових і інших груп податків [170, с. 18].

С.Ю. Куніцина розглядає податковий потенціал як максимально можливу суму податкових платежів на конкретній території [167].

Відповідно до наукових поглядів Л.Л. Тарангул, поняття «податковий потенціал» необхідно розглядати як у широкому, так і у вузькому сенсі. У широкому розумінні поняття «податковий потенціал» – це обсяг реальних і потенційних ресурсів регіону, які підлягають оподаткуванню, а також можуть бути об'єктом оподаткування при розширенні його податкової бази. У більш вузькому розумінні податковий потенціал регіону – це фактичний обсяг податків,

зборів та інших обов'язкових платежів, які акумулює регіон при використанні своїх ресурсів в умовах чинного податкового законодавства [171, с. 12].

В роботі А.Ю. Корсун податковий потенціал розглядається як іманентний елемент системи податкового планування, що характеризує кількісні параметри функціонування податкових відносин, зокрема потенційно можливий обсяг податкових надходжень в бюджети всіх рівнів з окремої території в умовах чинної нормативно-правової бази [172, с. 5].

В.М. Пасенко під податковим потенціалом розуміє фактичне надходження податків у бюджети різних рівнів, тобто потенціал податків як джерело доходу конкретних бюджетних ланок на території регіону [104, с. 121].

С. Барроу трактує податковий потенціал як потенційний бюджетний доход на душу населення, який може бути отримано органами влади за визначений проміжок часу при застосуванні єдиних на всій території країни умов оподаткування. Виділяючи із сукупності оподатковуваних ресурсів або джерел бюджетних доходів частину, яка відноситься до бюджетної компетенції певних органів влади, говорять про дохідний потенціал бюджетів відповідних рівнів влади. Поняття податкового потенціалу передбачає врахування максимально можливого числа оподатковуваних ресурсів території [173, с. 30].

Н.Д. Матрусов визначає податковий потенціал у вузькому розумінні як фінансові ресурси, які підлягають акумулюванню до бюджету через податкові платежі відповідно до діючої в країні системи оподаткування [174, с. 158]. Податковий потенціал в широкому розумінні – це сукупність фінансових ресурсів, які можуть бути ефективно мобілізовані через оподаткування в системі «населення – господарство (суб'єкт господарювання) – територія», у координатах якої протікають основні процеси життєдіяльності суспільства в межах регіону [174, с. 159]. У широкому розумінні податковий потенціал – це сукупний обсяг оподатковуваних ресурсів території. У вузькому (практичному) розумінні, податковий потенціал представляє собою максимально можливу суму надходжень податків і зборів, обчислених в умовах чинного податкового законодавства. На величину податкового потенціалу території впливають безліч

факторів, як об'єктивних, так і суб'єктивних. До об'єктивних факторів відносяться: діюче податкове законодавство, рівень розвитку економіки регіону, його галузева структура, рівень і динаміка діючих цін, обсяг і структура експорту й імпорту тощо. До суб'єктивних можна віднести: стан податкової політики, кількість наданих податкових пільг, відстрочень, розстрочень тощо [175, с. 12]. Відповідно до цієї позиції, розуміння податкового потенціалу в широкому сенсі зводиться до визначення оподатковуваних ресурсів, при тому, що такі економічні ресурси можуть бути ресурсами, які не оподатковуються в той чи інший момент часу, чи за певних обставин, жодним з податків.

На думку Ю. Іванова, податковий потенціал визначається трьома основними чинниками: ступенем відкритості економіки, рівнем її розвитку і доходу, структурою доходів [176, с. 35]. Тобто, підтверджується вплив системи оподаткування на макроекономічний стан держави.

Податковий потенціал доволі тісно пов'язаний із більшістю елементів оподаткування, а саме: об'єктом оподаткування, податковою базою, податковою ставкою, податковим періодом, податковими пільгами. Причому податкова база та об'єкт оподаткування здійснюють вплив на обсяг податкового потенціалу, а при впливі на податкову ставку, податкові пільги і податковий період можна здійснювати вплив на реалізацію податкового потенціалу [177, с. 157]. Тому, використовуючи податковий потенціал при визначенні планових показників, можна визначити всю реальну базу оподаткування за певний період.

Податковий потенціал можна класифікувати за наступними ознаками. За таксономічністю видоутворення варто виокремити податковий потенціал по оподаткуванню майна, податковий потенціал по оподаткуванню доходів, податковий потенціал по оподаткуванню споживача. Запропонований поділ дозволяє досліджувати склад і структуру податкового потенціалу з точки зору економічного змісту об'єкта оподаткування, в тому числі з огляду на розподіл потенціалу за суб'єктами права, їх доходами, майном і споживанням.

За ознакою реалізованості податковий потенціал буває двох видів: реалізований податковий потенціал (виробничої чи невиробничої сфери), а також

нереалізований податковий потенціал (з порушенням фінансового права та без порушення фінансового права). Класифікація за цією ознакою може передбачати порушення податкового законодавства, в тому числі і ухилення від сплати податків, зокрема, податковий потенціал може бути реалізований не в повній мірі без порушення фінансового права через включення в його оцінку податкових пільг, або ж наявність умисного або ненавмисного приховування частини доходів чи майна суб'єкта.

Зрозумілим та логічним є виокремлення податкового потенціалу за видами існуючих податків чи зборів. Адже потенціал за кожним може мати свої особливості оцінки та обліку. Те ж саме із поділом податкового потенціалу за територіальною ознакою. Так, податковий потенціал країни складається із більш низьких ланок, де відбувається формування податкового потенціалу, зокрема: податковий потенціал регіону, податковий потенціал суб'єкта. Відповідно до того, в якій ланці економічної системи відбувається формування податкового потенціалу, варто виділити податковий потенціал домашніх господарств, податковий потенціал сектору фінансових корпорацій та податковий потенціал сектору нефінансових корпорацій [178, с. 98].

Виділяють такі три складові частини податкового потенціалу, як: реалізована – фактичний обсяг мобілізованих до бюджету податків і зборів; нереалізована – втрати податкових надходжень держави внаслідок надання податкових пільг, нарощування податкового боргу та функціонування тіньової економіки, в тому числі офіційно зареєстрованих економічних одиниць, які штучно зменшують базу оподаткування шляхом приховування або оптимізації (агресивного податкового планування) чи в інший спосіб ухиляються від сплати належних за законом податків; прогнозована – можливості розширення обсягів податкового потенціалу за рахунок економічного зростання і приросту ВВП [179, с. 668].

Джерелами формування податкового потенціалу є потенційні податкові надходження, можливості платників податків, ресурси бази оподаткування, тобто податкові бази та ставки [177, с. 157]. Тобто, реалізована складова податкового потенціалу характеризує фактичні податкові надходження до бюджету.

Розглянемо реалізовану складову податкового потенціалу України, а саме суму фактичних податкових надходжень Зведеного бюджету України за 2010-2019 роки (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України у
2010–2019 роках, млрд. грн.**

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Доходи	314,5	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	782,9	1 016,8	1 184,3	1 289,8
З них:										
Податкові надходження	234,4	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6	650,8	828,2	986,3	1 070,3
Питома вага у доходах, %	74,54	83,98	80,93	79,94	80,58	77,85	83,13	81,45	83,29	82,98
У тому числі:										
Податок на доходи фізичних осіб	51,2	60,2	68,1	72,1	75,2	100,0	138,8	185,7	229,9	275,4
Податок на прибуток підприємств	40,4	55,1	55,8	55,0	40,2	39,1	60,2	73,4	106,2	117,3
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	12,7	36,0	35,2	34,6	39,6	49,2	46,9	51,1	50,1	52,0
Податок на додану вартість	86,3	130,1	138,8	128,3	139,0	178,4	235,5	314,0	374,5	378,7
Акцизний податок	28,3	33,9	38,4	36,7	45,1	70,8	101,7	121,5	126,7	130,7
Мито	9,1	11,8	13,2	13,3	12,6	40,3	20,4	24,5	27,1	30,1
Місцеві податки	0,8	2,5	5,5	7,3	8,1	27,0	42,3	53,3	61,0	73,6
Інші податки та збори	5,8	5,1	5,6	6,7	7,7	2,8	5,0	4,7	4,9	6,1

Джерело: складено автором за даними [156]

Аналіз даних таблиці 1 показав нам, що податкові надходження займають значну питому вагу серед доходів за останні 10 років: від 74,54% у 2010 році до 83,98% у 2011 році. Ця тенденція показує нам, що реалізована складова податкового потенціалу, у вигляді фактичних податкових надходжень, займає найбільшу частку серед усіх видів бюджетних доходів.

Нереалізована складова частина податкового потенціалу формує втрати бюджетних ресурсів держави внаслідок ненадходження до бюджету податкових платежів у результаті накопичення податкового боргу, надання податкових пільг, умисного ухилення від сплати податків.

Проаналізуємо втрати Зведеного бюджету України внаслідок тіньової економіки за 2010 – 2019 роки (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Податкові втрати Зведеного бюджету України від тіньової економіки у
2010–2019 р**

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ВВП, млрд. грн.	1082,6	1316,6	1408,9	1454,9	1566,7	1979,5	2383,2	2982,9	3558,7	3974,5
Інтегра- льний показник рівня тіньової економі- ки, визначе- ний Мін. економ. розвитку і торгівлі України (у % до обсягу офіційно- го ВВП)	38	34	34	35	43	40	35	32	31	28
Потенцій- ний рівень ВВП, млрд. грн.	1494,0	1764,2	1887,9	1964,2	2240,4	2854,5	3308,2	3957,9	4333,7	4624,5
Податкові надходь- ження Зведеного бюджету України, млрд. грн.	234,5	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6	650,8	828,2	986,3	1070,3
Бюджет- ний податко- вий коєфі- цієнт, %	21,66	25,42	25,59	24,33	23,46	25,65	27,31	27,76	27,71	26,92
Потен- ційні податкові надходь- ження, млрд. грн.	323,5	448,5	483,2	477,9	525,5	710,7	878,6	1093,2	1292,0	1370,0
Податкові втрати від тіньової економі- ки, млрд. грн.	89,0	113,8	122,6	123,9	158,0	203,1	227,8	265,0	305,7	299,7

Джерело: складено автором за даними [156, 180]

Податкові втрати від тіньової економіки за період 2010 – 2019 роки зросли з 89 млрд. грн. до 305,7 млрд. грн. Водночас інтегральний показник рівня тіньової економіки, визначений Міністерством економічного розвитку і торгівлі України (у % до обсягу офіційного ВВП) має тенденцію до спаду з 38 % до 28 %.

Проведений аналіз показників показують негативний вплив на податковий потенціал держави. Так, щороку близько третини фактичних податкових надходжень не надходить до бюджету через надто високий рівень тіньової економіки в Україні. Завдані збитки в результаті тіньової економіки покриваються за рахунок платників, які сумлінно дотримуються свого податкового обов'язку: спостерігаємо щорічне збільшення бюджетного податкового коефіцієнту. Податкове навантаження є однією з найважливіших характеристик податкової системи, що являє собою узагальнений теоретичний вияв впливу оподаткування на економіку (суспільство) загалом та окремих економічних агентів [181, с. 47].

Негативний вплив на податковий потенціал має також фіктивна діяльність суб'єктів господарювання, яка входить до складу тіньової економіки. Точно оцінити втрати держави від такого роду діяльності досить важко, оскільки частина фіктивних схем пов'язані між собою, обсяги одних часто враховані в обсягах інших, зокрема в таких розповсюджених інструментах ухилення від сплати податків, як розкрадання податку на додану вартість, переміщення прибутку до «податкових гаваней», порушення митних правил та контрабанда, схеми тіньового ринку оренди землі, викривлення бази оподаткування тощо.

Розглянемо найпоширеніші схеми ухилення від сплати податку за участю фіктивних суб'єктів господарювання.

Сучасне українське законодавство все ще залишає можливості для існування тіньових схем із використанням податкової мінімізації і найбільш розповсюдженими є ті, що формально не порушують законів – сірі, однак чималих збитків завдають підприємства, які задіяні в ланках «конвертаційних центрів» або використовують схеми із фіктивністю підприємств [170, с. 61].

Основою для створення конвертаційних центрів є суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності. У вузькому сенсі конвертаційний центр – це організація,

яка займається операціями, або їх прикриттям, із незаконного конвертування коштів (відмивання грошей) і ухилення від оподаткування. У більш широкому сенсі під конвертаційним центром мають на увазі мережу (ланцюг) організацій, підприємств, фірм із єдиним центром, які займаються відмиванням грошей, формуванням податкового кредиту, незаконного відшкодування податку на додану вартість із бюджету або переведенням готівки із використанням фіктивних підприємств та банків. У ланцюгу можуть працювати не тільки новостворені фірми «одноденки», але і відносно старі – які працюють на ринку більше одного-двох років. Чим складніша мережа, із великою кількістю конвертацій, перетворень товарів, послуг і коштів, і кількості розпаралелених зв'язків, тим більша ступінь приховування та складність розкриття системи. Конвертаційний центр для своєї діяльності отримує прибуток у розмірі певного відсотка «відмитих» коштів, який може варіюватися, залежно від складності «конвертацій», ступеня необхідного нівелювання ризику від виявлення незаконного обігу коштів контролюючими організаціями та кінцевої суми прибутку [170, с. 61–62].

За даними Державної фіскальної служби України кількість викритих конвертаційних центрів складала: у 2015 р. – 60; у 2016 р. – 77; у 2017 р. – 65; у 2018 р. – 55. Ними було проконвертовано за 2015 р. – 18,9 млрд. грн.; у 2016 р. – 27 млрд. грн.; у 2018 р. – 12,1 млрд. грн. Збитки від їх діяльності склали у 2015 р. – 3,2 млрд. грн.; у 2016 р. – 4 млрд. грн.; у 2017 р. – 2,5 млрд. грн.; у 2018 р. – 2 млрд. грн. (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Дані Державної фіскальної служби України щодо протидії діяльності конвертаційних центрів за 2015 – 2018 рр.

Показник	2015	2016	2017	2018
Припинено протиправну діяльність	60	77	65	55
Сума проконвертованих грошових коштів (млрд. грн.)	18,9	27	13,6	12,1
Збитки державі (млрд. грн.)	3,2	4	2,5	2

Джерело: узагальнено автором за даними [155]

За даними НБУ за 2018 рік надіслано «інформацію стосовно 42 банків та восьми небанківських фінансових установ, а саме: за результатами перевірок з питань фінансового моніторингу надіслали 39 листів з інформацією про підозрілі фінансові операції клієнтів банків на загальну суму понад 67,5 млрд. грн., 68,1 млн. дол. США, 11,8 млн. євро; за результатами нагляду з питань дотримання валютного законодавства з метою реалізації державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю надіслали 1721 листів про великомасштабні операції клієнтів банків щодо фінансових операцій на загальну суму більше 839,6 млн. грн., 738,4 млн. дол. США, 8,8 млн. євро, 57,2 млн. руб. [182].

Здебільшого надана до правоохоронних органів інформація стосувалася проведення клієнтами банків фінансових операцій, характер або наслідки яких дають підстави вважати, що вони можуть бути пов'язані з виведенням капіталів, легалізацією кримінальних доходів, конвертацією (переведенням) безготівкових коштів у готівку, здійсненням фіктивного підприємництва, уникненням оподаткування тощо.

Державна служба фінансового моніторингу України наводить наступні дані фінансових розслідувань, що були направлені до правоохоронних органів у кількості 934 узагальнених матеріалів з підозрілими фінансовими операціями на суму 347,4 млрд. гривень у 2017 році та 712 узагальнених матеріалів з підозрілими фінансовими операціями на суму 59,4 млрд. гривень у 2018 році відповідно [183, 184].

Науковці Центру соціально-економічних досліджень CASE - Ukraine Інституту соціально-економічної трансформації провели дослідження і стверджують, що оцінити загальні масштаби діяльності конвертаційних центрів досить складно. Якщо виходити з припущення, що тіньові оборудки конкурують за розміром із обслуговуванням 30-40 відсотків формальної економіки та ґрунтуючись на даних відповідних державних органів, що демонструють відсутність кардинальних змін у боротьбі з конвертаційними центрами, обсяги індустрії «конвертаційних центрів» сягають щонайменше 40-60 млрд. грн. щорічно, що, за вирахуванням «прибутку конвертаційного центру», надає

можливість оцінити втрати бюджету на рівні близько 12-18 млрд. грн. на рік [185].

Досить поширеною схемою, де залучаються фіктивні суб'єкти господарювання є ухилення від сплати податку на додану вартість. Водночас цей податок вважається найкорумпованішим в Україні: через різні схеми, пов'язані з податком, виводять у тінь мільярди гривень.

Податок на додану вартість характеризується фіскальною важливістю та належить до основних бюджетоутворюючих платежів, надходження від нього становлять близько третини сукупних доходів Зведеного бюджету протягом останніх років. Разом з тим, ПДВ є надзвичайно вразливим до зловживань, що, зокрема, стосуються відшкодування ПДВ та ухилення від сплати податку, оскільки побудована в Україні система адміністрування ПДВ є однією з найбільш обтяжливих для платників податку в світі.

Суть злочинної схеми відшкодування ПДВ полягає у створенні мережі суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, діяльність яких спрямована на безпідставне формування податкового кредиту з ПДВ для реальних підприємств шляхом проведення низки безтоварних операцій. Службові особи цих підприємств, заповнюючи декларації з ПДВ, вносять до них завідомо неправдиві відомості про таким чином створений податковий кредит із ПДВ та заявляють до відшкодування з бюджету [186].

За даними Державної фіскальної служби України у 2018 році відпрацьовано більше 2,9 тис. ймовірних вигодонабувачів (у 2017 р. - 5,9 тис.) на загальну суму ПДВ більше 5,5 млрд. гривень (у 2017 - 12,2 млрд. гривень). За результатами вжитих заходів донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування з ПДВ на 3,3 млрд. грн. (у 2017 р. - 9,7 млрд. грн.), встановлено нереальність операцій з продажу на 1,4 млрд. гривень (у 2017 р. - 3,3 млрд. гривень). За матеріалами оперативних підрозділів виявлено ознаки злочинів та розпочато 178 кримінальних проваджень (у 2017 р. - 153 кримінальних проваджень) за виявленими фактами незаконно заявлених до відшкодування ПДВ

на 1,3 млрд. грн. (у 2017р. - на 2,3 млрд. грн.) та незаконно відшкодованих з бюджету 345,8 млн. грн. ПДВ (у 2017 р. - 303,5 млн. грн. ПДВ).

Найбільш розповсюджені схеми способів ухилення від сплати ПДВ та незаконного отримання бюджетного відшкодування зображено на рис. 2.12.



Рис. 2.12. Класифікація способів ухилення від сплати ПДВ та незаконного отримання відшкодування податку з бюджету [187, с. 13]

Дослідники тіньової економіки В. Дубровський та В. Черкашин називають розкрадання ПДВ одним із найвагоміших факторів існування тіньового сектору в

Україні. Побудована в країні система адміністрування ПДВ є однією з найбільш обтяжливих для платників податків у Європі, а за даними Світового банку (рейтинг DB-2019), 60% часу, витраченого на сплату податків, український бізнес витрачає на дотримання вимог законодавства щодо сплати саме ПДВ. Водночас аналітики відзначають, що, незважаючи на незвичайну обтяжливість і незручність для користувачів, із запровадженням СЕА ПДВ в Україні «маргінальні податкові ями» зникли, вартість послуг «податкових ям» зросла у півтора-два рази, втрати бюджету від мінімізації ПДВ значно скоротилися [185].

Отже, як видно з проведеного аналізу, бюджет України недоотримує мільйони гривень унаслідок схем із розкрадання ПДВ.

Розглянемо загальний розмір втрат зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України протягом 2010-2019 років (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України у 2010–2019 роках

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Податковий розрив від тіньової економіки, млрд. грн.	89,0	113,8	122,6	123,9	158,0	203,1	227,8	265,0	305,7	299,7
Питома вага, %	62,55	47,53	52,85	54,15	55,32	54,57	48,95	48,47	48,10	39,46
Податкові втрати від наданих податкових пільг, млрд. грн.	37,1	110,6	95,5	90,5	98,8	122,0	167,9	190,4	228,4	335,0
Питома вага, %	26,07	46,21	41,16	39,56	34,59	32,79	36,08	34,81	35,93	44,11
Загальна сума податкового боргу, млрд. грн.	16,2	15,0	13,9	14,4	28,8	47,0	69,6	91,4	101,5	124,7
Питома вага, %	11,38	6,26	5,99	6,29	10,08	12,63	14,97	16,72	15,97	16,42
Всього, млрд. грн.	142,4	239,4	232,0	228,8	285,7	372,1	465,3	546,8	635,6	759,4

Джерело: складено автором за даними [155, 156, 180]

Дані таблиці показують нам збільшення обсягу податкових втрат з 142,3 млрд. грн. у 2010 році до 759,4 млрд. грн. у 2019 році. У середньому за період з

2010-2019 років 51,19% всіх збитків бюджету завдала тіньова економіка, 37,13% - податкові пільги і 11,67% - податковий борг.

З метою визначення потенційних можливостей податкової системи України щодо мобілізації податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів здійснимо прогноз окремо для реалізованої складової (фактичних податкових надходжень зведеного бюджету) та нереалізованої складової (визначених втрат податкових надходжень бюджету внаслідок наданих податкових пільг, податкового боргу та обсягу тіньової економіки).

В українській практиці бюджетного прогнозування найчастіше використовуються методи екстраполяції тренду [188, с. 19]. Застосуємо один з методів екстраполяції тренду – метод побудови трендової моделі на основі кривих зростання. Прогноз податкових надходжень визначався в програмі Microsoft Excel пакету Microsoft Office з використанням вбудованої функції програми (лінія тренду). На основі показників податкових надходжень до Зведеного бюджету України будемо здійснювати прогноз за п'ятьма типами кривих зростання: експоненціальною, лінійною, логарифмічною, поліноміальною та степеневою (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Економіко-математичні характеристики типів кривих зростання на основі показників реалізованої складової частини податкового потенціалу України.

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R^2)
Експоненціальна	$y = 257,79e^{0,1607x}$	0,9558
Лінійна	$y = 111,21x + 86,645$	0,9096
Логарифмічна	$y = 401,97\ln(x) + 91,177$	0,6965
Поліноміальна (степен 2)	$y = 12,197x^2 - 22,948x + 354,97$	0,9796
Степенева	$y = 247,86 x^{0,6112}$	0,8103

Джерело: складено автором на основі дод. Л

Здійснивши порівняння значень показника детермінації для експоненційного, поліноміального та лінійного трендів стверджуємо, що поліноміальна модель є більш достовірною для прогнозування податкових надходжень.

Побудуємо поліноміальний тренд із степенем полінома, рівним 2.

За результатами оцінки рівнянь регресії змін у часі показника «податкові надходження Зведеного бюджету України» визначено вид рівняння, яким вона описується найточніше (поліноміальна функція) та його економіко-математичний вигляд ($y = 12,197x^2 - 22,948x + 354,97$) (табл.2.18). Результати обчислення показника величини вірогідності апроксимації (R^2) на рівні 0,9796 показали нам, що поліноміальна функція є найбільш достовірною для прогнозування податкових надходжень.

Графічно регресія між показником «податкові надходження Зведеного бюджету України» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, відображена на рисунку 2.13.

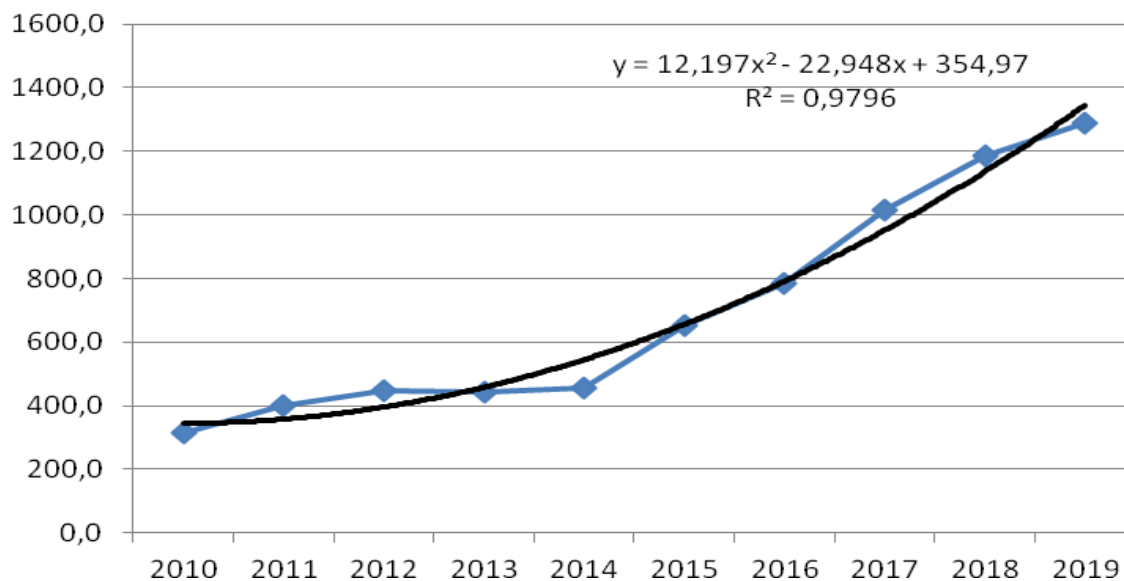


Рис.2.13. Наочне зображення регресії в динаміці показника «податкові надходження Зведеного бюджету України», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

За допомогою функції «ТЕНДЕНЦИЯ» в програмі Microsoft Excel пакету Microsoft Office визначимо прогнозні показники податкових надходжень Зведеного бюджету України на 2020 – 2022 роки, що становлять 1310,00 млрд. грн. у 2020 році, 1452,32 млрд. грн. у 2021 році та 1607,62 млрд. грн. у 2022 році (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Прогнозування обсягу податкових надходжень Зведеного бюджету України на 2020 – 2022 роки, млрд. грн.

Період (t)	Поліноміальна модель прогнозування
2020	1310,00
2021	1452,32
2022	1607,62

Джерело: складено автором за даними [155, 156, 180]

Проведемо прогноз нереалізованої складової податкового потенціалу на основі показників загальних втрат бюджету у 2010- 2019 роках (табл. 2.17)

Таблиця 2.20

Економіко-математичні характеристики типів кривих зростання на основі показників нереалізованої складової податкового потенціалу України

Назва функції	Математичний опис функції регресії	Величина вірогідності апроксимації (R^2)
Експоненціальна	$y = 132,91e^{0,1732x}$	0,9589
Лінійна	$y = 64,826x + 34,19$	0,929
Логарифмічна	$y = 237,82\ln(x) + 31,523$	0,7329
Поліноміальна (степені 2)	$y = 6,322x^2 - 4,7161x + 173,27$	0,9856
Степенева	$y = 123,35 x^{0,6802}$	0,8666

Джерело: складено автором на основі дод. М

За результатами оцінки рівнянь регресії змін у часі показника «податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України» визначено вид рівняння, яким вона описується найточніше (поліноміальна функція) та його економіко-математичний вигляд ($y = 6,322x^2 - 4,7161x + 173,27$) (табл.2.20). Результати обчислення показника величини вірогідності апроксимації (R^2) на рівні 0,9856 показали нам, що поліноміальна функція є найбільш достовірною для прогнозування податкових втрат.

Графічно регресія між показником «Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України» та часовими періодами, за які здійснюється аналіз часових рядів, відображена на рисунку 2.14.

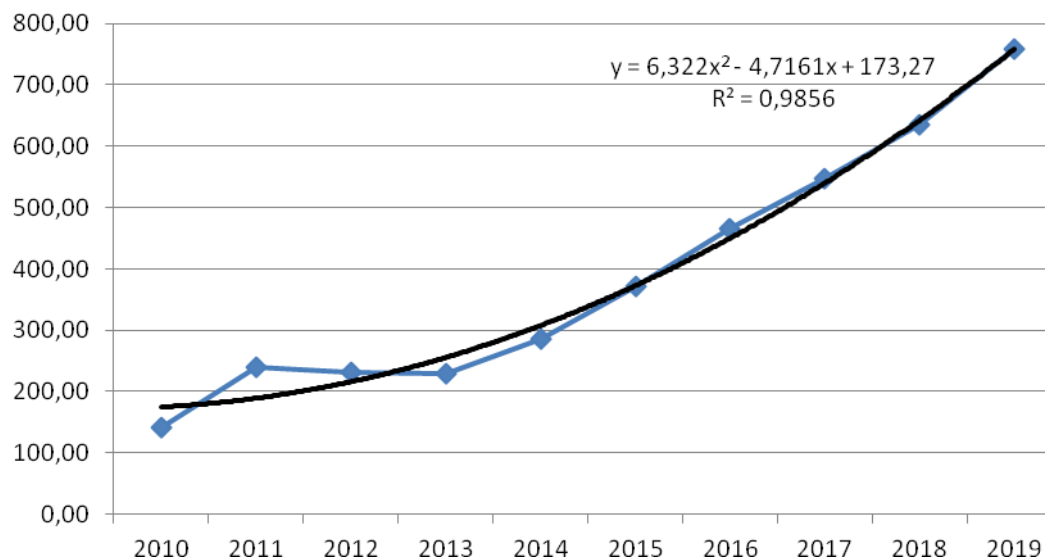


Рис.2.14. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Джерело: складено автором за даними [155, 156, 180]

За допомогою функції «ТЕНДЕНЦИЯ» в програмі Microsoft Excel пакету Microsoft Office визначимо прогнозні показники податкових втрат Зведеного бюджету України на 2020 – 2022 роки, що становлять 747,28 млрд. грн. у 2020 році, 823,67 млрд. грн. у 2021 році, та 916,17 млрд. грн. у 2022 році (табл. 2.21).

Таблиця 2.21**Прогнозування обсягу податкових втрат Зведеного бюджету України на 2019 – 2022 роки, млрд. грн.**

Період (t)	Поліноміальна функція
2020	747,28
2021	823,67
2022	916,17

Джерело: складено автором за даними [155, 156, 180]

Визначимо загальну суму прогнозованого податкового потенціалу України на 2020-2022 роки з урахуванням реалізованої та нереалізованої його складових (табл.2.22).

Таблиця 2.22**Прогнозування обсягу податкового потенціалу України на 2020 – 2022 роки, млрд. грн.**

Період (t)	Поліноміальна функція
2020	2057,28
2021	2275,99
2022	2523,79

Джерело: складено автором

Загальна сума обсягу податкового потенціалу спирається на наявні тенденції таких показників, як податкові надходження, податковий розрив від тіньової економіки, податкові втрати від наданих податкових пільг та загальну суму податкового боргу. Саме ці показники виступають основними при дослідженні податкового потенціалу України за умови відсутності проявів податкових правопорушень в частині несплати податків. Для кращої реалізації податкового потенціалу потрібно, в першу чергу, протидіяти податковим правопорушенням,

оскільки саме вони стають причиною значних податкових втрат. Тому виникає нагальна потреба у дослідженні частки фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у розрізі нереалізованої складової податкового потенціалу (табл. 2.23).

Таблиця 2.23

Частка фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у розрізі нереалізованої складової податкового потенціалу за 2014-2018 роки.

Показник	2014	2015	2016	2017	2018
Розмір збитків за закінченими кримінальними провадженнями, млрд. грн.	0,960	0,918	0,965	1,840	1,371
Питома вага, %	0,34	0,25	0,21	0,34	0,21
Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу, млрд. грн.	285,7	372,1	465,3	546,8	635,6

Джерело: складено автором на основі [155, 156, 180]

Незважаючи на відносно невелику кількість правопорушень за статтею 205 «Фіктивне підприємництво», збитки, які вониносять державі є значними та мають негативний вплив на податковий потенціал. Показники таблиці 4 відображають нам питому вагу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у розрізі нереалізованої складової податкового потенціалу: у 2014 році - 0,34%; у 2015 році - 0,25%; у 2016 році - 0,21%; у 2017 році - 0,34% та у 2018 році - 0,21%. Оскільки, офіційна статистика не узагальнює інформацію про обсяги збитків, заподіяних фіктивними суб'єктами господарювання, було взято за основу показник розміру збитків за закінченими кримінальними провадженнями в цілому, так як він опосередковано характеризує вплив фіктивного підприємництва на економіку держави.

Проведений аналіз показує, що нереалізована складова частина податкового потенціалу, що формується внаслідок фіктивної діяльності суб'єктів господарювання щороку завдає державі суттєвих збитків, які мали б слугувати джерелом зростання доходів бюджету. Наведені дані показують недоотримані державою податки в результаті фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Тому для повної реалізації податкового потенціалу необхідно нейтралізувати фіктивну діяльність суб'єктів господарювання, оскільки саме вони призводять до значних податкових втрат.

Висновки до розділу 2

1. Вагоме значення у боротьбі з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання є визначення алгоритму проведення моніторингу такої діяльності, що в подальшому сприятиме більш ефективній протидії фіктивному підприємництву. Моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання – це систематичне спостереження за суб'єктами господарювання, метою яких є отримання тіньової економічної вигоди, для формування інформації та визначення заходів щодо протидії незаконній діяльності юридичних та фізичних осіб – підприємців. Етапами такого моніторингу є збір інформації, аналіз, оцінка, контроль та прогнозування. Метою їх є виявлення та нейтралізація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

2. За результатами проведеного опитування слідчих правоохоронних органів стосовно кримінальних проваджень у яких були задіяні фіктивні суб'єкти господарювання встановлено, що методика виявлення сумнівних господарських операцій має високий рівень розробленості та використання у практичній діяльності, а найменш розробленими та неефективними виявилися методика оцінки наслідків отримання економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та методика розробки заходів спрямованих на боротьбу з

фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання шляхом мінімізації факторів, що сприяють отриманню тіньової економічної вигоди від фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

3. Моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання здійснено через призму управління економічними процесами, яке передбачає наявність трьох основних складових: 1) безпосередньо фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, як об'єкта управління; 2) суб'єкта управлінського процесу (людини, яка організовує фіктивну діяльність суб'єктів господарювання); 3) зовнішніх умов (по відношенню до суб'єкта управлінського процесу), які здійснюють вплив на прийняття рішення про здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

4. В результаті моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання з позиції управлінського підходу встановлено наступне:

1) тенденція зміни в динаміці кількості злочинів з фіктивної діяльності суб'єктів господарювання описується поліноміальною функцією: $y = 0,303x^2 - 36,758x + 580,2$. Прогноз, зроблений на її основі засвідчив, що тренд кількості випадків з організації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні характеризується скороченням останньої;

2) опис поведінки людини, яка здійснює організацію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, можна здійснити за однією із чотирьох базових моделей обґрунтування управлінського рішення платника податків щодо ухилення від сплати податків;

3) осмислення впливу на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання зовнішніх чинників по відношенню до суб'єкта організації фіктивного підприємництва дозволило розробити дескриптивну модель, яка описується системою рівнянь та враховує економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні фактори;

4) проблематика протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання має три вектори: а) підвищення ефективності виявлення фактичної реалізованої фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення їх негативних

наслідків; б) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті впливу на поведінку потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва; в) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті формування умов, в яких організовується та здійснюється економічна діяльність суб'єктів господарювання.

5. Неєфективність проведення державної податкової політики, нестабільність податкового законодавства та надмірне податкове навантаження на платників податків призводить до тінізації доходів суб'єктів господарювання та масове поширення фіктивної діяльності, що зумовлює зниження податкового потенціалу країни в цілому. Податковий потенціал охоплює три складові частини: реалізована (фактичний обсяг мобілізованих до бюджету податків і зборів), нереалізована (втрати податкових надходжень держави), прогнозована (можливості розширення обсягів податкового потенціалу за рахунок економічного зростання і приросту ВВП). Аналіз нереалізованої складової податкового потенціалу на основі показників загальних втрат державного бюджету у 2010-2019 роках показує, що нереалізована складова частина податкового потенціалу, що формується внаслідок фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, щороку завдає державі суттєвих збитків, які мали б слугувати джерелом зростання доходів державного бюджету. Держава недоотримує податки в результаті фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Тому для повної реалізації податкового потенціалу необхідно нейтралізувати фіктивну діяльність суб'єктів господарювання, оскільки саме така діяльність призводить до значних податкових втрат.

РОЗДІЛ 3

ПОЛІТИКА ПРОТИДІЇ ФІКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЯК УМОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

3.1. Зарубіжний досвід протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: можливість адаптації до вітчизняних реалій

Масштабна розповсюдженість фіктивної діяльності суб'єктів господарювання призводить до порушення економічних відносин та стає потенційною загрозою економічній безпеці нашої держави. Неefективність державного управління підприємницької діяльності призводить до розширення меж тіньової економіки, що призводить не тільки завдає багатомільйонних збитків нашій державі, а й до витісняє з ринку підприємців, які не мають злочинного фінансування. Для вирішення цієї проблеми потрібно проаналізувати зарубіжний досвід протидії фіктивному підприємництву з його подальшим впровадженням у вітчизняну практику [24, с. 335].

Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємництво передбачена у більшості держав – колишніх республіках Радянського Союзу. Однак замість поняття «фіктивне підприємництво» використовується інша термінологія. Наприклад, у Грузії [189], Молдові [190], Вірменії [191], Киргизстані [192], Таджикистані [193], Азербайджані [194], Туркменістані [195] фіктивна діяльність суб'єктів господарювання має назву «псевдопідприємництво». У деяких країнах відсутня спеціальна норма, яка передбачає кримінальну відповідальність за фіктивну діяльність суб'єктів підприємницької діяльності (Франція [196], Німеччина [197], Іспанії [198], Італії [199], Литва [200]). Проте, слід зазначити, що в цих державах кримінально карані діяння охоплюють і фіктивну діяльність суб'єктів господарювання. Зокрема, у Литві фіктивне підприємництво розглядається в межах такого кримінального правопорушення, як хибна заява про

діяльність підприємства, а у Франції, Німеччині, Іспанії, Італії як шахрайство, яке охоплює ознаки, що характеризують фіктивне підприємництво.

Аналіз законодавства зарубіжних країн показав, що найбільш поширеним є таке визначення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання: це створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність, що має на меті одержання кредитів, ухилення від сплати податків, отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, організаціям або державі. Подібне визначення поширене у Туркменістані, Вірменії, Таджикистані, Молдові. У таких країнах, як Грузія, Азербайджан та Киргизія банківська діяльність не виділяється як мета фіктивного підприємництва, а останнє трактується як створення юридичної особи без наміру здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання кредитів, звільнення від податків, отримання іншої майнової вигоди або для прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, іншим комерційним організаціям або державі [24, с. 336].

Щодо Російської Федерації, то на сьогодні вже зроблено ряд політичних кроків, які направлені на виключення можливості отримання нелегальної економічної вигоди від фіктивної діяльності господарюючих суб'єктів. Так, раніше законодавством Російської Федерації була передбачена відповідальність щодо такого виду діяльності. У статті 173 розділу «Злочини у сфері економічної діяльності» Кримінального кодексу РФ псевдопідприємництво визначалося як «створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність, що має за мету отримання кредитів, звільнення від податків, отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, яка спричинила великий збиток громадянам, організаціям або державі» [201]. Практичний досвід показав, що ця стаття практично не застосовувалася, оскільки тільки частково розкривала фіктивні економічні дії та створювала невизначеність у розумі сутності такого явища, як фіктивна діяльність суб'єктів господарювання [24, с. 337].

Суттєвим недоліком статті виступала обмеженість тільки створенням комерційних організацій та непередбаченням відповідальності для випадків фіктивної діяльності з використанням формату некомерційної організації (і навіть у разі придбання, оренди підприємства чи укладання іншої угоди з ним) виникало реальне підґрунтя для зловживань [202, с. 58–59; 203, с. 224]. У зв'язку з цим ця стаття була виключена Федеральним законом Російської Федерації від 13 липня 2010 р. № 15-П. Таким чином, 1997-2010 рр. – це період дії статті 173 Кримінального кодексу РФ, яка передбачала кримінальну відповідальність за фіктивне підприємництво, 2010-2011 рр. – ця стаття втратила чинність, але дії щодо введення в оману або зловживання довірою продовжували вважатися кримінальним злочином, а це загальний випадок фіктивного підприємництва. З 19 грудня 2011 р. набрала чинність ст. 173.1 і ст. 173.2 Кримінального кодексу РФ, передбачаючи кримінальну відповідальність за створення юридичної особи через підставних осіб і за незаконне використання документів для створення юридичної особи. У цих статтях фактично розкрита сутність дій основних суб'єктів фіктивного підприємництва – підставної особи (виконавця) та організатора. Таким чином, урядом Російської Федерації було визначено основний вектор щодо політики протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання – це унеможливлення отримання нелегальної економічної вигоди від економічних дій його суб'єктів [24, с. 337].

Подібна практика має місце і в Республіці Білорусь, де свого часу до законодавство були внесені зміни щодо оптимізації економічної діяльності суб'єктів господарювання. Так, з 19 червня 2019 року припинилася дія ст. 234 Кримінального кодексу, де «псевдопідприємство» визначалося як державна реєстрація індивідуального підприємця чи створення або придбання юридичної особи (частки в статутному фонді юридичної особи) на ім'я підставної особи (осіб) або без наміру здійснювати підприємницьку або статутну діяльність, якщо діяльність такого індивідуального підприємця або юридичної особи спричинила заподіяння шкоди у великому розмірі або пов'язана з отриманням доходу від незаконної підприємницької діяльності або іншої незаконної майнової вигоди у

великому розмірі [204]. Підставними особами у цій статті вважалися: 1) особа, на ім'я якої державна реєстрація індивідуального підприємця, створення або придбання юридичної особи (частки в статутному фонді юридичної особи) були здійснені без її відома і згоди; 2) особа, яка зареєструвалася як індивідуальний підприємець, створила або придбала юридичну особу (частку в статутному фонді юридичної особи), будучи введеним в оману щодо дійсних цілей державної реєстрації індивідуального підприємця або створення чи придбання юридичної особи (частки в статутному фонді юридичної особи) [204]. Як впливає з вищенаведеного, в Республіці Білорусь на законодавчому рівні поняття фіктивного підприємництва включало ширший перелік суб'єктів фіктивної господарської діяльності як фізичних осіб – підприємців, юридичних осіб, так і юридичних осіб, метою яких не є отримання прибутку [24, с. 338].

Варто зазначити, що таке явище як фіктивна діяльність суб'єктів господарювання істотно скоротило свою присутність в економіці Білорусі. Якщо в 2015-2016 роках органи фінансових розслідувань щорічно виявляли більше 450 злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, в 2017 році – 386, то в 2018 році – 223 злочини [205].

Указ Президента Білорусії № 488 «Про деякі заходи щодо попередження незаконної мінімізації сум податкових зобов'язань», що був прийнятий у 2012 р., відмінили 1 січня 2019 року. Відповідно до нього формувався реєстр юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців з підвищеним ризиком вчинення правопорушень в економічній сфері. При цьому практика застосування указу була така, що контрагенти таких юридичних осіб могли піддаватися санкціям навіть лише за факт наявності економічних відносин. Сумлінні суб'єкти підприємницької діяльності змушені були нести витрати на перевірку контрагентів, але при цьому все одно ризикували наразитися на донарахування податків та інші санкції, якщо в результаті їх партнер виявився фіктивним суб'єктом господарювання [206]. Так, протягом 2018 року органами фінансових розслідувань Білорусі було проведено понад 200 перевірок, і їх кількість, порівняно з 2017 р., скоротилася майже в 2,5 раза. Незважаючи на це, за

результатами контрольної діяльності суб'єктам додатково було пред'явлено до сплати понад 179 млн. рублів, або в 1,3 раза більше, ніж в 2017 році [207].

Такі зміни у законодавстві Республіки Білорусь націлені на: поліпшення інвестиційного клімату, а також іміджу Білорусі в очах внутрішніх і зовнішніх інвесторів; підвищення довіри приватних підприємців до органів державного управління; підвищення підприємницької активності, декриміналізації підприємницької діяльності; зниженню обсягу «сірої» економіки; поліпшення ділового клімату країни, в тому числі створення позитивного сигналу для міжнародної спільноти про те, що білоруська влада рішуче налаштована на створення нових інститутів розвитку і зростання; поліпшення роботи контрольних і силових структур, збільшення їх ресурсів для протидії економічним правопорушенням [208].

У Казахстані також була проведена лібералізація законодавства щодо фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Так, 13 червня 2017 р. набрав чинності Закон «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів республіки з питань вдосконалення правоохоронної системи», за яким виключалася із Кримінального кодексу 215 стаття «псевдопідприємництво» [209]. Відмінена стаття визначала поняття «псевдопідприємництво» як створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку діяльність, що має на меті одержання незаконних кредитів, звільнення від податків, вилучення іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, організаціям або державі. За цією статтею переслідувалися особи, які уклали удавані угоди з підприємцями, виписували фіктивні рахунки-фактури, акти виконаних робіт та інші бухгалтерські документи. При цьому фактично не виконувалися роботи і послуги, не поставлялися товари, зазначені в договорах. Тим самим сприяли контрагентам ухилитися від сплати податків [210].

Практика застосування статті 215 Кримінального кодексу Казахстану створювала серйозний тиск на підприємницьку діяльність. Суб'єкти фіктивної діяльності обкладалися лише штрафами, а їх численні контрагенти змушені були доплачувати податки, штрафи і пені. Наразі сумлінні підприємці отримують

можливість доводити дійсність своїх угод, використовуючи всі передбачені законодавством правові інструменти захисту своїх прав [24, с. 340].

У Законі Казахстану «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів республіки з питань вдосконалення правоохоронної системи» присутня низка поправок, спрямованих на гуманізацію покарання за економічні правопорушення. Зокрема, особа, яка вперше вчинила правопорушення у підприємницькому середовищі, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона добровільно відшкодував заподіяну шкоду. Крім того, законом звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка вперше вчинила діяння, передбачене окремими статтями Кримінального кодексу, якщо обвинувачений добровільно відшкодує завдані ним збитки [211].

Порівняльний аналіз законодавства США, Великобританії, Франції, Німеччини, Швеції, Японії показує, що в зазначених країнах відсутня спеціальна норма, яка передбачає відповідальність за фіктивне підприємництво. Кримінальна відповідальність за зазначену категорію правопорушень передбачена в ряді деліктів, які встановлюють відповідальність за шахрайство та зловживання довірою. Це зумовлено тим, що кримінальне законодавство деяких зарубіжних країн не кодифіковано. У цих випадках рівнозначні кримінально-правові норми можна знайти в законодавчих актах, що регламентують, наприклад, економічне законодавство [212, с. 114].

Досвід США у сфері боротьби з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання свідчить про таке: у США протидія фіктивному підприємництву неможлива без взаємодії з банківськими та іншими фінансовими установами. Законодавство США вимагає від фінансових установ виявлення підозрілих операцій і повідомлення про них правоохоронним органам. У разі порушення цих вимог фінансові установи можуть бути покарані як у цивільному, так і в кримінальному порядку. Одним із видів покарання є штраф у розмірі, який удвічі може перевищувати суму підозрілої операції. До підозрілих операцій у США відносяться будь-які фінансові операції на суму понад 10 тисяч доларів (за прогнозами фахівців в майбутньому ця сума може зменшитися); будь-яка

операція з коштами, яка не має економічної мети; будь-які операції, які можуть з великою ймовірністю бути корисними в протизаконній діяльності та ін. [213].

Законодавство США фіктивну діяльність суб'єктів господарювання розглядає у межах шахрайства, що трактується як умисний обман, завдяки якому особа або особи були позбавлені грошей, майна або переваг. Воно є таким викривленням фактів, яке завдає жертві збитків, пов'язаних з цим обманом. При цьому в США виділяється понад півтора десятка способів учинення шахрайств [214, с. 4; 215, с. 100].

Кримінальний кодекс Франції також не містить спеціальної статті стосовно фіктивного підприємництва, проте кримінально-правова норма щодо шахрайства (ст. 313-1) включає такий елемент фіктивного підприємництва як заподіяння майнової шкоди шляхом обману. У ній зазначається, що: «шахрайством є вчинене шляхом використання фіктивного імені або статусу, чи шляхом зловживання дійсним статусом, або шляхом використання обманних прийомів уведення в оману фізичної або юридичної особи та схилення її таким чином до того, щоб вона на шкоду собі або третім особам передала грошові кошти, цінні папери, матеріальні цінності або інше майно, надала послуги або вчинила угоду, що зумовила виникнення обов'язків або звільнення від них». Зі змісту статті випливає, що формулювання шахрайства цілком може передбачати і діяння, пов'язані з фіктивним підприємництвом [196].

У Кримінальному кодексі Греції шахрайство розглядається як делікт, який означає переміщення власності, при цьому одним із способів обману є видача завідомо неправдивих фактів за повну довіру [216].

Більш повне визначення шахрайства зазначається у ст. 248 Кримінального кодексу Іспанії: 1) вчиняють шахрайство ті особи, які з метою наживи, використовуючи обман, достатній для виникнення помилки в іншій особі, спонукають її вчинити дії з розпорядження майном на шкоду їй самій або інших осіб; 2) також визначаються винними у шахрайстві ті особи, які з метою наживи маніпулюють інформацією або використовують інші подібні хитрощі, досягають неправомірної передачі наявного майна на шкоду третіх осіб [217].

Щодо розгляду фіктивної діяльності у межах шахрайства, то у Кримінальному кодексі Польщі 1997 року в розділі «Злочини проти майна» одним складом злочину охоплюється заволодіння чужим майном як шляхом обману, так і шляхом використання помилки або нездатності особи належним чином розуміти вчинені нею дії. У цьому кодифікованому акті зазначено, що карається особа, котра з метою одержання майнової вигоди спонукає іншу особу вчинити невігідне розпорядження власним або чужим майном шляхом введення в оману, використання помилки або нездатності особи належним чином розуміти вчинені нею дії [218].

Віднесення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання до шахрайства передбачено і в Німеччині та Швейцарії. Кримінальним кодексом Федеративної Республіки Німеччини основний склад шахрайства визначається як дія особи, яка з наміром отримати собі або третій особі протиправну майнову вигоду завдасть шкоди шляхом введення в оману, видаючи неправдиві факти за справжні або спотворюючи, або приховуючи дійсні факти [197].

Відповідно до Кримінального кодексу Швейцарії шахрайство розглядається як умисне, вчинене з метою збагачення завдання майнової шкоди шляхом підступного введення в оману. Кодекс визнає кримінально караним шахрайство в тих випадках, коли наявна обманна дія. Також вартим уваги досвід Китайської Народної Республіки, де законодавець з метою запобігання і припинення шахрайської діяльності в галузі фінансів встановив кримінальну відповідальність за кримінальний збір за допомогою шахрайських схем з метою незаконного привласнення значної суми при: фальсифікації причин для залучення капіталу, проектів; використанні фальшивих економічних угод; застосуванні підробленої документації; вживання як гарантії підроблених свідоцтв щодо права власності або застосування повторної гарантії, яка перевищує вартість застави; інші протиправні способи отримання кредитів, шахрайську діяльність з фінансовими векселями, шахрайську діяльність з акредитивами, шахрайську діяльність з кредитними картами; шахрайську діяльність у сфері страхування. Цей аналіз приводить до висновку, що кримінальним законодавством Китаю встановлено

кримінальну відповідальність за фіктивне підприємництво, тільки як складову «фінансового шахрайства» [212, с. 119].

Щодо країн, у яких безпосередньо передбачено кримінальну відповідальність за фіктивне підприємництво чи інші подібні злочини, то, зокрема, у Кримінальному кодексі Республіки Болгарія (Особлива частина, глава VII) у розділі «Злочини проти податкової системи» є злочин, подібний до фіктивного підприємництва. Так, у ст. 259 Кримінального кодексу Республіки Болгарія передбачено покарання для осіб, які створюють юридичну особу з вигаданою метою або засновують грошовий фонд, який не здійснює або фіктивно здійснює оголошену при його реєстрації діяльність, для отримання під його прикриттям кредитів, звільнення від сплати податків, отримання податкових привілеїв чи інших майнових благ, а також здійснення забороненої діяльності [219].

Таким чином, проаналізувавши досвід зарубіжних стосовно протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання (додаток Н), можна зробити висновок, що існуючі на сьогодні положення вітчизняного законодавства щодо фіктивного підприємництва потребують перегляду з метою формування ефективних заходів, спрямованих на усунення причин виникнення фіктивних суб'єктів господарювання, а не наслідків їх діяльності [24, с. 349].

3.2. Типові схеми фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Сучасне українське законодавство усе ще залишає можливості для існування тіньових схем. Найбільш розповсюдженими є ті, що формально не порушують законів. Зокрема, фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є невід'ємною частиною майже всіх наявних методів відмивання коштів. Прогалини в законодавстві, корупція та недосконала система фінансового контролю є однією з причин можливості формування неіснуючого податкового кредиту та

переведення значних сум у готівку із одночасною її легалізацією, що призводить до значних збитків у державі й одночасним зростанням масштабів тіньової економіки в Україні. Не дивлячись на низьку частку фіктивного підприємництва в загальній структурі злочинів, створені від такої діяльності збитки досягають величезних сум, що актуалізує питання вдосконалення механізмів їх відстеження та методів боротьби з ними. Тому доцільно розглянути основні схеми фіктивної діяльності суб'єктів господарювання:

1. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання – постачальник товарів, робіт, послуг».

Ця схема використовується для – переведення грошових коштів у готівку; завищення валових витрат при цільовому використанні грошових коштів; ухилення від сплати податків; збільшення сум податку, що відшкодовуються з бюджету тощо.

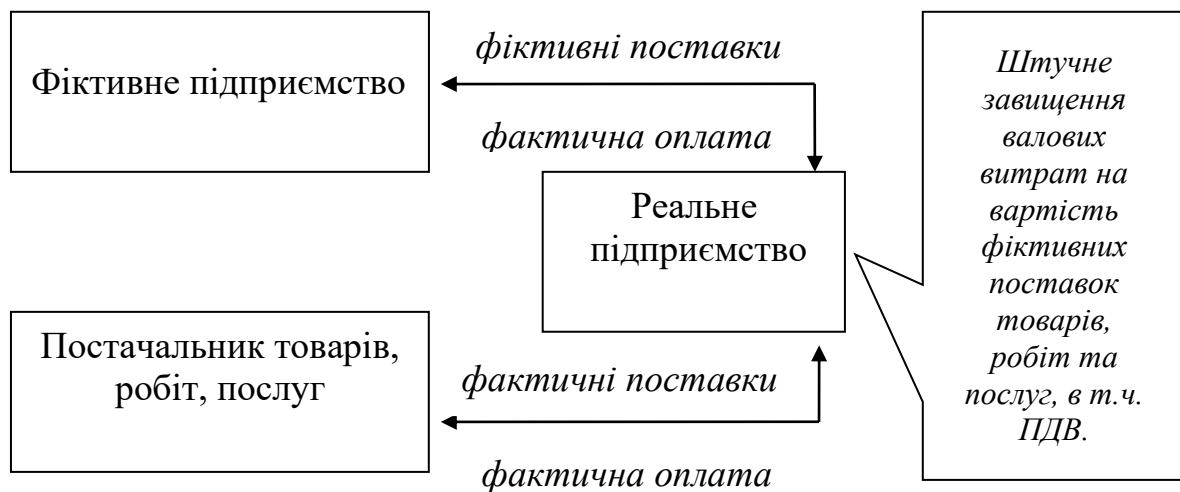


Рис.3.1. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання – постачальник товарів, робіт, послуг»

Мінімізація доходів підприємства через штучне завищення валових витрат або зменшення податкових зобов'язань з \neq через завищення податкового кредиту за допомогою використання підприємств з ознаками «фіктивності».

Суть цієї схеми полягає у залученні до проведення фінансово-господарської діяльності з метою завищення валових витрат фіктивних підприємств. У цьому разі суб'єкт підприємницької діяльності, використовуючи як постачальників і

споживачів товарно-матеріальних цінностей фіктивні підприємства, здійснює коригування вартості товарно-матеріальних цінностей таким чином, щоб ціна придбання перевищувала ціну реалізації. Типовою схемою ухилення, яка використовувалась при вчиненні кримінальних правопорушень податкового законодавства, є завищення валових витрат та податкового кредиту шляхом проведення у бухгалтерському та податковому обліках фінансових документів від фіктивних суб'єктів господарювання (рис. 1.7).

2. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання – покупець товарів, робіт, послуг».

Використовується для прикриття фактично отриманої виручки при реалізації товарів, робіт, послуг у готівковій формі; отримання пільг при оподаткуванні шляхом зменшення господарського обороту; ухилення від сплати податків шляхом заниження виручки.

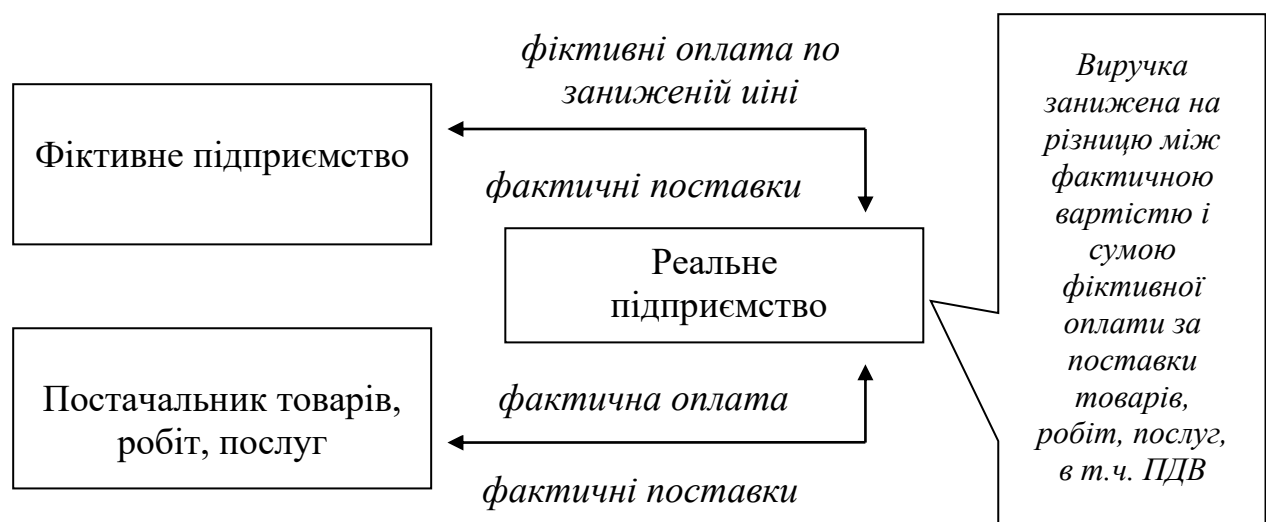


Рис.3.2. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання - покупець товарів, робіт, послуг»

Реалізація ТМЦ за цінами, нижчими за вартість придбання

Механізм працює так. Реальний суб'єкт підприємницької діяльності, використовуючи як постачальників і споживачів товарно-матеріальних цінностей фіктивні і транзитні підприємства, здійснює коригування вартості товарно-матеріальних цінностей таким чином, щоб ціна придбання перевищувала ціну реалізації. У результаті цього суб'єкт підприємницької діяльності претендує на

відшкодування податку на додану вартість у сумі, яка дорівнює різниці податкового кредиту, отриманого від придбання товарно-матеріальних цінностей, і податкових зобов'язань, що сформувалися під час їх реалізації. Збитки, що сформувалися, суб'єкт підприємницької діяльності компенсує шляхом передачі за номіналом та одержання з дисконтною ставкою власних векселів на адресу фіктивних підприємств або підприємств, які не є платниками податку на прибуток (рис. 1.8).

3. Схема «Злиття сумлінного підприємства з фіктивним суб'єктом господарювання».

Використовується для ліквідації підприємства; неповерненні кредиту чи інших зобов'язань (кредиторської заборгованості) (рис.1.9).

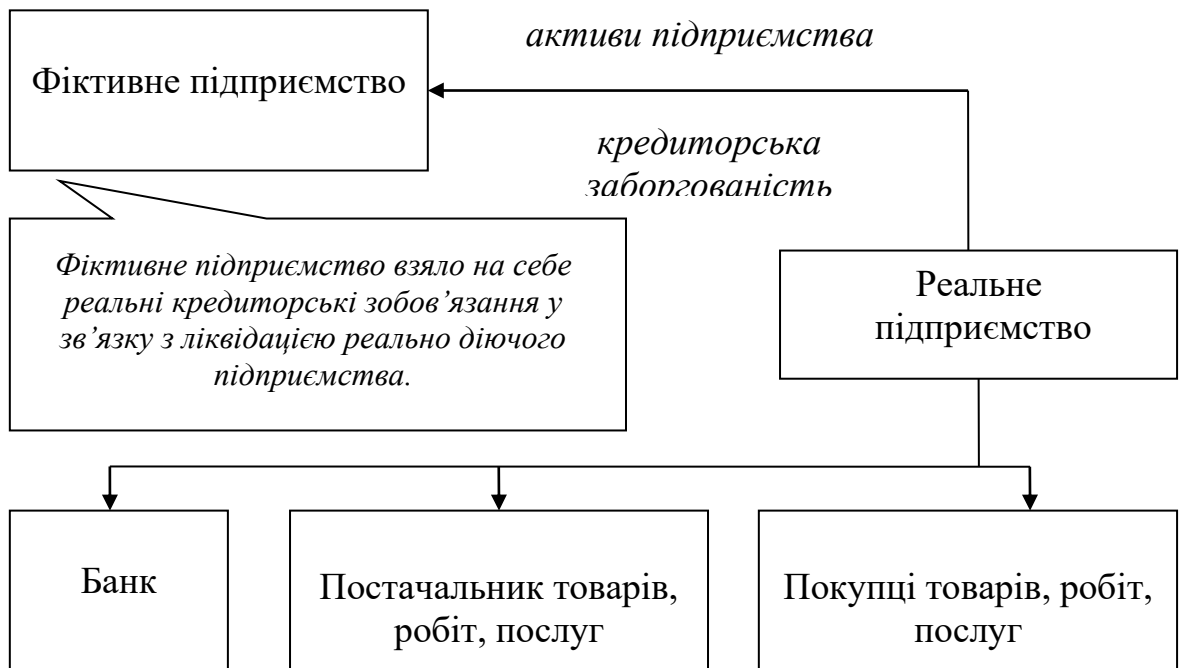


Рис.3.3. Схема «Злиття сумлінного підприємства з фіктивним суб'єктом господарювання»

4. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання – посередник».

Використовується для створення фіктивної дебіторської заборгованості у реально діючого підприємства; ухилення від сплати податків (рис.1.10).

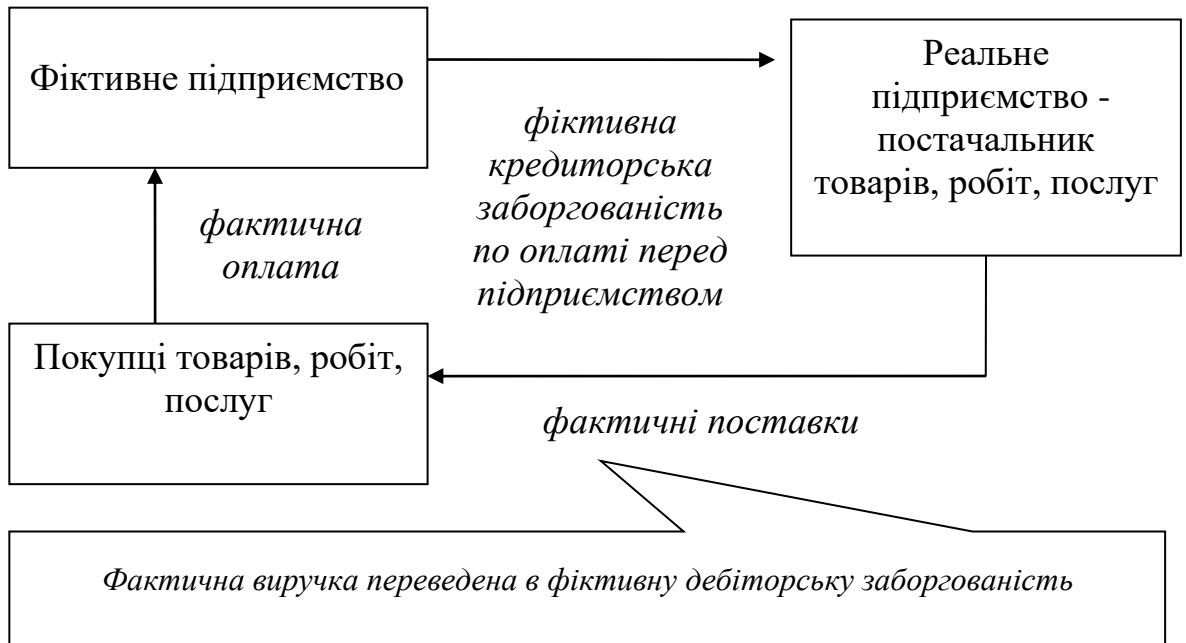


Рис.3.4. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання - посередник»

5. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання – позичальник».

Використовується для отримання кредиту (займу), який не повертається (рис.1.11).

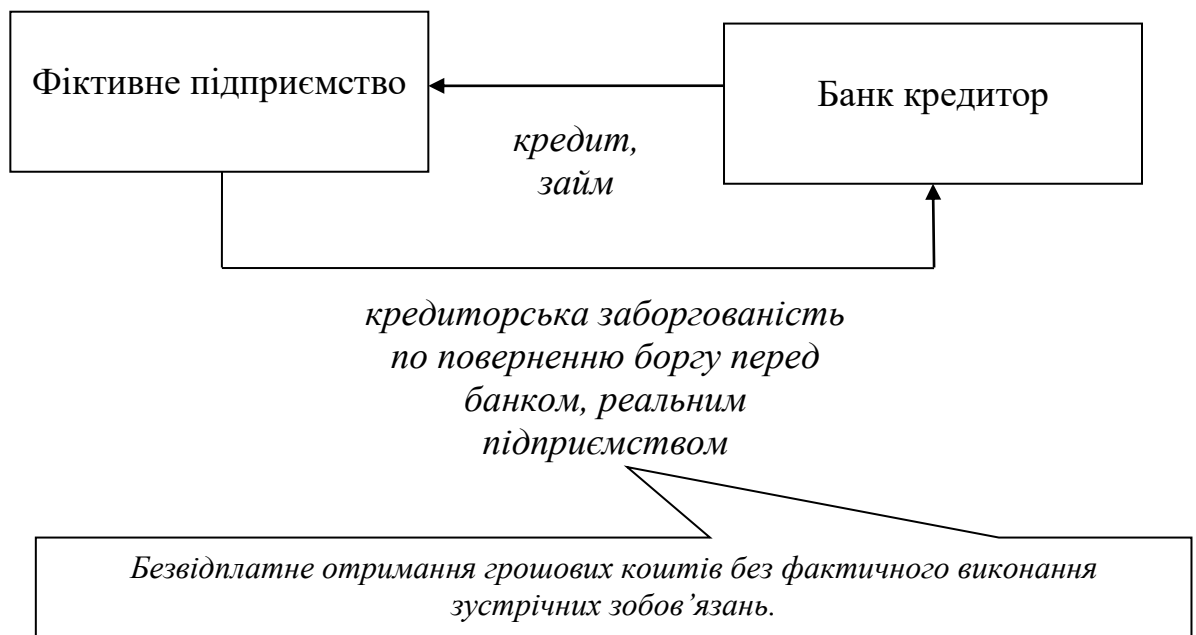


Рис.3.5. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання – позичальник»

6. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання – рейдер».

Використовується для ліквідації підприємства; розкрадання майна підприємства (рис.1.12).

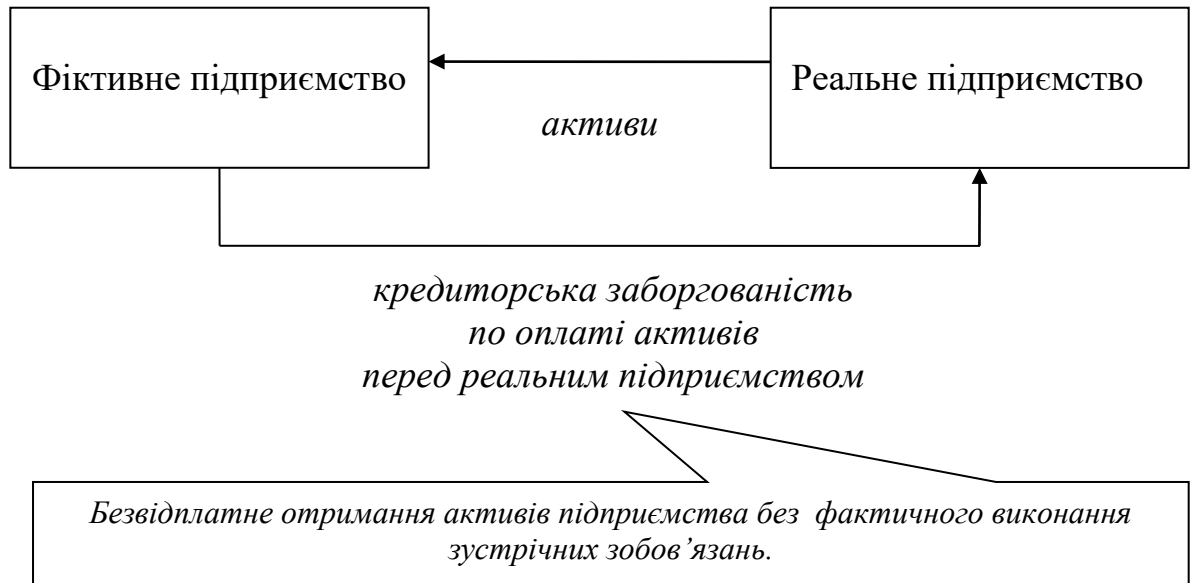


Рис.3.6. Схема «Фіктивний суб'єкт господарювання - рейдер»

7. Схема «Фіктивне підприємство – транзит». Використовується для ухилення від сплати митних платежів, податку на додану вартість; контрабанди; реалізується шляхом злиття двох схем «фіктивний суб'єкт господарювання – постачальник товарів, робіт, послуг» та «фіктивний суб'єкт господарювання – покупець товарів, робіт, послуг». Розглянемо найпоширеніші з них:

7.1. Проведення псевдоекспортних операцій.

Суть механізму полягає в тому, що реальний суб'єкт підприємництва оформляє безтоварне надходження товарно-матеріальних цінностей або товарно-матеріальних цінностей, непридатних для використання, від так званих «транзитних» або «фіктивних» підприємств, збільшуючи тим самим свій податковий кредит на суму, що дорівнює 20 % від ціни придбання. Далі отриманий товар експортується за кордон на адресу вигаданого чи створеного спеціально для проведення цієї операції підприємства-нерезидента. Документи, що підтверджують проведення експортної операції, не відповідають дійсності або підроблюються. За результатами проведення цієї операції підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання або претендує на відшкодування податку на додану вартість з бюджету.

7.2. Придбання ТМЦ у «транзитних» і «фіктивних» підприємств за значно завищеними цінами з наступним їх експортом за кордон.

Суть злочинної технології полягає у такому. Підприємство-експортер неофіційно, за готівку, придбає від постачальників різноманітні товарно-матеріальні цінності, навіть такі, що непридатні до використання. Далі, за допомогою «фіктивних» та «транзитних» підприємств, експортер оформлює придбання зазначених товарно-матеріальних цінностей за цінами, які в десятки, а то й сотні разів перевищують їх фактичну вартість. Отримані за завищеними цінами матеріальні цінності реалізуються на адресу фірм-нерезидентів, створених, як правило, в офшорних зонах службовими або «пов'язаними» з експортером особами. Однією з характерних ознак проведення подібних операцій є використання товарно-матеріальних цінностей товарів, ціна на які може коригуватися у сторону збільшення без ризику вийти за встановлений ціновий коридор (різне устаткування, інтелектуальна власність, обладнання лабораторій і т.п.). Отже, підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання або ж претендує на відшкодування податку на додану вартість з бюджету в розмірі, що дорівнює 1/6 частини від придбаних та надалі експортованих товарно-матеріальних цінностей.

7.3. Проведення експорту товарно-матеріальних цінностей за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюжку офіційного виробника.

Зазначений механізм порівняно з попередніми є більш складним в організації роботи щодо його виявлення та документування. З таких схем вилучені «фіктивні» підприємства, а застосовуються лише так звані «транзитні» суб'єкти підприємницької діяльності, на яких завищується вартість продукції. Водночас «фіктивні» суб'єкти підприємницької діяльності, на які перекладаються податкові зобов'язання, перебувають у паралельному ланцюжку.

Суть механізму полягає у такому. Продукція, придбана у підприємств-виробників за звичайною заводською ціною, експортується за ціною, що значно перевищує первісну вартість. У результаті необґрунтовано збільшується розмір податку на додану вартість, який заявляється до відшкодування при подальшому

експорті товару. Штучне завищення ціни проводиться «транзитним» підприємством, задіяним у схемі. Сформовані у «транзитного» підприємства податкові зобов'язання компенсуються за рахунок проведення інших завідомо збиткових операцій, до яких залучаються «фіктивні» підприємства. Експорт зазначеної продукції здійснюється на адресу «пов'язаного» офшорного підприємства. При цьому однією з характерних ознак зазначеної схеми є те, що далі товар відвантажується іншому нерезиденту, але вже за реальною його вартістю, і знову експортується в Україну для повторного використання у схемах безпідставного формування податкового кредиту з податку на додану вартість.

7.4. Проведення експортних операцій за штучно завищеними цінами із застосуванням штучного виробництва товарів, які експортуються.

Ці схеми мають за основу реальне підприємство, що має виробничі площі та імітує процес виробництва продукції, яка експортується.

При цьому «фіктивні» і «транзитні» підприємства використовуються на етапі постачання сировини за значно завищеними цінами на адресу такого підприємства-виробника. Це дає змогу штучно завищити собівартість продукції, яка виготовляється, в сотні разів та далі експортувати її за цінами, сформованими на етапі виробництва. При цьому слід зазначити, що ці схеми мають такі характерні ознаки: як товари, які виробляються на підприємстві-виробнику, використовуються вироби, технологічний цикл виробництва яких передбачає мінімальний обсяг промислових операцій (збірка продукції з кількох комплектуючих); кінцева продукція добирається таким чином, щоб, по-перше, її вартість не обмежувалася чинними на Україні нормативними актами, по-друге, щоб, якщо це можливо, не існувало аналогічного виробництва такої продукції на Україні, а по-третє, щоб важко було встановити реальну ціну складових частин кінцевої продукції.

Розрахунки за придбані комплектуючі та реалізовану готову продукцію здійснюються з підприємством-виробником, як правило, за допомогою векселів. Незначні грошові кошти таке підприємство отримує тільки в оплату виконаної роботи.

7.5. Механізм ухилення від сплати податку на додану вартість при проведенні імпорتنих операцій з товарно-матеріальними цінностями за значно заниженими цінами.

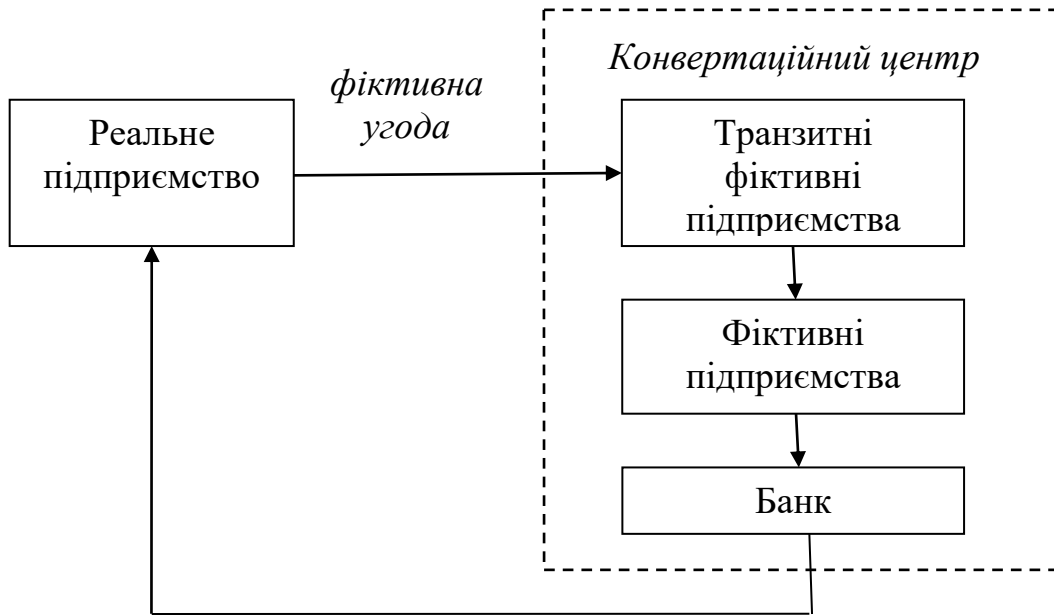
Схема спрямована на мінімізацію сплати податку на додану вартість і мита під час здійснення імпорتنих операцій, а також на незаконне формування податкового кредиту з податку на додану вартість. З цією метою митна вартість імпортованого товару значно занижується. Це здійснюється за допомогою використання в ланцюжку постачальників товарно-матеріальних цінностей офшорних підприємств, спеціально створених для таких операцій. Імпортер, який одержує товарно-матеріальні цінності, далі реалізує їх на адресу кінцевого споживача через низку «фіктивних» та «транзитних» підприємств, які завищують їх вартість до рівня ціни, що сформувалася на внутрішньому ринку України за цією групою товарів.

7.6. Ухилення від сплати податків шляхом безпідставного застосування нульової ставки податку на додану вартість при проведенні зовнішньоекономічних операцій.

Суть наведеної далі схеми полягає у тому, що реальний суб'єкт підприємництва укладає фіктивну зовнішньоекономічну угоду на продаж продукції за кордон. Потім отриманий товар тільки за документами, тобто без фактичного проведення експортної операції, експортується за кордон на адресу підприємства-нерезидента, а фактично залишається та реалізується на території України [83].

8. Схема «Конвертаційний центр».

Використовується для переведення безготівкових коштів у готівкові; переведення готівкових коштів у безготівкові; документарного забезпечення бартерних або інших операцій, що не передбачають рух грошових коштів по розрахунковому рахунку (рис. 1.13).



надання дилером фіктивного підприємства готівкових коштів клієнту

Рис.3.7. Схеми «Конвертаційний центр»

Незаконна конвертація грошових коштів через конвертаційні центри здійснюється завдяки функціонуванню різноманітних схем фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Активна посередницька діяльність банківських установ сприяє процвітанню незаконної економічної діяльності. Фінансові схеми маскування нелегальних доходів через мережі конвертаційних центрів виступають основним каналом живлення тіньової економіки.

Конвертаційні центри є злочинними бізнес-структурами, які, порушуючи чинне законодавство, надають іншим суб'єктам господарювання незаконні послуги з метою одержання прибутку. Їхня діяльність забезпечує складні, замасковані процеси вчинення та приховування низки правопорушень у сфері господарської діяльності, які належать до найнебезпечніших діянь, що завдають шкоди економічному добробуту держави та суспільству загалом. Водночас практику їх виявлення та розслідування не напрацьовано на належному рівні. Так, протягом 2015 року співробітники Державної фіскальної служби України припинили протиправну діяльність 60 конвертаційних центрів, які

проконвертували 18,9 млрд грн, збитки від їхньої діяльності становили понад 3,2 млрд грн; протягом 2016 року – 77 конвертаційних центрів, які проконвертували 27 млрд грн, збитки від їхньої діяльності становили 4 млрд грн; протягом 2017 року – 65 конвертаційних центрів, які проконвертували 13,6 млрд грн, збитки від їхньої діяльності становили понад 2,5 млрд грн; протягом 2018 року – 55 конвертаційних центрів, які проконвертували 12,1 млрд грн, збитки від їхньої діяльності становили понад 2 млрд грн. [84].

Сучасне становище цього явища характеризується переважно забезпеченням легальних суб'єктів підприємництва «сірими» схемами переведення безготівкових грошових коштів у готівку; централізацією і монополізацією ринку переведення в готівку безготівкових грошей; наявністю контролю за цим видом «бізнесу» з боку організованих груп; значною інформованістю про можливості й вартість послуг із переведення у готівку грошових коштів, у тому числі з використанням Інтернету.

Основний принцип конвертаційного центру – переказ грошей на транзитний рахунок, з якого в подальшому вони будуть зняті готівкою. Проте для такого переказу необхідно обґрунтування, у зв'язку з чим часто укладаються фіктивні торгові контракти або реальні договори, в яких, зокрема, завищується ціна на товари, роботи або послуги. При цьому факт виконання зобов'язань за такими договорами досить важко перевірити [85, с. 5].

Аналіз тіньових схем показав, що проблема фіктивної діяльності суб'єктів господарювання постає досить гостро. Держава отримує від їх діяльності значні збитки, а виявлення і знешкодження з боку податкових органів проходить надто вільно і не в повному обсязі. Тому ця проблема потребує застосування ефективних та дієвих засобів протидії фіктивному підприємству. Для протидії незаконної фінансової діяльності необхідно налагодження роботи відповідних управлінь і відомств по боротьбі із фінансовими злочинами та їх взаємодії з правоохоронними органами по відстеженню руху фінансових операцій фіктивних підприємств. Також важливим є встановлення контролю за операціями переказу

коштів між фінансовими та банківськими установами із застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Підсумовуючи викладене, можна констатувати, що виявлення тіньових схем за участі фіктивних суб'єктів господарювання та боротьба з ними є одним з пріоритетних напрямків державної політики щодо економічної безпеки держави на шляху розвитку та вирішення найактуальніших питань в сфері економіки.

3.3. Концепція протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Підсумовуючи досліджені сутність і генезис фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, зарубіжний досвід та фактичний стан вітчизняної практики боротьби з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання, вважаємо за необхідне розробити концепцію протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання в Україні, яка б узагальнила попередні наукові напрацювання та як науково-практичний симбіоз обґрунтувала науково-теоретичні засади та сформулила праксеологічні положення ефективної протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні.

Структурно концепція протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні складається із чотирьох елементів: місії, умов реалізації (до яких віднесено: інституційні запити, гіпотетичні припущення, суттєві чинники зовнішнього впливу, домінанти зарубіжного досвіду, ключові тенденції генезису та проблеми фактичного стану вітчизняної практики протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні), науково-теоретичного підґрунтя (яке формують: бачення, об'єкт, предмет, метод, фундаментальні положення загальноекономічні та специфічні принципи протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання) та напрямів практичної реалізації (які формують два вектори: 1) підвищення ефективності виявлення фіктивної

діяльності суб'єктів господарювання та усунення його негативних наслідків;
2) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання)
(рис. 3.8).

Місією концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні є створення передумов для мінімізації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні як негативного чинника впливу на її економічну безпеку.

До інституційних запитів концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні віднесено: забезпечення ефективної протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; мінімізацію кримінальних правопорушень, пов'язаних з організацією фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; захист економіки держави від негативного впливу на неї фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; унеможливлення упередженого тиску контролюючих органів на бізнес, у тому числі з використанням законодавства щодо боротьби з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання; формування чітких, зрозумілих та рівних для всіх «правил гри» у сфері здійснення господарської діяльності із забезпеченням економічно обґрунтованої логіки; захист економічних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності від негативних наслідків фіктивної діяльності суб'єктів господарювання; мінімізацію впливу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на забезпечення державою економічних, соціальних та екологічних стандартів життєдіяльності її громадян.

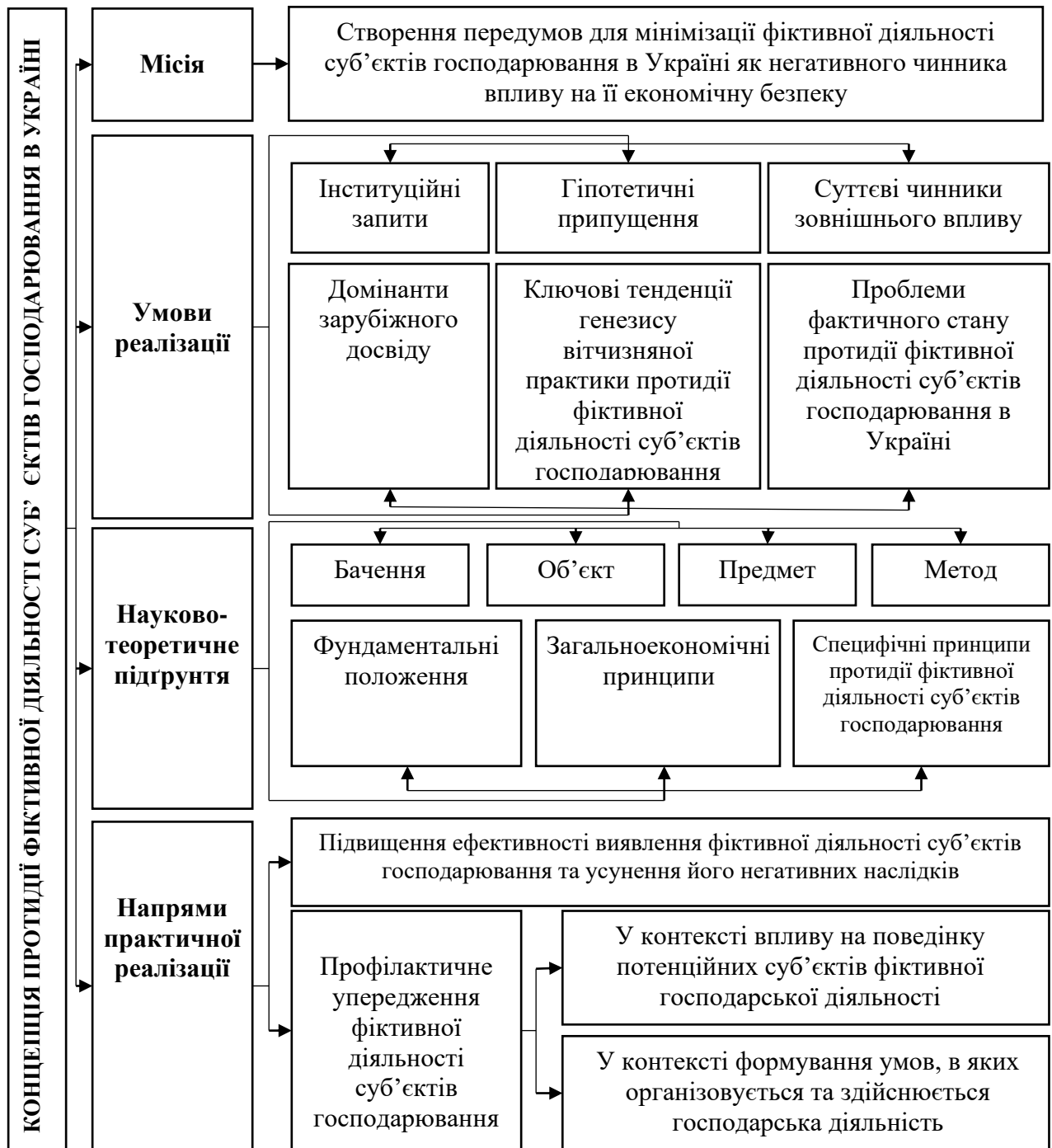


Рис. 3.8. Концепція протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Джерело: розроблено автором

Їх групування у розрізі запитів держави, бізнесу та суспільства наведено на рисунку 3.9.



Рис. 3.9. Інституційні запити концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Джерело: розроблено автором

Гіпотетичні припущення концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні складають чотири положення:

1) привалювання суспільної корисності над індивідуальними (корпоративними) інтересами у процесі протидії держави фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;

2) фіктивна діяльність суб'єктів господарювання в Україні залежить від рівня податкової культури та загальних умов (економічних, соціальних, політичних, правових, психологічних та етичних) організації та здійснення економічної діяльності суб'єктами господарювання;

3) юридичне забезпечення протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання підпорядковується захисту економічних інтересів держави, а не формуванню передумов для упередженого тиску контролюючих органів на бізнес;

4) технологія протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання під впливом розвитку інформаційних технологій повинна постійно переосмислюватися та удосконалюватися.

До суттєвих чинників зовнішнього впливу на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання в Україні та протидію йому нами віднесено: глобалізацію, діджиталізацію, інтеграцію галузей наукових знань, проблеми забезпечення територіальної цілісності держави, розвиток ринкових відносин та загострення конкурентної боротьби, пандемію коронавірусу, високий рівень корупції та тіньової економіки (рис. 3.10).



Рис. 3.10. Суттєві чинники зовнішнього впливу на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання в Україні та протидію йому

Джерело: розроблено автором

Основними домінантами зарубіжного досвіду протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання є: чітке розуміння фіктивної діяльності суб'єктів

господарювання, лібералізація законодавства щодо фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, унеможливлення отримання нелегальної економічної вигоди від економічних дій його суб'єктів, взаємодія з банківськими та іншими фінансовими установами, наукова обґрунтованість та послідовність політики протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (рис. 3.11)

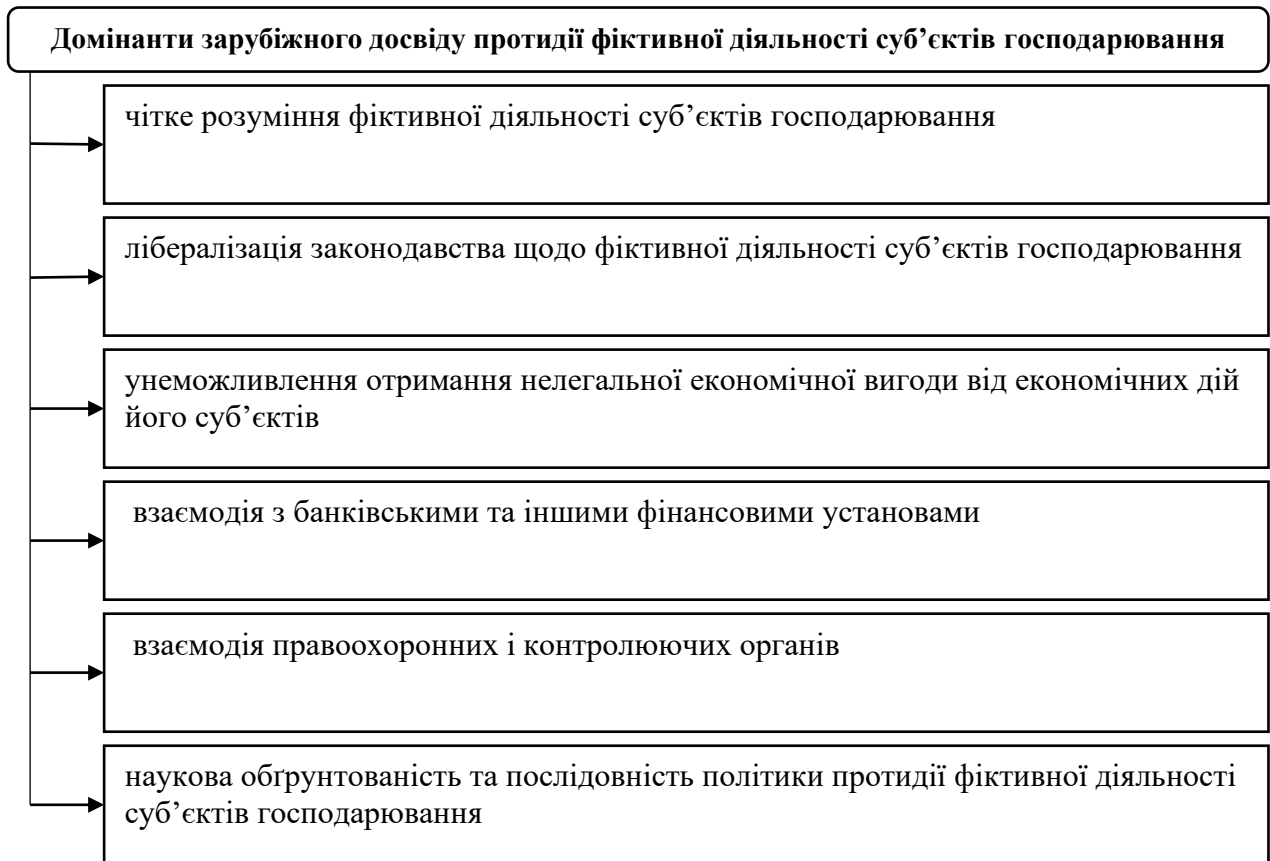


Рис. 3.11. Домінанти зарубіжного досвіду протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

Джерело: розроблено автором

Ключовими тенденціями генезису вітчизняної практики протидії фіктивному підприємству в Україні є: встановлення кримінальної відповідальності за фіктивне підприємство у Кримінальному кодексі України, встановлення ознак фіктивна діяльність суб'єктів господарювання у Господарському кодексі України, декриміналізація фіктивного підприємства (рис. 3.12).

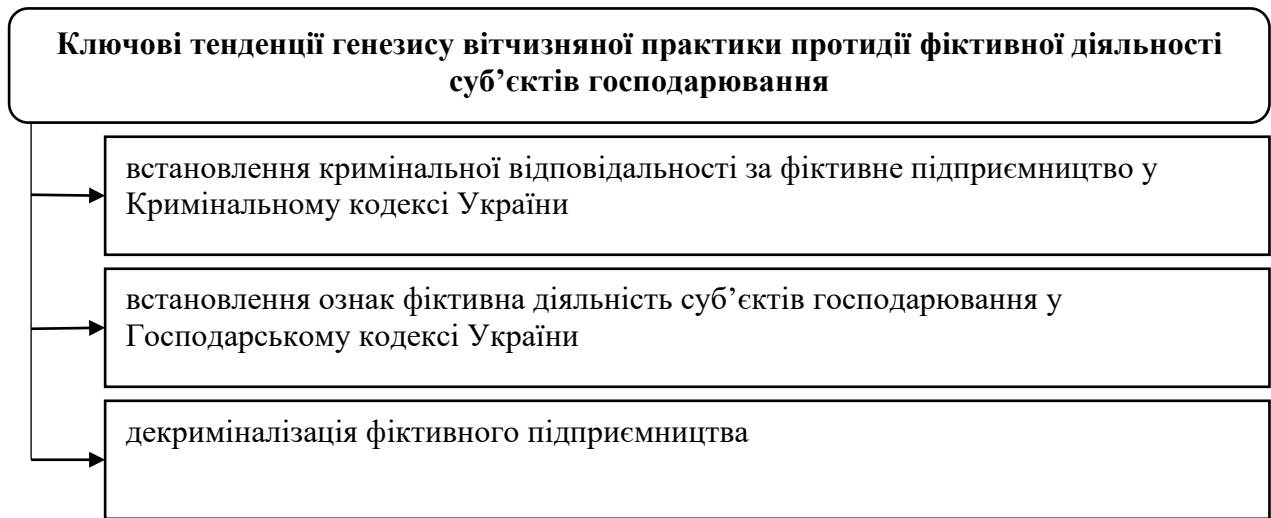


Рис. 3.12. Ключові тенденції генезису вітчизняної практики протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Джерело: розроблено автором

До основних проблем фактичного стану протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні нами віднесено: низький рівень соціальних стандартів життя громадян; послаблення контрольної функції податкових органів із введенням можливості державної реєстрації з використанням «єдиного вікна»; відсутність механізму оперативної перевірки правдивості відомостей про засновників у державного реєстратора; високий рівень корумпованості та сприйняття корупції в країні; складність притягнення до відповідальності за фіктивну діяльність суб'єктів господарювання бенефіціарів таких кримінальних правопорушень; відсутність заборони у державній реєстрації суб'єктів господарювання особам, що притягувалися до відповідальності за фіктивну діяльність суб'єктів господарювання; наявність можливості придбання діючого суб'єкта господарської діяльності уже після його реєстрації іншими особами (рис. 3.13).

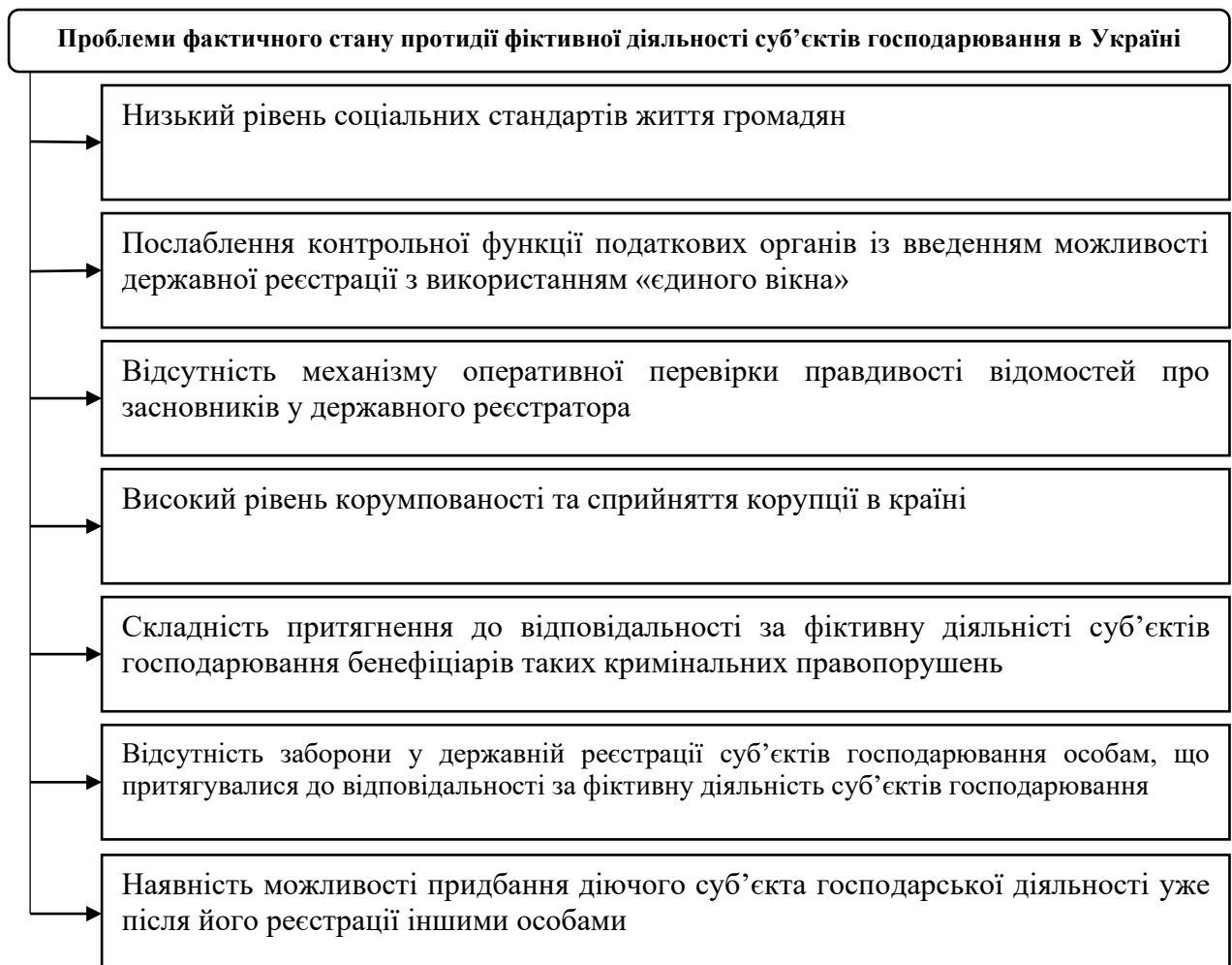


Рис. 3.13. Основні проблем фактичного стану протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Джерело: розроблено автором

Розглянувши умови реалізації концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні, перейдемо до характеристики його науково-теоретичного підґрунтя.

Баченням концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні є формування інфраструктури упередження та боротьби з фіктивним підприємництвом, підпорядкованої забезпеченню економічної безпеки держави.

Об'єктом концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні є фіктивне підприємництво.

Предметом концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні є технології управлінського впливу держави на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання.

Методом концепції протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання в Україні є сукупність методів та прийомів упередження та боротьби з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання, які реалізує держава з метою забезпечення економічної безпеки країни.

Фундаментальні положення концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні відображені на рисунку 3.14.



Рис. 3.14. Фундаментальні положення концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Джерело: розроблено автором

Розглянемо їх більш детально.

1. Відповідальність держави за стан протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в країні.

Враховуючи, що фіктивна діяльність суб'єктів господарювання здійснює суттєвий вплив на стан виконання державою своїх функцій, умови ведення бізнесу та забезпеченість соціальних стандартів життєдіяльності людей, держава повинна відповідати за стан протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та максимально стимулювати її ефективність.

При цьому варто зазначити, що про наслідки негативного впливу фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на державу, бізнес та суспільство зазначають майже всі науковці, які досліджують дану проблематику.

Так, О.О. Мельник та К.М. Опак вказують на те, що організовані злочинні угруповання, проникаючи в різні сфери та галузі економіки держави, використовують фіктивні підприємства як засіб для вчинення інших тяжких економічних злочинів. Вони організовують, планують і розробляють злочинні схеми товарно-грошових і фінансових псевдооперацій з метою заволодіння товарно-матеріальними і грошовими цінностями фізичних та юридичних осіб незалежно від форм власності. Створені ними фіктивні структури використовуються для: незаконного відшкодування ПДВ з бюджету; здійснення переказу грошових коштів у тіньовий сектор економіки або за кордон; легалізації (відмивання) коштів, здобутих незаконним шляхом; ухилення від оподаткування, сплати мита, акцизного податку та вчинення інших злочинів. У результаті злочинного використання фіктивних підприємницьких структур, за повідомленням офіційних джерел, економіці держави завдаються мільярдні збитки. Тому боротьба з суб'єктами підприємницької діяльності, які мають ознаки фіктивності, є одним із пріоритетів діяльності правоохоронних органів держави [220, с. 88].

М.П. Марчук акцентує увагу на тому, що суспільна небезпека фіктивного підприємництва полягає в заподіянні майнової шкоди не тільки юридичним і фізичним особам, а й державі, що виражається в розширенні масштабів недобросовісної конкуренції, незаконній конвертації безготівкових коштів у готівку, сприянні легалізації (відмиванню) коштів, здобутих злочинним шляхом, приховуванні фактів заняття забороненими видами діяльності, створенні

передумов для ухилення від оподаткування і для досягнення інших протиправних цілей [154, с. 91; 82, с. 196].

На сьогоднішній день рівень підготовки та вчинення правопорушень з фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, а також масштаби спричинених матеріальних збитків державним інтересам загрожують економічній безпеці України. Саме вони не лише гальмують позитивні тенденції розвитку легального підприємницького середовища, а й сприяють розвитку тінізації економічних відносин [89, с. 83; 221; 222, с. 29]. Шляхом фіктивного підприємництва суб'єктам господарювання та окремим громадянам завдаються великі збитки, а нематеріальна шкода позначається на економічних відносинах, іміджі підприємницької діяльності в цілому, основах ринкових і суспільних відносин. Фіктивне підприємництво викликає у законослухняних громадян і організацій, а також державних підприємств побоювання щодо вступу в правовідносини з будь-якими комерційними структурами, тим самим порушує стабільність господарського обігу, дискредитує підприємницьку діяльність [89, с. 84; 88, с. 109]. Це призводить до того, що вітчизняна фінансова система потерпає від негативного впливу кримінального капіталу, а суб'єкти підприємницької діяльності, які не мають злочинного фінансування, витісняються з ринку [223, с. 99; 61, с. 182].

За такої ситуації, відповідальність держави за стан протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в країні є необхідною та обов'язковою умовою забезпечення ефективності такої протидії.

2. Збалансованість державних та приватних інтересів при організації та здійсненні протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Заходи держави з протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання не повинні порушувати прав і свобод окремо взятих громадян та протидіяти задоволенню законних інтересів бізнесу.

Для прикладу наведемо ситуацію, яка склалася у сфері спрощення процедури державної реєстрації суб'єктів господарської діяльності. Так, М.П. Марчук з даної проблематики висловлюється наступним чином: поряд зі змінами чинного

законодавства та створенням сприятливих умов для розвитку бізнесу, можливості легко й безперешкодно реєструвати суб'єктів господарювання, в тому числі з використанням мережі Інтернет, усунення перешкод з боку державних органів, мінімізації корупційних проявів у процедурі державної реєстрації суб'єктів господарювання, існує нагальна проблема щодо контролю правоохоронних органів за ходом здійснення державної реєстрації суб'єктів господарювання, оскільки дуже часто існуюча спрощена процедура реєстрації підприємств використовується з метою вчинення та приховування злочинів [89, с. 85]. У свою чергу, В.С. Шапіро та А.Д. Мотрюк йдуть далі і пропонують удосконалення Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.03 р. № 755-IV, що передбачає необхідність унеможливити електронну реєстрацію та надання документів для реєстрації поштою, здійснення реєстрації за дорученням (уповноваженими особами) [224, с. 149]. Дана пропозиція хоча і спрямована на протидію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, на наш погляд, не є доцільною, адже вона передбачає суттєве ускладнення спрощеної процедури державної реєстрації суб'єктів господарської діяльності і тим самим суперечить принципу «збалансованість державних та приватних інтересів при організації та здійсненні протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання».

3. Невідворотність постійної модернізації протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, яка спричинена динамічною трансформацією умов організації економічної діяльності суб'єктів господарювання.

Враховуючи постійні зміни економічних, соціальних, політичних, правових, психологічних та етичних умов організації і здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, система протидії їй повинна бути адаптивною, гнучкою та готовою на динамічні оперативні трансформації.

4. Ефективне використання інформаційних технологій у протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Враховуючи діджиталізацію усіх економічних та технологічних процесів, використання сучасних інформаційних технологій є обов'язковою умовою

забезпечення ефективності протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

З цього приводу О.В. Тарасенко зазначає, що для нашої країни проблема організації комп'ютерного інформаційного пошуку ознак фіктивної діяльності суб'єктів господарювання має особливу гостроту і специфіку. По-перше, ще недостатньо організований облік суб'єктів господарювання і результатів їхньої фінансово-господарської діяльності (наприклад, за наявними базами даних директором СПД тривалий час може значитися особа, яку вже давно звільнено, а засновником – особа, яка уклала та нотаріально засвідчила договір відчуження підприємства). По-друге, зберігається високий рівень тіньової економіки, яка, відповідно, залишається поза офіційною статистикою та податковим контролем. По-третє, дуже високим залишається рівень використання готівкових розрахунків, які не піддаються офіційній статистиці та залишаються поза увагою правоохоронних органів. Нарешті, законодавчо і практично не вирішена велика кількість питань контролю за витратами і доходами фізичних і юридичних осіб, інформаційної взаємодії правоохоронних, контролюючих і інших державних органів. У зв'язку з цими та іншими причинами, на жаль, впровадження окремих методик боротьби з фіктивними підприємствами не знаходять адекватного застосування в умовах української економіки [225, с. 112; 40, с. 112].

Наведений погляд науковця ще раз актуалізує використання інформаційних технологій у протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

5. Забезпечення системної фахової підготовки та профільного підвищення кваліфікації спеціалістів, які протидіють фіктивній діяльності суб'єктів господарювання.

Динамічна інтеграція інформаційних технологій в процес протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, постійне оновлення схем організації і здійснення фіктивного підприємництва, вимагають від суб'єктів, що реалізують протидію фіктивній діяльності суб'єктів господарювання високого рівня професійних компетенцій, що можливо забезпечити через якісну фахову підготовку та систематичне профільне підвищення кваліфікації.

З даної проблематики В.С. Шапіро та А.Д. Мотрюк зазначають, що практика свідчить, що викриття злочинів, пов'язаних із фіктивним підприємництвом у фінансовій сфері, вимагає від працівників правоохоронних органів високого рівня знань як чинного законодавства, що регламентує проведення оперативно-розшукових заходів, дізнання, слідства, так і спеціальних нормативних актів, що регулюють підприємницьку діяльність, суб'єктів господарювання, питання оподаткування, здійснення валютних операцій, банківської фінансово-господарської і зовнішньоекономічної діяльності, які постійно змінюються. Для цього також необхідно визначити якісно нові підходи і методи щодо вивчення й аналізу фінансових та інших документів суб'єктів підприємництва, проведення спеціальних оперативно-розшукових заходів при взаємодії з іншими правоохоронними органами, організацією оперативних контактів із службами безпеки банків, підтримання постійних зв'язків з працівниками національних податкових і митних служб різних країн тощо [224, с. 149–150; 226, с. 219].

Загальноекономічними принципами, на які повинна спиратися протидія фіктивної діяльності суб'єктів господарювання є: науковості, системності, комплексності, законності, реальності, гнучкості, безперервності, передбачуваності та ефективності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Загальноекономічні принципи концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Назва принципу	Сутність принципу
Науковості	Базується на розумінні причинно-наслідкових зав'язків між процесами, подіями та явищами як необхідної і обов'язкової передумови ефективної протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання
Системності	Передбачає усвідомлення протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як системи, що структурно складається з елементів, які у своїй сукупності та взаємодії забезпечують ефективність протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання
Комплексності	Ґрунтується на: врахуванні як внутрішніх та і зовнішніх по відношенню до суб'єктів фіктивного підприємництва доміант впливу на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання та протидію їй; осмисленні впливу як фіктивного підприємництва на економіку, так і економіки на фіктивне підприємство

Продовження таблиці 3.1

Законності	Даний принцип передбачає чітку формалізацію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та її ознак як необхідної умови ефективної протидії їй
Реальності	Принцип реальності ґрунтується на переконанні, що у процесі протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання необхідно враховувати реальний стан економіки у розрізі історичного та географічного параметрів
Гнучкості	Принцип гнучкості ґрунтується на усвідомленні постійної необхідності оперативного удосконалення протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, яка спричинена динамічними змінами в економіці країни та оновленням схем фіктивної діяльності суб'єктів господарювання
Безперервності	Передбачає розуміння протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як безперервного динамічного процесу, який постійно змінюється в часовому горизонті
Передбачуваності	Принцип передбачуваності базується на твердженні, що ключовим критерієм протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання є забезпечення стійкості у сенсі прогнозування (у статистично визначені мірі) поведінки реальних та потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва під дією на них внутрішніх чинників та факторів зовнішнього середовища
Ефективності	Принцип ефективності ґрунтується на забезпеченні перевищення економічних та юридичних зисків від протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання над ресурсами, що витрачені для її організації та реалізації

Джерело: розроблено автором

Поряд із загальноекономічними, вважаємо за доцільне ідентифікувати і специфічні принципи протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні, до яких віднесено: адаптивності, справедливості, збалансованості інтересів, неупередженості, синергії, єдності інформаційного простору, компетентності та відповідальності (рис. 3.15).

Принцип адаптивності передбачає формування такої системи протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, яка могла б оперативно та гнучко адаптуватися до зміни внутрішніх і зовнішніх умов її реалізації.

Принцип справедливості ґрунтується на твердженні, що держава може очікувати від платників податків високого рівня виконання її юридичних приписів за умови забезпечення ефективної реалізації власних функцій по відношенню до них.

Відтак, історичною передумовою використання платниками податків фіктивних підприємницьких структур є суперечності, що виникли у сфері оподаткування (високі ставки податків, значна кількість об'єктів оподаткування

тощо), а також небажання окремих платників податків добровільно їх сплачувати. До причин, які спонукають суб'єктів підприємництва використовувати можливості фіктивних фірм (конвертаційних центрів), можна також віднести: особливості національного оподаткування; непередбачуваність ділового клімату; високий рівень корупції (для виплати хабарів чиновникам, які мають відношення до реєстрації суб'єкта підприємництва та його фінансово-господарської діяльності). Вони почали використовуватися в національному господарському обігу як «хід у відповідь» на неадекватні заходи існуючої податкової системи і як надійний «механізм» скоєння злочинів [224, с. 146; 73, с. 64–65].

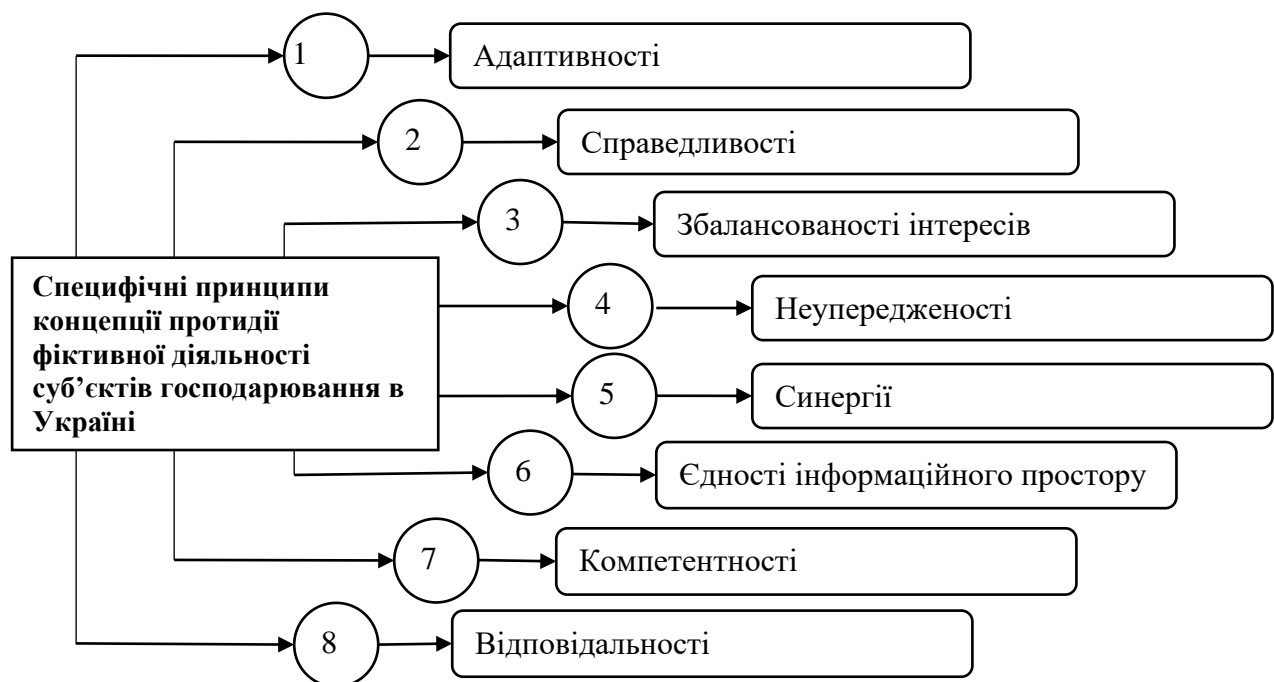


Рис. 3.15. Специфічні принципи концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні

Джерело: розроблено автором

Ю.О. Пілюков з цього приводу зазначає, що основними передумовами економічної злочинності в Україні слід вважати недосконалість законодавства, що регулює господарську діяльність, високий рівень корупції, кабальні умови сплати податків, контроль корумпованими особами основних народногосподарських галузей, низький професійний рівень співробітників правоохоронних органів у виявленні, документуванні, розслідуванні та запобіганні цим злочинам [227,

с. 143]. Від несприятливих умов для ведення господарської діяльності, непрозорості податкової системи, неефективної регуляторної політики економіка України зазнає непоправних втрат. Збільшується її тіньова сфера (близько 50%) та кількість екомічних злочинів, пов'язаних з використанням фіктивних суб'єктів підприємництва, що суттєво становить загрозу економічній безпеці України [227, с. 140; 228, с. 201–204].

Показовими у контексті характеристики окресленої проблематики є результати опитування, проведеного Інститутом проблем управління імені Горшеніна, які засвідчили, що кожен п'ятий українець вважає, що податки можна не платити. При цьому виявляється парадоксальне ставлення громадян до податків: з одного боку, більшість українців вважають обов'язковою сплату всіх видів податків, але, водночас, терпимо ставляться до ухилення від їх сплати. Дані опитування свідчать, що лише третина громадян України (30,8 %) засуджує людей, що ухиляються від сплати податків. Майже стільки ж респондентів (28,1 %) ставляться до цих людей байдуже, а чверть опитаних (25,7 %) заявили, що розуміють їх. Дві третини опитаних (66,9 %) вважають ухилення від податків виправданим, якщо держава не виконує зобов'язань перед своїми громадянами. На думку більшості українців (приблизно 61,7 %), у нашій країні бажання не платити податки пов'язане з тим, що податкові ставки дуже високі, а, отже, – підприємці не зможуть працювати, якщо не приховуватимуть доходи. Близько половини громадян України (50,7 %) вважають, що багато хто не платить податки тому, що знають, що ці гроші не будуть використані за призначенням – на благо платників податків [89, с. 85; 93].

Наведені результати опитування чітко констатують, що з метою забезпечення ефективної протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання обов'язковою умовою є дотримання принципу справедливості.

Принцип збалансованості інтересів базується на необхідності врахування та максимальній гармонізації у процесі протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання інтересів усіх інституцій (держави, бізнесу, суспільства).

З цього приводу влучно зазначає А.С. Мікіш, що нині існуючий механізм протидії злочинності в Україні орієнтований переважно на кримінально-репресивні засоби й методи. Водночас орієнтація тільки на силові заходи боротьби зі злочинністю є непродуктивною і безперспективною. Такий підхід ще більше сприяє формуванню антисоціальної та злочинної поведінки, призводить до значних збоїв і неефективності функціонування судової та інших правових систем. Тому сьогодні слід акцентувати увагу на подоланні однобічності антикримінальної державної стратегії, «перекосів» у механізмах протидії злочинності [229, с. 245; 230, с. 16; 231, с. 148].

Принцип неупередженості передбачає, що формування системи протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання повинно підпорядковуватися суспільній корисності і не мати подвійних стандартів у контексті створення передумов для її використання з метою задоволення індивідуальних (корпоративних) інтересів.

Відтак, ще зовсім недавно основним аргументом щодо декриміналізації фіктивного підприємництва були твердження про використання кримінальної відповідальності з даного злочину як одного із способів тиску на бізнес в Україні. Окрім самого факту наявності кримінальної відповідальності за вказане діяння, контролюючі органи використовували вироки і матеріали досудового розслідування (протоколи допиту директора суб'єкта підприємницької діяльності) у якості доказової бази під час притягнення до кримінальної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Варто також вказати, що кримінальні провадження за ст. 205 КК України декларувалися як один із інструментів боротьби з конвертаційними центрами і фіктивними поставками з метою незаконної податкової мінімізації, а на практиці повсякчасно застосовувалися не для притягнення до кримінальної відповідальності власне за фіктивне підприємництво, а швидше для створення свого роду «преюдиції» невизнання податкових наслідків операцій із підприємствами з «ознаками фіктивності» і чинення таким шляхом тиску на нормальних платників податків, яким «пощастило» мати справу із зазначеними підприємствами [153, с. 36].

Як результат, детальне вивчення статистичних даних стосовно роботи з викриття фіктивного підприємництва свідчить про те, що в більшості регіонів переважає формальний підхід до її організації. В основному зазначена діяльність зводиться до штучного нарощування вказаного показника з метою покращення статистичної звітності. На жаль, ефективних заходів щодо визнання недійсними реєстраційних документів викритої «фіктивної» фірми, отримання судового вироку за фактом фіктивного підприємництва та руху коштів на її рахунках з подальшим відпрацюванням реальних платників-клієнтів у більшості випадків не проводиться [154, с. 92; 232, с. 24].

Принцип синергії ґрунтується на необхідності об'єднання і координуванні зусиль і можливостей усіх контролюючих органів у контексті протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

При цьому, на сьогодні, відсутність належної взаємодії між правоохоронними та контролюючими органами призводить до того, що переважна більшість злочинів у сфері економіки виявляється не на стадії готування, а після їх вчинення і нанесення істотної матеріальної шкоди державі [220, с. 90].

Практика свідчить, що одним з основним недоліків з вище піднятої проблеми є також розгалуження зусиль по протидії фіктивному підприємству правоохоронних та контролюючих органів що приводить до негативного результату. Велику негативну роль відіграє також те, що кожний правоохоронний орган що здійснює протидію даному виду злочинів має свої показники та зацікавлений у них, їх не цікавлять проблеми з цього питання які мають місце в інших підрозділах. У зв'язку з цим, в наш час склалося таке положення, коли у протидії фіктивному підприємству кожен оперативний підрозділ працює у цьому напрямку здійснює свою діяльність відокремлено [225, с. 113].

Принцип єдності інформаційного простору базується на необхідності максимального використання у протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання сучасних інформаційних технологій з метою інтеграції інформаційних баз різних інституцій.

Принцип комплексності передбачає формування системи фахової освіти та постійного профільного підвищення кваліфікації спеціалістів, які здійснюють протидію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Принцип відповідності ґрунтується на твердженні, що всі суб'єкти, що причетні до організації та здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання повинні понести належну юридичну відповідальність.

Проблема проявляється в тому, що для притягнення до відповідальності за фіктивне підприємництво основна увага правоохоронних органів повинна приділятися доведенню провини засновників і посадових осіб даних підприємств. Разом з тим, непокараними залишаються «клієнти» фіктивних підприємств. Питання щодо притягнення до відповідальності керівників чи засновників підприємств, організацій та установ, чиї кошти були незаконно перераховані на рахунки фіктивних підприємств, як правило, не ставиться. В матеріалах кримінальних справ доволі часто зустрічається формулювання «особи не встановлені слідством». Пояснюється дане положення проблемністю в кримінально-правовій кваліфікації дій таких посадових осіб і доведенні їхньої провини. Засновниками фіктивних підприємств, як правило, є «підставні особи». З цією метою досить часто використовуються викрадені чи підроблені документи соціально незахищених осіб (пенсіонерів, студентів, осіб без постійного місця проживання, іноземців) [47, с. 76].

Така ситуація причинена тим, що законодавством передбачено відповідальність за дії, які, з одного боку, є цілком легальними, але ключовим моментом є саме фіктивність, тобто відсутність у осіб, які стоять за створеним або придбаним суб'єктом підприємництва, справжнього наміру здійснювати діяльність, зафіксовану в правовстановлюючих документах і пов'язану з виробництвом товарів, виконанням робіт або наданням послуг. Зазначені особи мають на меті інше – прикриваючись юридичною особою як ширмою, вони прагнуть приховати свою незаконну діяльність [47, с. 76].

З метою упередження такої ситуації у законодавстві необхідно чітко визначити критерії віднесення підприємств до «фіктивних» у контексті

забезпечення доказовості злочинної діяльності бенефіціарів фіктивного підприємництва, або ж створити умови для можливості їх притягнення до відповідальності за економічне шахрайство.

Останнім блоком концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні є напрями її практичної реалізації до яких віднесено:

1) підвищення ефективності виявлення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення його негативних наслідків;

2) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

До пропозицій щодо підвищення ефективності виявлення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення його негативних наслідків відносяться:

1) налагодження ефективної взаємодії між податковою міліцією та іншими контролюючими органами;

2) створення єдиної бази знань щодо накопичення інформації про факти, способи та схеми ухилення від сплати податків та осіб, що причетні до таких злочинів;

3) налагодження практики оперативних сумісних дій контролюючих органів у частині протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;

4) забезпечення обміну досвідом та новаціями у протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання на платформі бази знань, яка б включала дистанційний (з режимом обмеженого доступу) науково-практичний семінар та курси з підвищення кваліфікації спеціалістів, діяльність яких пов'язана з виявленням кримінальних правопорушень з організації та здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (адже, як зазначають С.Є. Денисова, В.А. Пустовіт та М.П. Марчук щоб ефективно протидіяти легалізації злочинних коштів, необхідно, перш за все, знати основні схеми відмивання грошей, типові ознаки елементів тіньової структури, інструменти реалізації злочинної діяльності та постійно відслідковувати останні тенденції й нові можливості для модифікації схем [223, с. 100; 61, с. 184]);

5) уточнення у законодавстві трактування поняття «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання» та його ознак у контексті забезпечення дієвості процедури ідентифікації та доведення діяльності з організації та здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;

6) передбачення відповідальності за фіктивну діяльність суб'єктів господарювання, яка здійснюється шляхом підробки установчих документів про державну реєстрацію (так як у такій ситуації юридична особа не створюється);

7) створення інформаційної автоматизованої бази даних фіктивних підприємств, загублених паспортів та фізичних осіб, які померли і зникли безвісти;

8) об'єднання автоматизованих інформаційних баз даних різних відомств, служб та контролюючих органів у єдину базу даних;

9) розробити автоматизований холонічний модуль «протидія фіктивної діяльності суб'єктів господарювання», у структурі якого відобразити фільтри за базовими критеріями (ознаками) фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;

10) автоматизувати моніторинг на основі відкритих баз даних про суб'єктів господарської діяльності, які: а) зареєстровані за адресою, за якою уже є зареєстровані інші суб'єкти господарської діяльності; б) зареєстровані особами за дорученням, що вже здійснювали реєстрацію інших суб'єктів господарської діяльності; в) мають засновників (керівників), що виконують аналогічні функції в інших суб'єктів господарської діяльності.

Профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання нами пропонується здійснювати у розрізі впливу на поведінку потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва та формування умов, в яких організовується і здійснюється господарська діяльність.

До пропозицій щодо покращення профілактичного упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в частині впливу на поведінку потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва нами віднесено:

- 1) підвищення рівня податкової культури в державі;
- 2) мінімізацію рівня корупції;

3) посилення рівня відповідальності за організацію та здійснення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Пропозиції щодо покращення профілактичного упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в частині формування умов, в яких організовується та здійснюється господарська діяльність, вважаємо за доцільне структурувати у розрізі шести груп: економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Пропозиції щодо покращення профілактичного упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в частині формування умов, в яких організовується та здійснюється господарська діяльність

Види умов, в яких організовується та здійснюється господарська діяльність	Зміст пропозицій
Економічні	Усунути економічну привабливість співпраці суб'єктів господарської діяльності з фіктивними підприємствами Створення несприятливих економічних умов для банків, які відкривають і обслуговують рахунки фіктивних підприємств Зменшення готівкових розрахунків Забезпечення відкритості державних закупівель із збереженням конкурентних засад на базі тендерного підходу
Соціальні	Захист та забезпечення соціальних стандартів життєдіяльності громадян країни Підвищення рівня життя людей
Політичні	Обмеження лобістського політичного впливу на економічну діяльність суб'єктів господарювання Забезпечення привалювання суспільної корисності над політичною доцільністю
Правові	Гармонізувати у нормативно-правових актах підходи до фіктивного підприємництва та шахрайства Підвищити рівень відповідальності (кримінальної, адміністративної) за фіктивне підприємництво Формалізувати у законодавстві поняття «фіктивне підприємство»
Психологічні	Забезпечити достовірне та дієве декларування доходів населення Підвищити рівень розкриття злочинів з організації та здійснення фіктивного підприємництва із забезпечення транспарентності і гласності у висвітленні цієї інформації

Продовження таблиці 3.2

Етичні	Ініціативність держави у формуванні податкової культури через систему освіти та засоби масової інформації
	Підвищення рівня культури адміністративної діяльності
	Зменшення рівня прийняття людьми корупції як об'єктивного явища

Джерело: розроблено автором

Реалізація запропонованої концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні забезпечить створення передумов для мінімізації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як негативного чинника впливу на її економічну безпеку держави.

Висновки до розділу 3

1. У законодавстві зарубіжних країн найбільш поширеним є визначення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність, що має на меті одержання кредитів, ухилення від сплати податків, отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, організаціям або державі. Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємництво передбачена у більшості держав – колишніх республіках Радянського Союзу. Однак замість поняття «фіктивне підприємництво» використовується інша термінологія. У Грузії, Молдові, Вірменії, Киргизстані, Таджикистані, Азербайджані, Туркменістані фіктивна діяльність суб'єктів господарювання має назву «псевдопідприємництво». У Франції, Іспанії, Італії, Великобританії, Німеччині, Швеції, Литви, США, Японії відсутня спеціальна норма, яка передбачає кримінальну відповідальність за фіктивну діяльність суб'єктів підприємницької діяльності. Однак в цих країнах кримінальні правопоршення охоплюють і фіктивну діяльність суб'єктів господарювання

(шахрайство та зловживання довірою). Досвід зарубіжних країн стосовно протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання показав, що існуючі на сьогодні положення вітчизняного законодавства щодо фіктивного підприємництва потребують перегляду з метою формування ефективних заходів, спрямованих на усунення причин виникнення фіктивних суб'єктів господарювання, а не наслідків їх діяльності.

2. Розроблено концепцію протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, яка структурно складається із чотирьох елементів: місії, умов реалізації (до яких віднесено: інституційні запити, гіпотетичні припущення, суттєві чинники зовнішнього впливу, домінанти зарубіжного досвіду, ключові тенденції генезису та проблеми фактичного стану вітчизняної практики протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні), науково-теоретичного підґрунтя (яке формують: бачення, об'єкт, предмет, метод, фундаментальні положення загальноекономічні та специфічні принципи протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання) та напрямів практичної реалізації (які формують два вектори: 1) підвищення ефективності виявлення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення її негативних наслідків; 2) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання).

3. До пропозицій щодо підвищення ефективності виявлення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення її негативних наслідків віднесено такі:

1) налагодження ефективної взаємодії між податковою міліцією та іншими контролюючими органами;

2) створення єдиної бази знань щодо накопичення інформації про факти, способи та схеми ухилення від сплати податків та осіб, що причетні до таких кримінальних правопорушень;

3) налагодження практики оперативних сумісних дій контролюючих органів у частині протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання;

4) забезпечення обміну досвідом та новаціями у протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання на платформі бази знань, яка б включала

дистанційний (з режимом обмеженого доступу) науково-практичний семінар та курси з підвищення кваліфікації спеціалістів, діяльність яких пов'язана з виявленням та розслідуванням кримінальних правопорушень з організації та здійснення фіктивного підприємництва;

5) уточнення у законодавстві трактування поняття «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання» та її ознак у контексті забезпечення дієвості процедури ідентифікації та доведення діяльності з організації та здійснення фіктивного підприємництва;

6) передбачення відповідальності за фіктивне підприємництво, яке здійснюється шляхом підробки установчих документів про державну реєстрацію (так як у такій ситуації юридична особа не створюється);

7) створення інформаційної автоматизованої бази даних фіктивних суб'єктів господарювання, загублених паспортів та фізичних осіб, які померли і зникли безвісти;

8) об'єднання автоматизованих інформаційних баз даних різних відомств, служб та контролюючих органів у єдину базу даних;

9) розробити автоматизований холонічний модуль «протидія фіктивній діяльності суб'єктів господарювання», у структурі якого відобразити фільтри за базовими критеріями (ознаками) фіктивної діяльності суб'єктів господарювання;

10) автоматизувати моніторинг на основі відкритих баз даних про суб'єктів господарської діяльності, які: а) зареєстровані за адресою, за якою уже є зареєстровані інші суб'єкти господарської діяльності; б) зареєстровані особами за дорученням, що вже здійснювали реєстрацію інших суб'єктів господарської діяльності; в) мають засновників (керівників), що виконують аналогічні функції в інших суб'єктів господарської діяльності.

4. До пропозицій щодо покращення профілактичного упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в частині впливу на поведінку потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва віднесено: 1) підвищення рівня податкової культури в державі; 2) мінімізацію рівня корупції; 3) посилення рівня відповідальності за організацію та здійснення фіктивної діяльності суб'єктів

господарювання. Пропозиції щодо покращення профілактичного упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в частині формування умов, в яких організовується та здійснюється господарська діяльність структуровано у розрізі шести груп: економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у розробці підходів до обґрунтування теоретико-методичних засад та формування практичних рекомендацій щодо протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як загрози економічній безпеці України. Сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, направлених на вирішення зазначеного завдання. Основні з них такі:

1. Фіктивну діяльність суб'єктів господарювання як загрозу економічній безпеці слід розглядати не лише з правової, а й з економічної позиції, адже необхідно зважати не тільки на законодавчі ініціативи у напрямку протидії фіктивному підприємництву, а й на причини та умови, які сприяють виникненню фіктивної діяльності, її масштабам, загрозам, деструктивним процесам в легальній господарській діяльності. Періодизацію становлення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання виокремлено за такими етапами розвитку:

- 1) 1928–1960 рр. – закріплення терміну «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання» у законодавстві СРСР;
- 2) 1961–1990 рр. – заборона існування будь-якої приватної підприємницької діяльності та комерційного посередництва;
- 3) 1991–2018 рр. – встановлення кримінальної відповідальності за фіктивне підприємство у Кримінальному кодексі України та ознак фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у Господарському кодексі України;
- 4) 2019 – дотепер – декриміналізація фіктивного підприємництва.

2. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання є формою прояву тіньової економіки, яка направлена на отримання тіньової економічної вигоди шляхом документарного супроводження реально нездійснюваної підприємницької діяльності та становить загрозу економічній безпеці держави. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання полягає в заподіянні шкоди економічним інтересам держави, інтересам різних суб'єктів господарської діяльності, створенні видимості господарських операцій без реального їх здійснення, порушенні порядку створення і реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, отриманні

незаконних податкових вигод, в можливості здійснення різного роду забороненої економічної діяльності під прикриттям суб'єктів підприємницької діяльності, що в подальшому призводить до порушення загальних принципів здійснення підприємницької та іншої економічної діяльності.

Фіктивній діяльності суб'єктів господарювання притаманні такі економічні ознаки: латентний характер діяльності, що полягає виключно у документальному оформленні господарських операцій без реального їх здійснення та видимість здійснення підприємницької діяльності; отримання нелегальної економічної вигоди суб'єктами господарювання; порушення економічних зав'язків в господарській системі країни; здійснення фіктивної діяльності у межах легального підприємництва; загроза економічній безпеці держави; короткостроковий термін функціонування; завдання економічної шкоди як державі, так і іншим суб'єктам економічних відносин; економічна діяльність, результати якої не включається до макроекономічних показників.

3. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання являє собою загрозу економічній безпеці України за такими причинами: 1) спотворюються фактичні обставини економічних відносин, що створює умови для прийняття управлінських рішень, що не відповідають реальній господарській діяльності; 2) формуються дестабілізуючі умови економічної системи країни, криміналізації господарської діяльності та корупції. Фіктивну діяльність суб'єктів господарювання слід розглядати як фактор ризику для всіх показників (індикаторів) економічної безпеки. Масштаби розповсюдження фіктивного підприємництва дають підстави стверджувати, що сьогодні фіктивна діяльність підприємств посідає одне з основних місць у всій системі загроз загалом. Тому виявлення тіньових схем за участі фіктивних суб'єктів господарювання та боротьба з ними є одним з пріоритетних напрямків державної політики щодо економічної безпеки держави на шляху розвитку та вирішення найактуальніших питань в сфері економіки.

4. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання має цілий комплекс факторів, які є визначальними щодо її масштабів. До економічних факторів

фіктивної діяльності суб'єктів господарювання віднесено такі: рівень податкового навантаження; складність податкової системи; економічна криза; тіньова економічна вигода; неможливість обрахування збитків, що завдані державі й суспільству, у зв'язку із вчиненням фіктивного підприємництва; неефективна державна політика у сфері економіки. Ефективна боротьба з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання безпосередньо залежить від розробки та впровадження комплексних державних заходів щодо її протидії, зокрема з врахуванням економічних, соціальних, політичних, правових, психологічних та етичних факторів, які впливають на масштаби її збільшення.

5. Вагоме значення у боротьбі з фіктивною діяльністю суб'єктів господарювання є визначення алгоритму проведення моніторингу такої діяльності, що в подальшому сприятиме більш ефективній протидії фіктивному підприємству. Моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання – це систематичне спостереження за суб'єктами господарювання, метою яких є отримання тіньової економічної вигоди, для формування інформації та визначення заходів щодо протидії незаконній діяльності юридичних та фізичних осіб – підприємців. Етапами такого моніторингу є збір інформації, аналіз, оцінка, контроль та прогнозування. Метою їх є виявлення та нейтралізація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

6. В результаті моделювання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання з позиції управлінського підходу встановлено: 1) тенденція зміни в динаміці кількості кримінальних правопорушень з фіктивної діяльності суб'єктів господарювання описується поліноміальною функцією: $y = 0,303x^2 - 36,758x + 580,2$. Прогноз, зроблений на її основі засвідчив, що тренд кількості випадків з організації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні характеризується скороченням останньої; 2) опис поведінки людини, яка здійснює організацію фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, можна здійснити за однією із чотирьох базових моделей обґрунтування управлінського рішення платника податків щодо ухилення від сплати податків; 3) осмислення впливу на фіктивну діяльність суб'єктів господарювання зовнішніх чинників по

відношенню до суб'єкта організації фіктивного підприємництва дозволило розробити дескриптивну модель, яка описується системою рівнянь та враховує економічні, соціальні, політичні, правові, психологічні та етичні фактори;

4) проблематика протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання має три вектори: а) підвищення ефективності виявлення фактичної реалізованої фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення їх негативних наслідків; б) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті впливу на поведінку потенційних суб'єктів фіктивного підприємництва; в) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у контексті формування умов, в яких організовується та здійснюється економічна діяльність суб'єктів господарювання.

7. Неefективність проведення державної податкової політики, нестабільність податкового законодавства та надмірне податкове навантаження на платників податків призводить до тінізації доходів суб'єктів господарювання та масове поширення фіктивної діяльності, що зумовлює зниження податкового потенціалу країни в цілому. Податковий потенціал охоплює три складові частини: реалізована (фактичний обсяг мобілізованих до бюджету податків і зборів), нереалізована (втрати податкових надходжень держави), прогнозована (можливості розширення обсягів податкового потенціалу за рахунок економічного зростання і приросту ВВП). Аналіз нереалізованої складової податкового потенціалу на основі показників загальних втрат державного бюджету у 2010-2019 роках показує, що нереалізована складова частина податкового потенціалу, що формується внаслідок фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, щороку завдає державі суттєвих збитків, які мали б слугувати джерелом зростання доходів державного бюджету. Держава недоотримує податки в результаті фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Тому для повної реалізації податкового потенціалу необхідно нейтралізувати фіктивну діяльність суб'єктів господарювання, оскільки саме така діяльність призводить до значних податкових втрат.

8. У законодавстві зарубіжних країн найбільш поширеним є визначення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність, що має на меті одержання кредитів, ухилення від сплати податків, отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, організаціям або державі. Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємництво передбачена у більшості держав – колишніх республіках Радянського Союзу. Однак замість поняття «фіктивне підприємництво» використовується інша термінологія. У Грузії, Молдові, Вірменії, Киргизстані, Таджикистані, Азербайджані, Туркменістані фіктивна діяльність суб'єктів господарювання має назву «псевдопідприємництво». У Франції, Іспанії, Італії, Великобританії, Німеччині, Швеції, Литві, США, Японії відсутня спеціальна норма, яка передбачає кримінальну відповідальність за фіктивну діяльність суб'єктів підприємницької діяльності. Однак в цих країнах кримінальні правопоршення охоплюють і фіктивну діяльність суб'єктів господарювання (шахрайство та зловживання довірою). Досвід зарубіжних країн стосовно протидії фіктивній діяльності суб'єктів господарювання показав, що існуючі на сьогодні положення вітчизняного законодавства щодо фіктивного підприємництва потребують перегляду з метою формування ефективних заходів, спрямованих на усунення причин виникнення фіктивних суб'єктів господарювання, а не наслідків їх діяльності.

9. Розроблено концепцію протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, яка структурно складається із чотирьох елементів: місії, умов реалізації (до яких віднесено: інституційні запити, гіпотетичні припущення, суттєві чинники зовнішнього впливу, домінанти зарубіжного досвіду, ключові тенденції генезису та проблеми фактичного стану вітчизняної практики протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні), науково-теоретичного підґрунтя (яке формують: бачення, об'єкт, предмет, метод, фундаментальні положення загальноекономічні та специфічні принципи протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання) та напрямів практичної реалізації (які

формують два вектори: 1) підвищення ефективності виявлення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та усунення її негативних наслідків; 2) профілактичне упередження фіктивної діяльності суб'єктів господарювання).

Реалізація запропонованої концепції протидії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні забезпечить створення передумов для мінімізації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання як негативного чинника впливу на економічну безпеку держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Оніщик А.В. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки»*. 2018. Випуск 30. Частина 3. С. 48–51.
2. Осовська Г.В., Юркевич О.О., Завадський Й.С. Економічний словник. К.: Кондор, 2007. 358 с.
3. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. К.: Т-во «Знання», КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. 566 с.
4. Кантильйон Р. Очерк о природе торговли вообще. М.: Дело, 1955. 268 с.
5. Мізес Людвіг фон Бюрократіс. Запланированный хаос. Антикапиталистическая ментальность. Перевод с англ. М.; Дело. 1993. 238 с.
6. Тихомиров М.Н. Соборное уложение 1649 года. М.: Моск. гос. ун-т, 1961. 414 с.
7. Энциклопедический словарь / [изд.: Ф. А. Брокгаузъ, И. А. Ефрон]; Московскій Университетъ. СПб.: тип. Акц. Общ. Брокгаузъ – Ефрон, 1890-1097. Т. XXX. 1897. 714 с.
8. История отечественного государства и права: [в 2 ч.] / под ред. О.И. Чистякова. [3-е изд., перераб. и доп.]. М.: Юристъ, 2005. Ч. 1. 2005. 430 с.
9. Прутська О.О. Історичний досвід розвитку підприємництва в Україні. *Економіка, фінанси, право*. 2002. № 9. С. 32–35.
10. Уголовное Уложение, Высочайше утвержденное 22 марта 1903 г. СПб.: изд. В.П. Анисимова, 1903. 484 с.
11. Декрет «Про землю» від 26 жовтня (8 листопада за новим стилем) 1917 року. URL: <http://doc20vek.ru/node/3852> (дата звернення 23.06.2018).
12. Дудник Л.М., Василичук В.І., Опалінський Ю.В., Мулявка Д.Г. Фіктивне підприємництво, шляхи боротьби з ним: навч. посібник. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2005. 194 с.

13. Энциклопедический справочник СССР 1917-1967 р. / За ред. Введенского Б.А. М.: Из-во «Советская энциклопедия», 1967. 648 с.
14. Сборник документов по истории уголовного законодательства СССР и РСФСР: 1917–1952 гг. / под ред. И. Т. Голякова. М.: Госюриздат, 1953. 454 с.
15. Опалінський Ю.В. Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємство: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 1998. 20 с.
16. Кондурушкин Й. Частный капитал перед советским судом: М., 1976. 327 с.
17. Виговський Д. Місце і роль підпільних підприємств в ієрархії організованої злочинності СРСР (1922–1991). *Актуальні проблеми політики*. 2005. Вип. 26. 504 с.
18. Кримінальний кодекс України: Закон України від 28 грудня 1960 року. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1961. № 2. Ст. 14.
19. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу УРСР. Вид-во політичної літератури України Київ, 1987. 848 с.
20. О кооперации в СССР: Закон СССР от 26 мая 1988 года № 8998-ХІ. *Ведомости Верховного Совета СССР*. 1988. № 30. Ст. 418.
21. Гуров А.И. Организованная преступность не миф, а реальность. М, 1992. 80 с.
22. Про внесення змін і доповнень до Кримінального, Кримінально-процесуального кодексів України та Кодексу України про адміністративні правопорушення: Закон України від 28 січня 1994 року № 3888-12. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3888-12> (дата звернення 23.06.2018).
23. Про підприємство: Закон України від 7 лют 1991 року № 698-ХІІ. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-12> (дата звернення 23.06.2018).
24. Підприємство в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку: монографія / [Пашко П.В., Лазебник Л.Л., Кіндзерський Ю.В., Оніщик А.В. та ін.]; за ред. д.е.н., професора П.В. Пашка та д.е.н.,

професора Л.Л. Лазебник; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2019. 476 с.

25. Невмержицький Є.В. Правові проблеми боротьби з економічною злочинністю. К.: АПСВ, 2005. 415 с.

26. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25-26. Ст. 131.

27. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2756-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 23. Ст. 160.

28. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18, № 19-20, № 21-22. Ст. 144.

29. Мікіш А.С. Запобігання фіктивному підприємництву в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Національна академія внутрішніх справ. К., 2016. 300 с.

30. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес: Закону України від 18 вересня 2019 року № 101-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/101-20#Text> (дата звернення 31.03.2020).

31. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 29.08.2019 № 1080. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66310 (дата звернення 31.03.2020).

32. Лазебник Л.Л., Оніщик А.В. Фіктивна діяльність господарюючих суб'єктів: складова чи екстерналія інклюзивного економічного розвитку? *Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір»: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (4–5 жовтня 2018 року), м. Запоріжжя [Електронний ресурс] / Редкол.: Прушківська Е. В. (відпов. ред.) Електрон. дані. Запоріжжя: ЗНТУ, 2018. С. 42–45.*

33. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у 2018 році. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (дата звернення 21.09.2020).
34. Дослідження тіньової економіки в Україні: майже чверть ВВП - або 846 млрд гривень – перебуває в тіні. URL: <https://bank.gov.ua/news/all/doslidjennya-tinovoji-ekonomiki-v-ukrayini--mayje-chvert-vvp--abo-846-mlrd-griven--perebuvaye-v-tini> (дата звернення 21.04.2020).
35. Тіньова економіка в Україні. Результати дослідження 2019 року. URL: http://kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=897&page=1&fbclid=IwAR1GSrnl6l4vk1GZE4QR9yekDt_C_NMIXJ-eA0mWArZpSC3DsCgwPsZ7unw (дата звернення 21.04.2020).
36. Friedrich Schneider, Leandro Medina. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? URL: <http://www.imf.org/en/publications/wp/issues/2018/01/25/shadow-economies-around-the-world-what-did-we-learn-over-the-last-20-years-45583> (дата звернення 21.04.2020).
37. Смирнов А.А. Вплив «тіньової економіки» на економічне становище в Україні. Боротьба з економічною злочинністю: наук.-практ. конф. Донецьк. ін-т внутр. справ. Донецьк, 1998. С. 46–49.
38. Ожегов С.И. Словарь русского языка. М.: Русский язык, 1988. 748 с.
39. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. та голов. ред. В.Т. Бусел]. К.; Ірпінь: Перун, 2007. 1735 с.
40. Дудник Л.М. Адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємництву: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2008. 209 с.
41. Мікіш А.С. Запобігання фіктивному підприємництву в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. К., 2016. 20 с.

42. Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. URL: http://iset-ua.org/images/Shemi_minimizacii_podatkiv_2020.pdf (дата звернення 25.04.2020).

43. Висновок Головного науково-експертного управління ВР України на проект Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66310 (дата звернення 31.03.2020).

44. Пеньков С.В., Волошина М.О. До питання декриміналізації діянь передбачених ст. 205 КК України «Фіктивне підприємництво». (2019) URL: <http://er.dduvs.in.ua/bitstream/123456789/4246/1/7.pdf> (дата звернення 31.03.2020).

45. Дудник Л.М. Фіктивне підприємництво – створення або придбання, реєстрація чи перереєстрація? *Науковий вісник ДПС України*. 2002. № 2 (16). С. 258–264.

46. Типологічні дослідження Державної служби фінансового моніторингу України за 2017 рік. К., 2018. 148 с.

47. Довнич О.М. Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємництво в Україні: стан і шляхи протидії. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2014. № 1 (32). С. 75–77.

48. Давиденко В.Л., Дудін М.М. Питання відповідальності осіб, що вчинили злочин, передбачений статтею 205 Кримінального кодексу України «фіктивне підприємництво». *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3-2. С. 251–253.

49. Оніщик А.В. Методологічні проблеми дослідження фіктивної діяльності в Україні. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій: Збірник матеріалів конференції молодих науковців (м. Київ, 26 травня 2018 р.)*. Київ: АПСВТ, 2018. С. 49–50.

50. Мазур І.І. Корупція як інститут тіньової економіки. *Економіка України*. 2005. № 8. С. 68–75.

51. Мазур І.І. Тінізація економіки України в сучасних умовах. *Економіка*. 2012. № 20. С. 33–44.

52. Турчинов О.В. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки; НАН України, Ін-т Росії. К.: [б.в.], 1996. 199 с.

53. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації / За редакцією З. Варналія. К., НІСД, 2006. 576 с.

54. Мандибура В.О. Тіньова економіка України та напрями законодавчої стратегії її обмеження. К.: Парламентське видавництво, 1998. 136 с.

55. Корягина Т.Н. Теневая экономика в СССР: анализ, оценки, прогнозы. *Вопросы экономики*. 1990. № 3. С. 110–119.

56. Передборський В.А. Економічна безпека держави: Монографія. К.: Кондор, 2005. 391 с.

57. Білоус О.П. Проблеми визначення поняття «конвертаційний центр». *Питання боротьби зі злочинністю*. 2013. Вип. 25. С. 197–208.

58. Оніщик А.В. Економічна природа фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 3 (102). С. 40–46.

59. Оніщик А.В. Економічні критерії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій: Збірник матеріалів II конференції молодих науковців (м. Київ, 25 травня 2019 р.)*. Київ: АПСВТ, 2019. С. 48–49.

60. Статистична інформація Офіса Генерального прокурора про стан злочинності та результати прокурорсько-слідчої діяльності. URL: <https://www.gp.gov.ua/ua/statinfo.html> (дата звернення 29.07.2020)

61. Денисова С.Є. Фіктивне підприємництво як основна з перешкод стабільності і розвитку податкового права України. *Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. (Ірпінь, 23–24 листоп. 2007 р.)* Ірпінь, 2007. С. 181–183.

62. Дубровський В., Черкашин В. Вісім схем ухилення від податків: найбільше недоплачує в бюджет офшорний бізнес і тіньові імпортери. URL:

<http://iset-ua.org/en/novini/podatki/item/116-visim-skhem-ukhlyennia-vid-podatki>
(дата звернення 25.01.2019).

63. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf> (дата звернення 21.04.2019).

64. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf> (дата звернення 21.04.2019).

65. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2017 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (дата звернення 21.04.2019).

66. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (дата звернення 21.04.2019).

67. Оніщик А.В. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання в системі загроз економічної безпеки. *Трансформація фіскальної політики України в умовах інтеграції*: збірник наукових праць за матеріалами ІХ науково-практичної інтернет-конференції, 1-15 грудня 2017 р. Ірпінь, 2017. С. 153–154.

68. Schneider F. The size and development of the shadow economies of Ukraine and six other eastern countries over the period of 1999–2015. *Journal of Development Economics*. 2016. Vol. 2 (78). P. 12–20.

69. Markina I., Hniedkov A., Somuch M. The Development of the Shadow Entrepreneurship in Ukraine. *Revista Espacios*. 2017. Vol. 38 (No 54). P. 25. URL: <http://revistaespacios.com/a17v38n54/a17v38n54p25.pdf> (дата звернення 20.02.2019).

70. Іонін Є.Є., Лаврик С.С. Сучасні тіньові схеми конвертаційних центрів: виявлення та попередження. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2018. № 10 (38). С. 60–67.

71. Білоус В.В. Проблеми методики розслідування фіктивного підприємництва: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.09. Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого. Х., 2004. 20 с.

72. Дудник Л.М. Фіктивні підприємства в кримінальних схемах тіньової економіки. *Актуальні проблеми політики. Науково-практичний семінар «Тіньова*

економіка в інфраструктурі організованої злочинності» (вересень 2004 р.): Збірник наукових праць Одеського інституту правових наук: Випуск 26. Одеса, 2005. С. 198–204.

73. Лисенко В.В. Проблеми та перспективи удосконалення протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності: монографія. К.: Алерта, 2012. 298 с.

74. Лисенко В.В. Фіктивні фірми. Криміналістичний аналіз. Монографія. Київ: Парламенське видання, 2002. 112 с.

75. Люшняк А.І. Проблеми існування фіктивного підприємництва. *Форум права*. 2015. № 2. С. 106–109. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_2_19.pdf (дата звернення 15.01.2019).

76. Типології легалізації злочинних коштів в Україні в 2004-2005 роках: наказ Державного комітету фінансового моніторингу України від 27 грудня 2005 року № 249. URL: https://www.nexus.ua/data/files/Legal_DB/Ukraine/MoneyLaundering_Typology.pdf (дата звернення 16.01.2019).

77. Типології легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, з використанням готівки. URL: http://sdfm.gov.ua/content/file/site_docs/2011/04.01.2012/tipolog2011.pdf (дата звернення 16.01.2019).

78. Про затвердження Типологій легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення у 2017 році: наказ Державного комітету фінансового моніторингу України від 22 грудня 2017 року № 186. URL: <https://zakon.help/article/tipologii-legalizacii-vidmivannya-dohodiv-oderzhanih> (дата звернення 16.01.2019).

79. Лазебник Л.Л., Оніщик А.В. Класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 36–46.

80. Некрасов В.А. Фіктивне підприємництво в системі створення злочинних технологій, що забезпечують можливість учинення злочинів у сфері господарської діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2014. № 3. С. 26–31.

81. Тіньова парадержава. URL: https://dt.ua/business/tinova-paraderzhava-282453_.html (дата звернення 30.01.2019).

82. Грін О. Роль «фіктивних підприємців» у функціонуванні організаційно-економічного механізму оподаткування підприємницької діяльності громадян в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. № 19. С. 195–199.

83. Лист Державної податкової адміністрації України від 14 червня 2007 року № 891/7/16-1417: URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/449262___449327 (дата звернення 30.01.2019).

84. Результати діяльності Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/rezalt/> (дата звернення 30.01.2019).

85. Методичні рекомендації з виявлення конвертаційних центрів / І.В. Кокарев, Л.В. Рибальченко, Е.В. Рижков, К.Г. Сидоренко. Дніпро: Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2019. 24 с.

86. Великий тлумачний словник української мови / Укладач і гол. редактор В.Т. Бусел. К., Ірпінь ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

87. Райзберг Б.А., Лозовский Л.М., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М., 1996. 493 с.

88. Заруба П.І. До питання криміналізації фіктивного підприємництва. *Право та управління*. 2011. № 4. С. 106–111.

89. Марчук М.П. Соціально-правові передумови виникнення та поширення фіктивного підприємництва в Україні. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2014. № 1. С. 83–87.

90. Кардаш Н. Как на подводной лодке. *Налоговая полиция*. 2002. № 12. С. 3.

91. Давиденко В.Л. Питання відповідальності осіб, які вчинили злочин, передбачений статтею 205 Кримінального кодексу України «Фіктивне підприємництво». *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3. С. 251–253.

92. Кожен п'ятий українець вважає, що податки можна не платити (опитування). Дані інституту Горшеніна. УНІАН: Інформаційне агентство. 2010. URL: <http://www.unian.net/ukr/news/news383260.html> (дата звернення 16.01.2020).

93. Предборський В. Розвиток досліджень причинності тонізації економічних процесів в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 4. С. 68–72.

94. Латов Ю.В., Ковалев С.Н. Теневая экономика: Учебное пособие для вузов / Под ред. д.п.н., д.ю.н., проф. В.Я. Кикотя; д.э.н., проф. Г.М. Казиахмедова. М.: Норма, 2006. 336 с.

95. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. № 7. С. 4-12.

96. Годованець О. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави. *Економічний аналіз*. 2008. № 3 (19). С. 85–89.

97. Фрадинський О.А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 1. Т. 1. С. 79–82.

98. Савченко А.М. Аналіз рівня податкового навантаження в контексті імплементації європейських стандартів у національну економіку України. *Економіка та держава*. 2018. № 5. С. 93–96.

99. Антипов В.І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення). Вінниця: ДП ДКФ, 2006. 1040 с.

100. Державна Служба Статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 02.04.2020).

101. Міністерство фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/> (дата звернення 02.04.2020).

102. Рейтинг «Paying Taxes». URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html> (дата звернення 02.04.2020).

103. Schneider F. the development of the shadow economy under changing tax systems and structures: some theoretical and empirical results for Austria / F. Schneider, R. Neck. Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistick, Universität Konstanz, 1992. 33p.

104. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія / За ред. З.С. Варналія. К.: Знання України, 2008. 675 с.

105. Податкова система: навчальний посібник / За ред. І.О. Лютого. К.: Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

106. Буркальцева Д. Інституціональне забезпечення економічної безпеки України: [монографія]; Наук.-дослід. екон. ін-т. К.: Знання України, 2012. 347 с.

107. Варналій З.С. Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. 2011. Випуск 24. С. 69–76.

108. Офіс Генерального прокурора. URL: <https://www.gp.gov.ua/ua/1stat> (дата звернення 02.04.2020).

109. Економічна енциклопедія: У трьох томах [текст] / редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. Т. 1. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

110. Економічний словник / [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. К.: Кондор, 2007. 358 с.

111. Косенко Е. Банк не баня? *Деловая Украина*. 2001. № 51 (878). С. 1–2.

112. Подмазко О.М. Організаційно-економічні засади детінізації економіки України: дис. канд. екон. наук: 08.00.03. Одеський національний політехнічний університет. Одеса, 2015. 230 с.

113. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: (Теорія і практика:) Монографія. К.: Логос, 2004. 324 с.

114. Теньков С.І. Проблеми існування фіктивних фірм в сучасних умовах. *Юридичний вісник України*. 2000. № 15. С. 14.
115. Оніщик А.В. Моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *European journal of economics and management*. 2020. Volume 6. Issue 1. S. 130–135.
116. Турчинов О.В. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки; НАН України, Ін-т Росії. К.: [б.в.], 1996. 199 с.
117. Васильців Т. Економічна безпека підприємництва України: стратегія та механізми зміцнення: моногр. Львів: Арал, 2008. 384 с.
118. Кириєнко А.В. Механізм досягнення і підтримки економічної безпеки підприємства: автореф. дис... канд. екон. наук.: 08.06.01. Київський національний економічний університет. К., 2000. 19 с.
119. Подлужна Н.О. Організація управління економічною безпекою підприємства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01. НАН України; Інститут економіки промисловості. Донецьк, 2003. 20 с.
120. Барановський О.І. Економічна безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення): Монографія. К.: КНЕУ, 2004. 759 с.
121. Шлемко В.Т., Бінько І.Ф. Економічна безпека України: сутність і напрями забезпечення: монографія. К.: НІСД, 1997. 144 с.
122. Мунтіян В.І. Економічна безпека України: монографія. К.: Вид-во КВІЦ, 1999. 464 с.
123. Галіцин В.К., Суслов О.П., Самченко Н.К. Концептуальні засади моніторингу. *Бізнес Інформ*. 2013. Випуск № 9. С. 330–335.
124. Пугачова М.В. Концептуальні основи статистичного моніторингу. НДІ статистики Держкомстату України. К., 2003. 344 с.
125. Цопа Н.В. Система моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища промислового підприємства. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського*. 2010. № 3 (47). С. 136–143.

126. Економічна енциклопедія: у 3 т. Т. 2 / [С.М. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. К.: Академія, 2001. 848 с.
127. Кураков Л.П. Экономический энциклопедический словарь. М.: Вуз и школа, 2005. 1030 с.
128. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. 2-е изд. доп. и перераб. М.: Институт новой экономики, 1997. 864 с.
129. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2002. 895 с.
130. Гончаров С.М., Кушнір Н.Б. Тлумачний словник економіста. Рівне: НУВГП, 2008. 264 с.
131. Забродский В.А., Кизим Н.А. Диагностика финансовой устойчивости функционирования производственно-экономических систем. Х.: Бизнес Информ, 2000. 108 с.
132. Побурко Я.О. Моніторингові оцінювання складних соціально-економічних явищ розвитку регіону. НАН України; Ін-т регіональних досліджень. Л., 2006. 306 с.
133. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер с нем. М.: Финансы и статистика, 1997. 800 с.
134. Яріш О.В., Дуда М.О. Моніторинг як складова управління різними сферами практичної діяльності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: «Економічні науки»*. 2013. Випуск № 24. С. 25–30.
135. Лімська декларація керівних принципів контролю від 1 січня 1997 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення 12.01.2020).
136. Алексеенко Л.М., Олексієнко В.М., Юркевич А.І. Економічний словник: банківська справа, фондовий ринок: укр.-англ.-рос. тлумач. слов. Київ: Максимум; Тернопіль: Економічна думка, 2000. 592 с.
137. Кузнецова І.О. Підходи до визначення границь моніторингу. *Економіст: Фінанси, банки, інвестиції*. 2008. № 11. С. 44–46.

138. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. №№13-17. Ст.112.
139. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: Закон України від 28.11.2002 року № 249-IV. *Відомості Верховної України*. 2003. № 1. Ст. 2.
140. Морозов А.О., Косолапов В.Л., Колосов В.Є. та ін. Інформаційне і аналітичне забезпечення системи моніторингу. *Науково-технічна інформація*. 2002. № 3. С. 18–23.
141. Карпов В., Пугачева М., Степашка В. Статистичний моніторинг соціально-економічних процесів як актуальне завдання державної статистики. *Статистика України*. 2000. № 2. С. 33–40.
142. Педченко Н.С. Моніторинг фінансової конкурентоспроможності підприємств: Монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2007. 103 с.
143. Пересада А.А. Фінансові інвестиції. К.: КНЕУ, 2006. 728 с.
144. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. М.: Перспектива, 1998. 656 с.
145. Скибінський С.В. Маркетинг. Львів, 2000. Ч. 1. 640 с.
146. Євтух О.Т. Банківський моніторинг кредитування нерухомості. *Фінанси України*. 2004. № 3. С. 112–116.
147. Моніторинг актів законодавства та інших нормативно-правових актів про охорону праці. *Інформаційний бюлетень з охорони праці*. № 1. 2002. С. 2–3.
148. Gordon T., Helmer O. Report on a Long Range Forecasting Study. Ery RAND Corporation. Santa Monica. California, 1964. 71 p.
149. Гнатієнко Г.М., Снитюк В.Є. Експертні технології прийняття рішень. Монографія. К.: ТОВ «Маклаут», 2008. 444 с.
150. Мартино Дж. Технологическое прогнозирование. Пер. с англ. М.: Прогресс, 1997. 591 с.
151. Нежиборець В.І. Розвиток інноваційної діяльності в Україні як умова забезпечення конкурентоспроможності в Україні. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2011. № 5. С. 48–54.

152. Китаев Н.Н. Групповые экспертные оценки. М.: Знание, 1975. 64 с.
153. Буряк М.В., Чеботар О.С. Декриміналізація фіктивного підприємництва: нові законодавчі зміни. Електронний ресурс. С. 35–38. URL: http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/15198/1/ЗБІРНИК_2019_p036-039.pdf. (дата звернення 28.08.2020).
154. Марчук М.П. До питання протидії фіктивному підприємництву в Україні. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. № 3 (31). 2013. С. 88–96.
155. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dosudove-slidstvo/> (дата звернення 28.08.2020).
156. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення 28.08.2020).
157. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 28.08.2020).
158. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории; пер. с англ. М.: ГУ ВШЭ, 2003. 672 с.
159. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*. 1972. № 1. P. 323–338.
160. Налогообложение: теории, проблемы, решения [В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.]; подбщ. ред. В.П. Вишневского. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
161. Майбуров И. А., Соколовская А. М. Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий. *Вестник УрФУ. Серия экономика и управление*. 2012. № 3. С. 4–15.
162. Паєнтко Т.В. Інтегральні та кількісні підходи в аналізі податкового потенціалу фінансового ринку. *Інформаційні технології в освіті*. 2012. № 13. С. 144–149.

163. Подік І.І. Податкова складова економічної безпеки України: Монографія. К.: Інтерсервіс, 2017. 210 с.
164. Словарь иностранных слов с приложениями [Текст] / Под ред. В. Бутромеева. М.: «Престиж книга»; «РИПОЛ Классик», 2006. 544 с.
165. Robert Tannenwald The Representative Tax System – Tax Capacity and Tax Effort in the Ocean State. URL: <http://www.ripec.com/rts2k.html> (дата звернення 28.07.2020).
166. Богачева О.В. Налоговый потенциал и региональные счета. *Финансы*. 2000. № 2. С. 29–32.
167. Куницына С.Ю. К вопросу о природе налогового потенциала. URL: <http://www.sno.jurati.ru/node/36> (дата звернення 28.07.2020).
168. Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління. Донецьк: Наука і освіта, 2001. 304 с.
169. Кашина Н.В. Методика расчетов налогового потенциала. *Финансы*. 2001. № 12. С. 35–37.
170. Горский И.В. Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений. *Финансы*. 1999. № 6. С. 10–27.
171. Тарангул Л.Л. Податкова політика та економічний розвиток регіонів: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... докт. екон. наук: 08.04.01. Інститут економіки та прогнозування. К., 2003. 32 с.
172. Корсун А.Ю. Формирование и реализация налогового потенциала территории: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.10. Ставрополь, 2010. 20 с.
173. Богачева О.В. Налоговый потенциал и региональные счета. *Финансы*. 2000. № 2. С. 29–37.
174. Матрусов Н.Д. Региональное прогнозирование и региональное развитие России. М.: Наука, 1995. 221 с.
175. Коломиец А.Л. О соотношении финансового и налогового потенциалов в региональном разрезе. *Налоговый вестник*. 2000. № 3. С. 5– 12.
176. Иванов Ю.Б. Регулятивний потенціал податкової системи України: Монографія. Харків: ХНЕУ, 2009. 400 с.

177. Проскура К.П. Податковий потенціал ринку цінних паперів в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. Вип. 25. С. 151–162.

178. Гаджикурбанов Д.М. «Налоговий потенціал» в системі економічних категорій. *Вестник фінансового університета*. 2015. № 6. С. 96–106.

179. Сідельникова Л.П., Малюжець О.І. Прогнозування потенційних можливостей бюджету щодо мобілізації податкових надходжень. *Економіка та суспільство*. 2019. Випуск № 20. С. 666–674.

180. Офіційний веб-сайт Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. URL: <https://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (дата звернення 28.07.2020).

181. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т.І. Єфименко, А.М. Соколовської. К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 494 с.

182. Річний звіт Національного банку України за 2018 рік. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/annual_report_2018.pdf?v=4 (дата звернення 27.11.2019).

183. Звіт Державної служби фінансового моніторингу України за 2017 рік. URL: https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/0350/zvity/zvit_2017_UA.pdf (дата звернення 27.11.2019).

184. Звіт Державної служби фінансового моніторингу України за 2018 рік. URL: http://finmonitoring.in.ua/wp-content/uploads/2019/04/SDFM_AnnualReport_2018.pdf (дата звернення 27.11.2019).

185. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні; Інститут соціально-економічної трансформації. 2017. URL: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem> (дата звернення 28.07.2020).

186. Федчишин Ю.А. Виявлення схем незаконного відшкодування податку на додану вартість, що ґрунтуються на використанні «податкових ям».

Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ. 2012. № 1 (3). С. 115–124.

187. Волканов В.Д. Механізм справляння податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. ... канд. ек. наук: 08.04.01. Одеса, 2006. 22 с.

188. Воробйов Ю.М. Прогнозування податкових надходжень в контексті Податкового кодексу України. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції.* 2010. № 4 (9). С. 13–23.

189. Уголовный кодекс Грузии. URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/download/16426/143/ru/pdf> (дата звернення 22.04.2019).

190. Уголовный кодекс Республики Молдова от 18.04.2002 № 985. URL: <http://lex.justice.md/ru/331268/> (дата звернення 22.04.2019).

191. Уголовный кодекс Республики Армения от 18.04.2003. URL: <https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/ru/am/am012ru.pdf> (дата звернення 22.04.2019).

192. Уголовный кодекс Кыргызской Республики от 1 октября 1997 года № 68. <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/568> (дата звернення 22.04.2019).

193. Уголовный кодекс Республики Таджикистан от 21 мая 1998 года № 574 URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30397325 (дата звернення 22.04.2019).

194. Уголовный кодекс Азербайджанской Республики от 30 декабря 1999 года № 787-IQ. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30420353 (дата звернення 22.04.2019).

195. Уголовный кодекс Туркменистана. URL: http://minjust.gov.tm/ru/mmerkezi/doc_view.php?doc_id=8091 (дата звернення 22.04.2019).

196. Code pénal. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=C3B7B3D07B0F5BEE37327345A48028AA.tplgfr39s_1?idSectionTA=LEGISCTA000006165331&cidTexte=LEGI TEXT000006070719&dateTexte=20180413 (дата звернення 22.04.2019).

197. Strafgesetzbuch, § 263 Betrug. URL:https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/_263.html (дата звернення 22.04.2019).

198. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444> (дата звернення 22.04.2019).

199. Codice penale italiano. URL:<http://www.ipsoa.it/codici/cp/12/t13> (дата звернення 22.04.2019).

200. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. URL: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.2B866DFF7D43> (дата звернення 22.04.2019).

201. Уголовный кодекс Российской Федерации: принят 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ. Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.

202. Илюхин В. В. Юридический анализ объективной стороны преступления, предусмотренного ст. 173 УК РФ «Лжепредпринимательство». *Научный вестник Тюменского юрид. ин-та МВД России: сб. науч. тр.* Тюмень, 2002. С. 58–62.

203. Кучеров И.И. Налоговое право России: [курс лекций] / М.: ЮрИнфоР, 2001. 360 с.

204. Уголовный кодекс Республики Беларусь от 9 июля 1999 г. № 275-З. URL: <http://уголовный-кодекс.бел/> (дата звернення 22.04.2019).

205. Лжепредпринимательство как явление исчезает в Беларуси – КГК. URL: <http://www.mlyn.by/2019/03/lzhepredprinimatelstvo-kak-yavlenie-ischezaet-v-belarusi-kgk/> (дата звернення 22.04.2019).

206. Указ о лжепредпринимательстве отменят с 1 января. URL: <https://reform.by/ukaz-o-lzhepredprinimatelstve-otmenjat-s-1-janvarja/> (дата звернення 22.04.2019).

207. Лжепредпринимательство как явление исчезает в Беларуси – КГК. URL: <http://www.mlyn.by/2019/03/lzhepredprinimatelstvo-kak-yavlenie-ischezaet-v-belarusi-kgk/> (дата звернення 22.04.2019).

208. Обоснование предложения об отмене статьи 234 Уголовного кодекса РБ «Лжепредпринимательство». URL:

<http://allminsk.biz/zakonodatelstvo/zakonoproekty/61733-obosnovanie-predlozhenija-ob-otmene-stati-234-ugolovnogo-kodeksa-rb-lzhepredprinimatelstvo> (дата звернення 22.04.2019).

209. Закон «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования правоохранительной системы». URL: <https://bit.ly/2veBjZp> (дата звернення 22.04.2019).

210. Почему отменили 215 статью Уголовного кодекса РК? URL: <https://www.zakon.kz/4869074-pochemu-otmenili-215-statju-ugolovnogo.html> (дата звернення 22.04.2019).

211. Уголовную ответственность за лжепредпринимательство отменили. URL: <http://atameken.kz/ru/news/26854-ugolovnuyu-otvetstvennost-za-lzhepredprinimatelstvo-otmenili> (дата звернення 22.04.2019).

212. Беремкулов Б.О. Международный опыт борьбы с организованной преступностью в сфере экономики и лжепредпринимательства. *Исследования в сфере борьбы с экономическими преступлениями*. 2013. № 1 (2). С. 114–122.

213. Осика І.М. Протидія економічній злочинності: огляд міжнар. наук.-практ. семінару. *Право і безпека*. Х., 2003. Т. 2. № 2. С. 213–219.

214. Коваленко П.М. Запобігання шахрайству на фінансових ринках у біржовій торгівлі: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.08. К., 2005. 19 с.

215. Пустовіт В.А., Марчук М.П. Міжнародний досвід протидії фіктивному підприємництву. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2014. № 1 (32). С. 99-102. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boz_2014_1_25 (дата звернення: 22.04.2019).

216. Ποινικός Κώδικας. URL: <http://penelfa.gr/images/ekpraideutikonomothesia/pinikos%20kodikas.pdf> (дата звернення: 22.04.2019).

217. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444> (дата звернення: 22.04.2019).

218. Kodeks karny Dz. U. 1997 Nr 88 poz. 553. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19970880553/U/D19970553Lj.pdf> (дата звернення 22.04.2019).

219. Уголовный кодекс Республики Болгария / [науч. ред. А.И. Лукашова; пер. с болг. Д.В. Милушева, А.И. Лукашова, вступ ст. И.И. Айдарова]. СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. 128 с.

220. Мельник О.О. Стан протидії фіктивному підприємництву в Україні. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2014. № 1. С. 88–90.

221. Недодаєва Н.Л. Протидія створенню фіктивних підприємств як напрям економічної безпеки держави. *Вісник Східноукраїнського нац. ун-ту ім. Володимира Даля*. 2011. № 11 URL: <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/504/36/Nedodaeva.pdf>.

222. Петросян В.Г. Криміналістичне та оперативно-розшукове забезпечення виявлення злочинів, вчинених суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Ірпінь., 2012. 221 с.

223. Пустовіт В.А. Міжнародний досвід протидії фіктивному підприємництву. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2014. № 1. С. 99–102.

224. Шапіро В.С. Стан та протидія фіктивному підприємництву в Україні. *Інформація і право*. 2015. № 2. С. 144–151.

225. Тарасенко О.В. Основні проблеми та напрями підвищення ефективності організації управління підрозділів податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємництву. *Малий і середній бізнес (право, держава, економіка)*. 2014. № 3-4(58-59). С. 111–115.

226. Дудник Л.М. Проблема протидії фіктивному підприємництву у фінансовій сфері. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2009. № 1 (44). С. 214–219.

227. Пілюков Ю.О. Фіктивне підприємництво в Україні. Поняття та зв'язок з іншими економічними злочинами. *Актуальні проблеми правознавства*. 2019. Вип. 1. С. 140–144.

228. Дудоров О.О. Спірні питання кримінально-правової характеристики фіктивного підприємництва. Проблеми права на зламі тисячоліть. Дніпропетровськ, 2001. С. 201–204.

229. Мікіш А.С. Запобігання фіктивному підприємництву: шляхи удосконалення. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2015. № 2. С. 245–250.

230. Даньшин И. Н. Состояние должностных преступлений в сфере хозяйственной деятельности и система мер по их предупреждению. *Проблеми запобігання службовим злочинам у сфері господарчої діяльності: матеріали наук.-практ. семінару (Харків, 9 листоп. 2004 р.)*. Х., 2005. С. 15–18.

231. Погорецький М.А. Питання запобігання службовим злочинам у сфері господарчої діяльності оперативно-розшуковими заходами. *Проблеми запобігання службовим злочинам у сфері господарчої діяльності: матеріали наук.-практ. семінару (Харків, 9 листоп. 2004 р.)*. Х.; К., 2005. С. 147–149.

232. Дудник Л.М. Інформаційні технології і фіктивне підприємництво. *Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. Інтернет конф. (23 січ.– 30 берез. 2012 р.)*. URL: http://nc.nusta.com.ua/Kyrsi%202003/tezi/images_tezi/046.htm (дата звернення 28.08.2020).

ДОДАТКИ

Додаток А
Таблиця.А.1

**Результати анкетного опитування слідчих правоохоронних органів щодо ефективності методик моніторингу
фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.**

Фактори (n)	Експерти (m)																			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1	3	2	2	3	3	2	2	4	2	3	2	2	4	9	3	2	3	2	3	3
2	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	10	6	6	6	11	6	6	6	6	6
3	7	9	10	7	11	7	6	7	6	7	6	7	10	7	7	6	7	9	7	6
4	8	6	7	8	7	6	8	9	8	8	9	11	8	9	8	8	9	8	8	9
5	9	11	9	7	7	8	10	9	8	8	9	7	8	10	7	7	11	7	7	8
6	10	10	9	10	10	10	8	10	10	10	9	10	10	10	10	8	10	10	10	10
7	6	6	6	11	6	7	6	6	6	6	10	6	6	4	6	6	6	6	7	6
8	10	10	11	11	10	10	10	12	10	10	11	11	12	10	10	12	10	11	12	11

Додаток Б
Таблиця Б.1

Динаміка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом

Назва показника	Значення показника, проваджень															
	2015 рік				2016 рік				2017 рік				2018 рік			
	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КПК)	75	72	76	42	72	69	77	51	77	82	78	46	93	72	84	35
Фіктивне підприємництво (ст. 205 КПК)	34	59	54	29	99	79	39	16	56	70	51	26	148	93	86	51
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КПК)	3	1	1	1	1	4	1	0	3	3	3	0	4	4	4	2
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КПК)	57	42	35	28	27	29	15	19	22	20	32	20	30	33	27	17
Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок (ст. 216 КПК)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Доведення до банкрутства (ст. 219 КПК)	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші кримінальні правопорушення	22	18	13	11	22	34	55	42	53	63	46	29	14	13	7	5
Разом	191	191	180	111	222	215	187	129	211	238	210	121	289	215	208	110

Джерело: складено автором за даними [4].

Продовження додатку Б

Таблиця Б.2

Структура кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом

Назва показника	Значення показника, відсотків															
	2015 рік				2016 рік				2017 рік				2018 рік			
	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КПК)	39,3	37,5	42,2	37,8	32,4	32,1	41,2	39,5	36,5	34,5	37,1	38,0	32,2	33,5	40,4	31,8
Фіктивне підприємництво (ст. 205 КПК)	17,8	30,6	30,2	26,1	44,6	36,7	20,9	12,4	26,5	29,4	24,3	21,5	51,2	43,3	41,3	46,4
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КПК)	1,6	0,5	0,6	0,9	0,5	1,9	0,5	0,0	1,4	1,3	1,4	0,0	1,4	1,9	1,9	1,8
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КПК)	29,8	22,0	19,5	25,2	12,2	13,5	8,0	14,7	10,4	8,4	15,2	16,5	10,4	15,3	13,0	15,5
Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок (ст. 216 КПК)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Доведення до банкрутства (ст. 219 КПК)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,5	0,0	0,0	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші кримінальні правопорушення	11,5	9,4	7,5	9,9	9,9	15,8	29,4	32,6	25,1	26,5	21,9	24,0	4,8	6,0	3,4	4,5
Разом	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором за даними [4].

Таблиця В.1

Чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом, осіб

Назва показника	Значення показника															
	2015 рік				2016 рік				2017 рік				2018 рік			
	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КПК)	78	76	82	42	83	79	88	53	83	84	87	47	119	81	88	36
Фіктивне підприємництво (ст. 205 КПК)	38	65	55	29	103	81	42	19	58	75	51	26	160	94	100	51
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КПК)	3	1	1	1	1	4	1	0	6	3	3	0	11	4	5	2
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КПК)	64	43	39	30	33	34	15	19	23	21	37	21	33	46	29	18
Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок (ст. 216 КПК)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Доведення до банкрутства (ст. 219 КПК)	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші кримінальні правопорушення	26	18	13	11	24	36	56	42	60	67	48	29	14	18	7	5
Разом	209	203	190	113	245	234	202	134	230	250	226	123	337	243	229	112

Джерело: складено автором за даними [4].

Продовження додатку В

Таблиця В. 2

**Структура чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні
провадження до суду з обвинувальним актом, осіб**

Назва показника	Значення показника, відсотків															
	2015 рік				2016 рік				2017 рік				2018 рік			
	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КПК)	37,3	37,4	43,2	37,2	33,9	33,8	43,6	39,6	36,1	33,6	38,5	38,2	35,3	33,3	38,4	32,1
Фіктивне підприємництво (ст. 205 КПК)	18,2	32,0	28,9	25,7	42,0	34,6	20,8	14,2	25,2	30,0	22,6	21,1	47,5	38,7	43,7	45,5
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КПК)	1,4	0,5	0,5	0,9	0,4	1,7	0,5	0,0	2,6	1,2	1,3	0,0	3,3	1,6	2,2	1,8
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КПК)	30,6	21,2	20,5	26,5	13,5	14,5	7,4	14,2	10,0	8,4	16,4	17,1	9,8	18,9	12,7	16,1
Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок (ст. 216 КПК)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Доведення до банкрутства (ст. 219 КПК)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,4	0,0	0,0	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші кримінальні правопорушення	12,4	8,9	6,8	9,7	9,8	15,4	27,7	31,3	26,1	26,8	21,2	23,6	4,2	7,4	3,1	4,5
Разом	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором за даними [4].

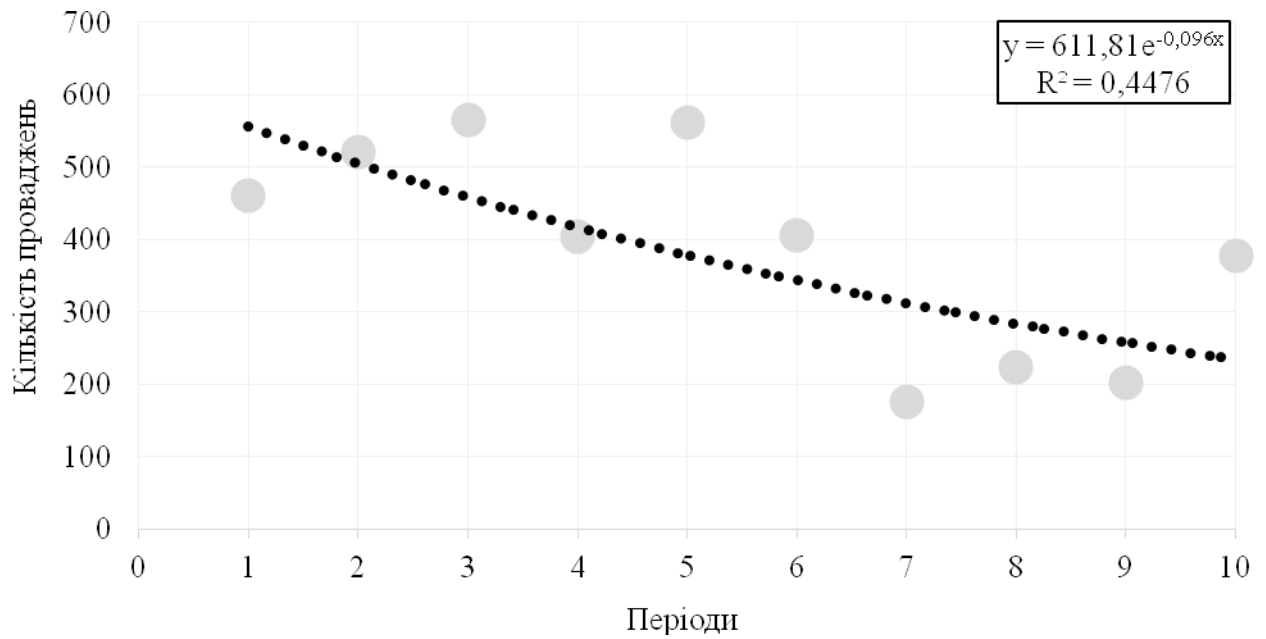


Рис. Г.1. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі експоненціальної функції

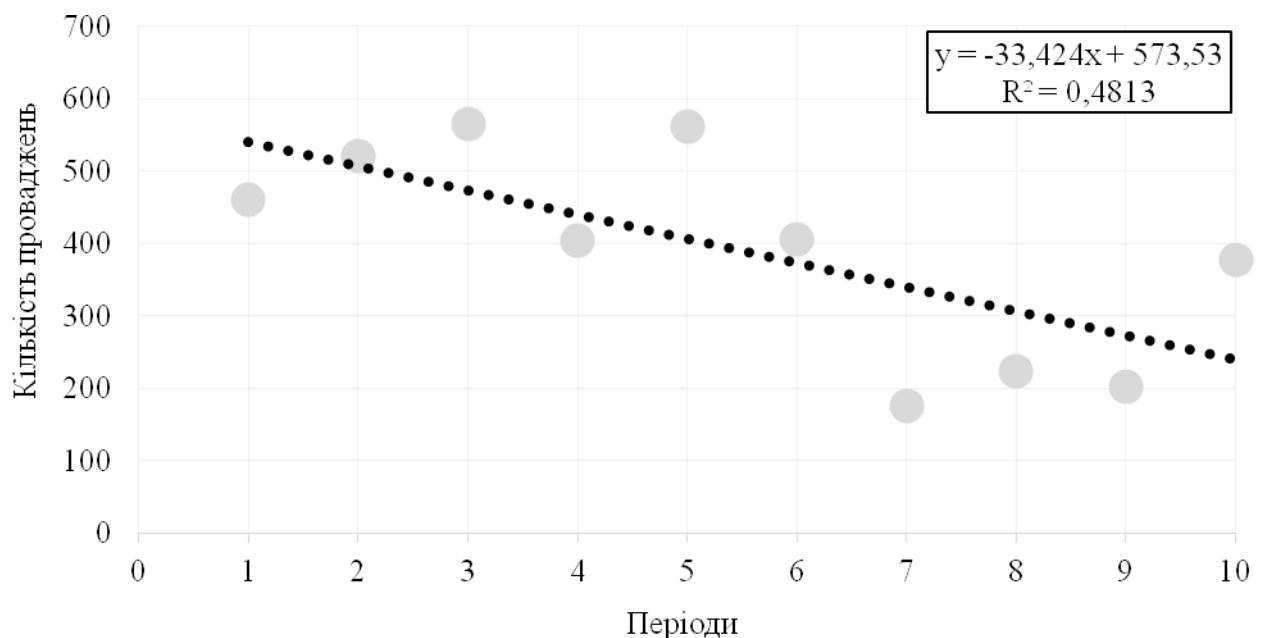


Рис. Г.2. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі лінійної функції

Продовження додатку Г

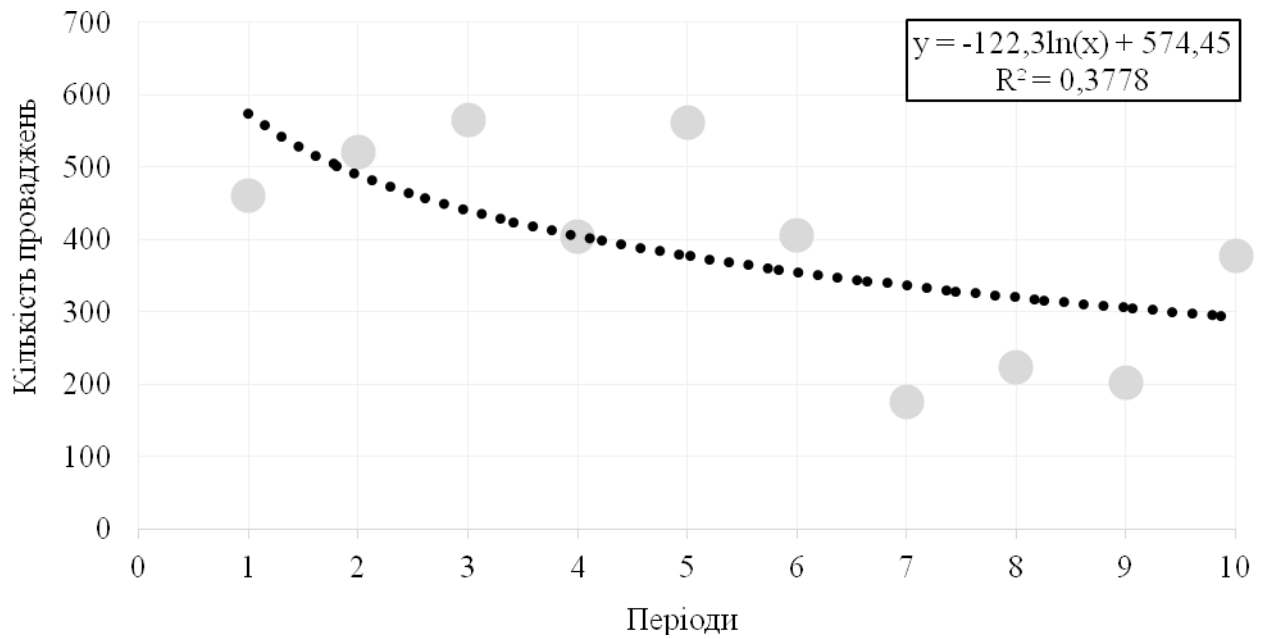


Рис. Г.3. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі логарифмічної функції

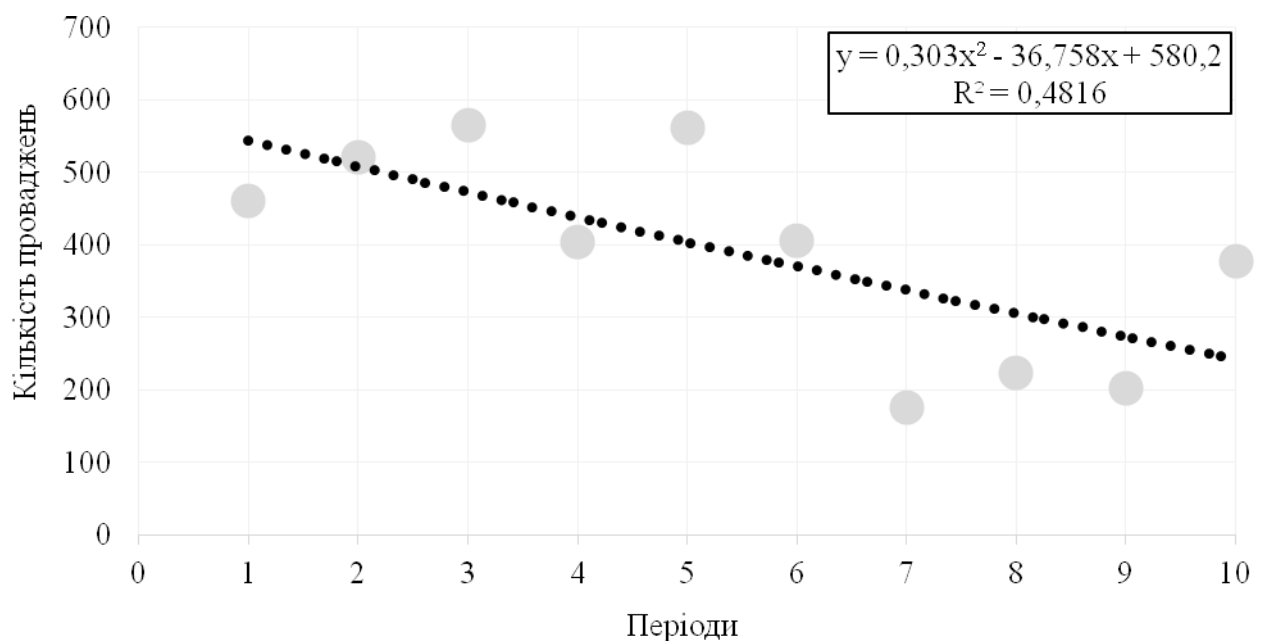


Рис. Г.4. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

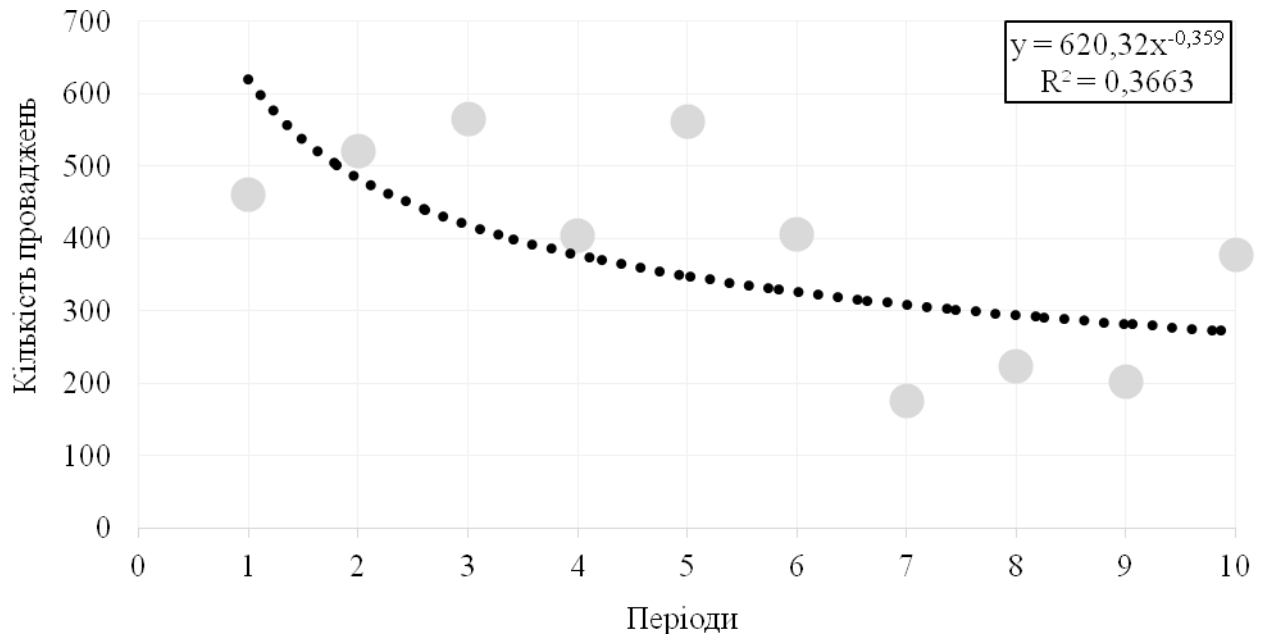
Продовження додатку Г

Рис. Г.5. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Кількість кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі степеневої функції

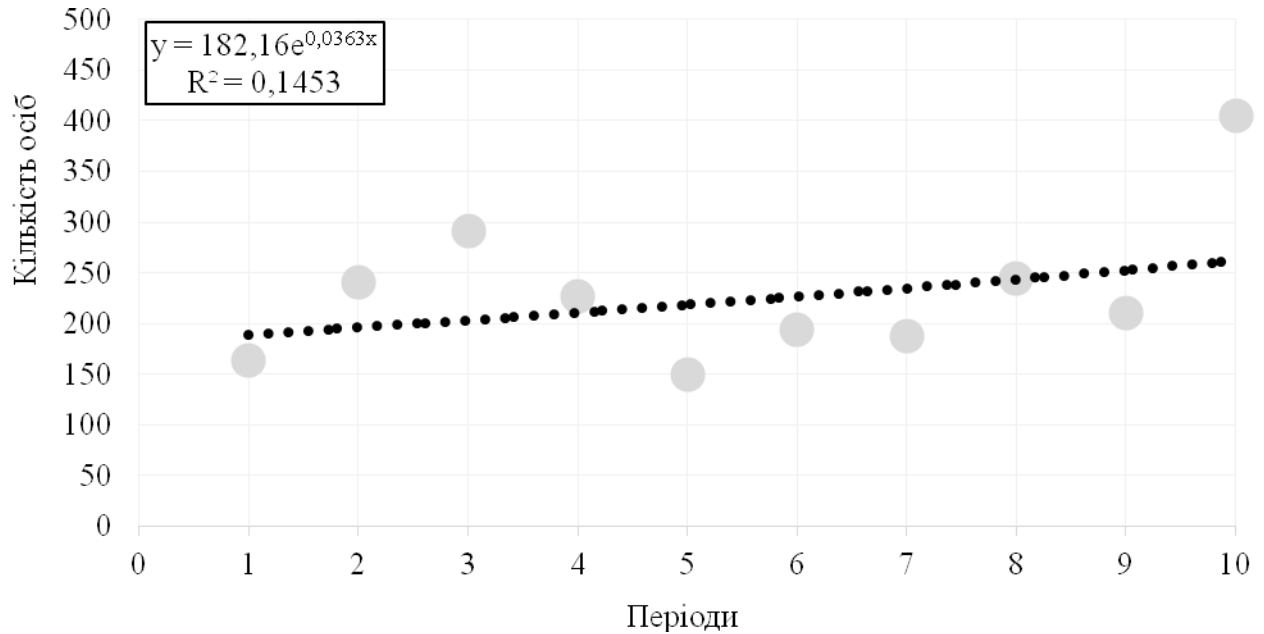


Рис. Д.1. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі експоненціальної функції

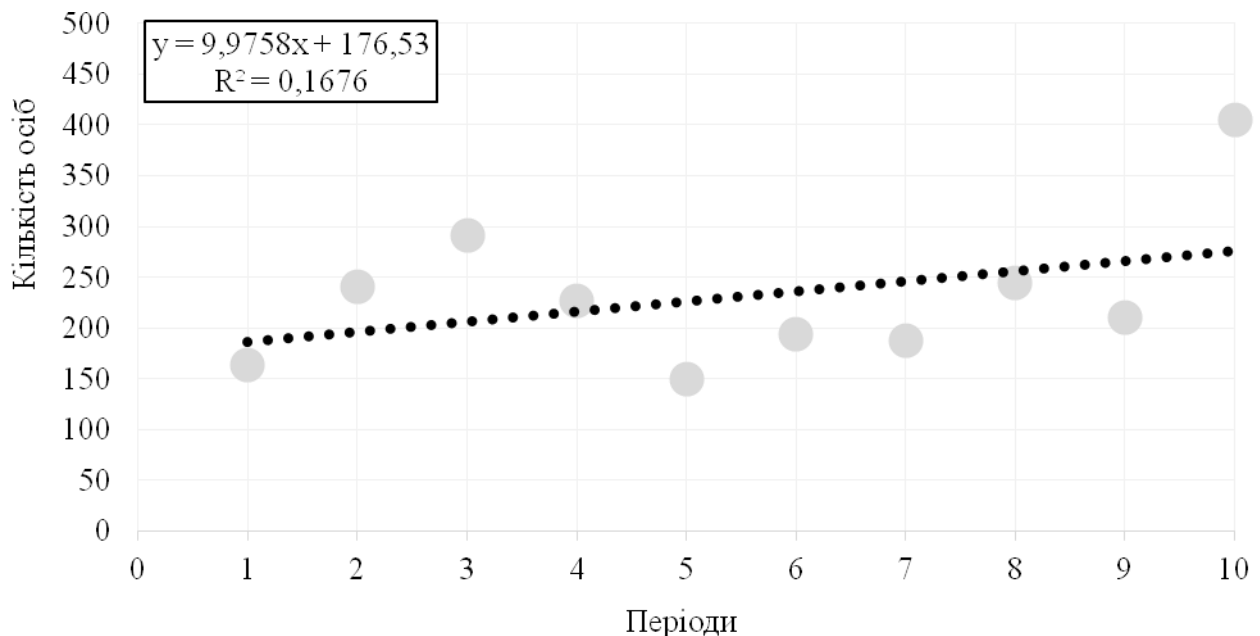


Рис. Д.2. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі лінійної функції

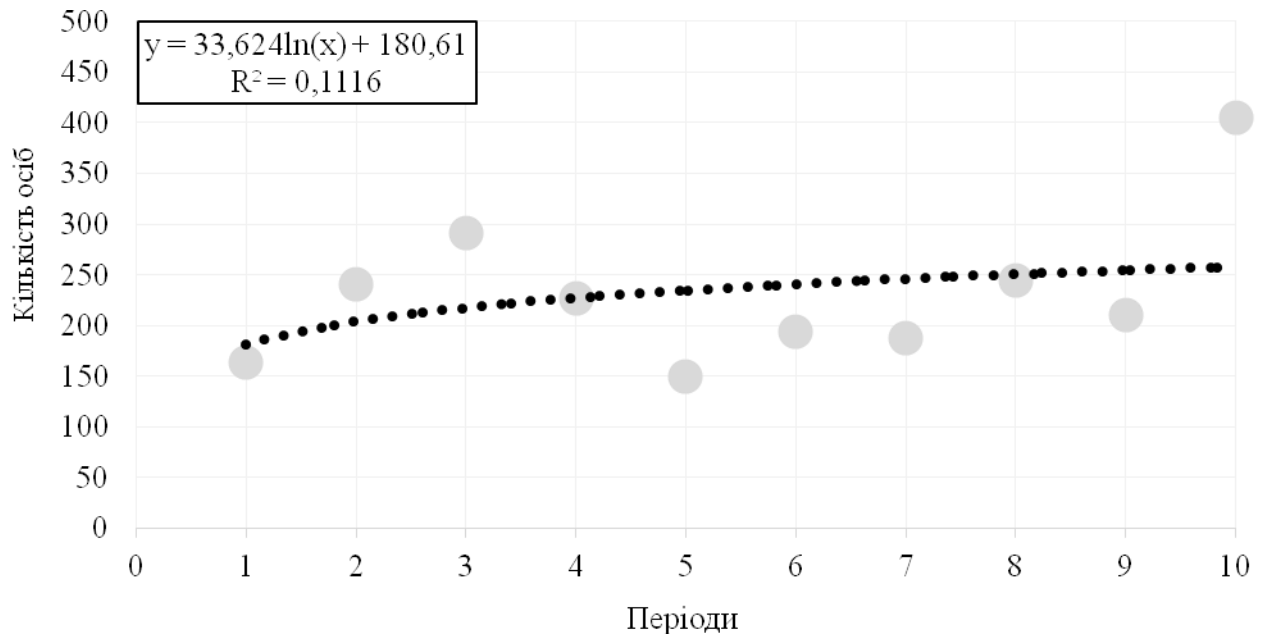


Рис. Д.3. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі логарифмічної функції

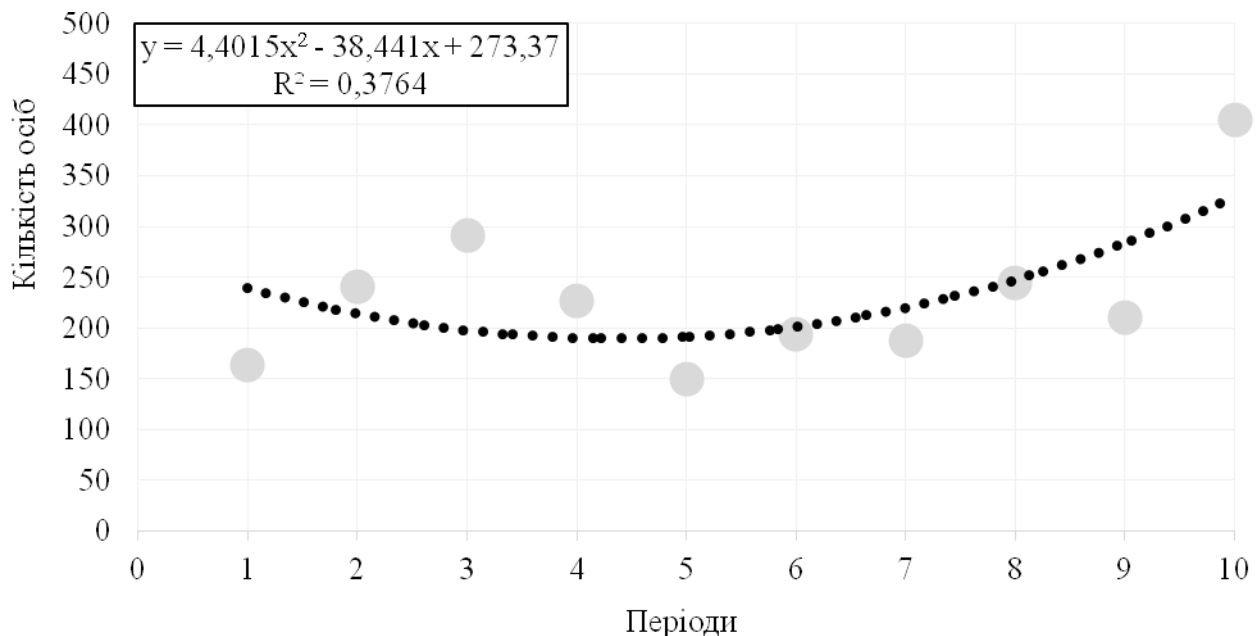


рис. Д.4. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

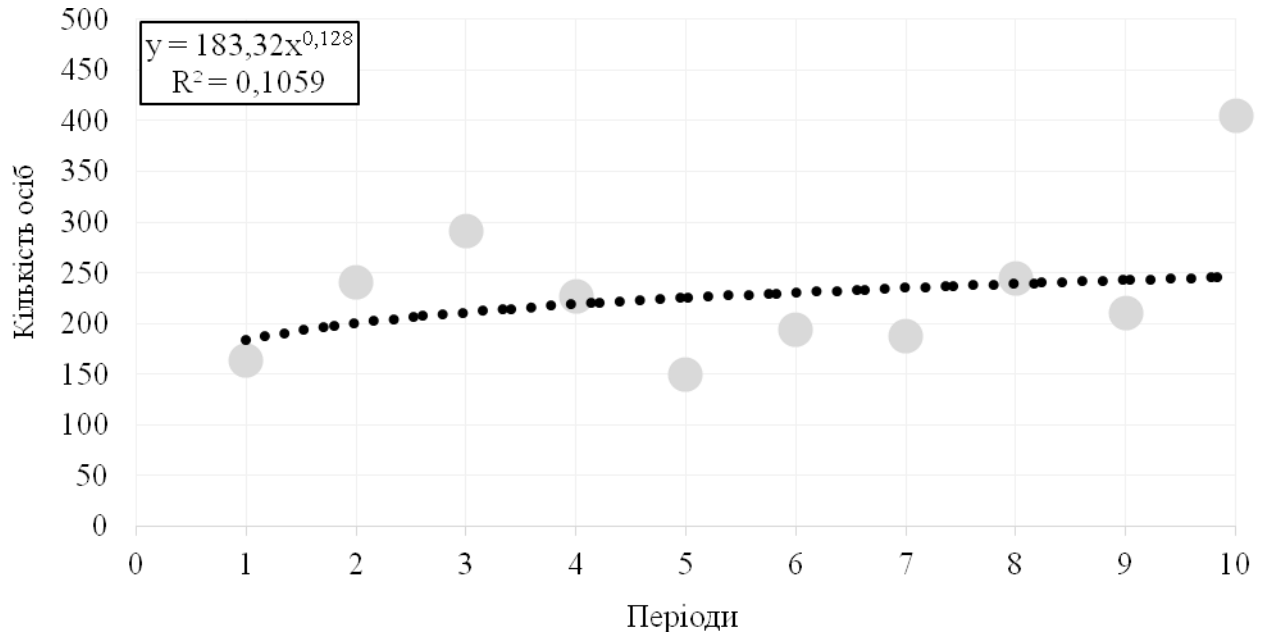
Продовження додатку Д

Рис. Д.5. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Чисельність осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом за статтею 205 КПК», описаної на основі степеневі функції

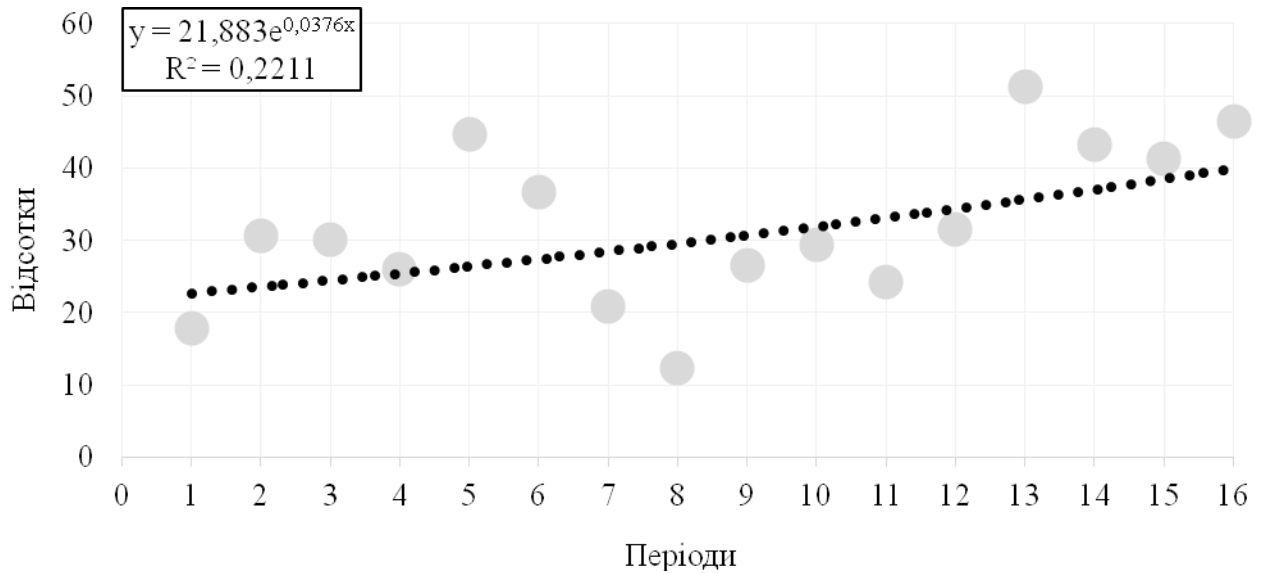


Рис. Е.1. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», описаної на основі експоненціальної функції

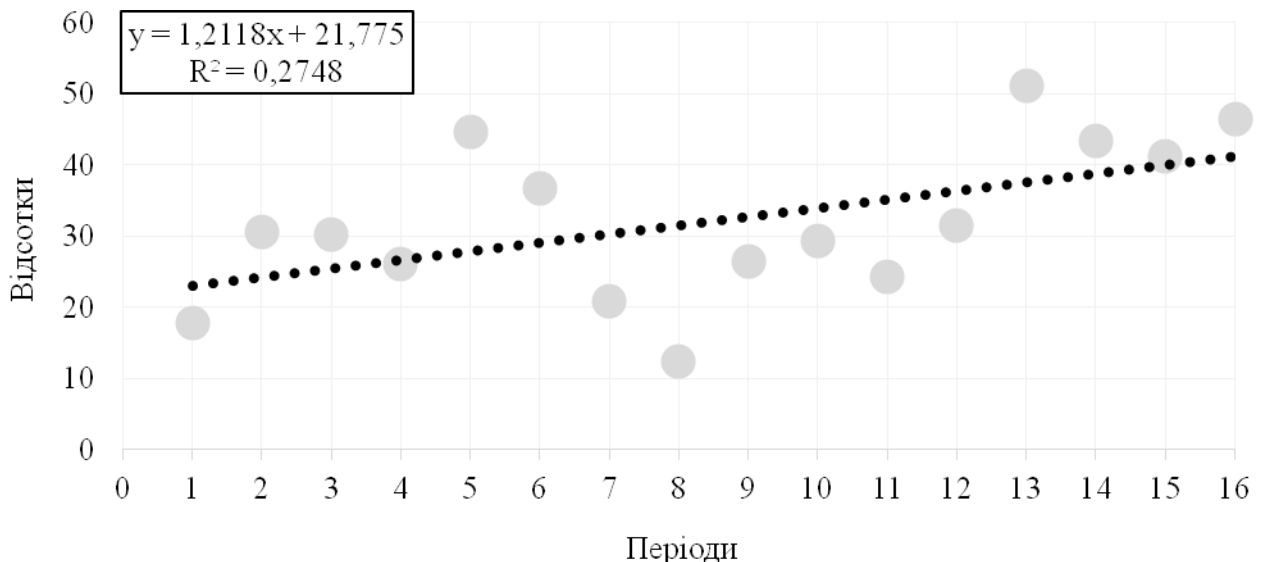


Рис. Е.2. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», описаної на основі лінійної функції

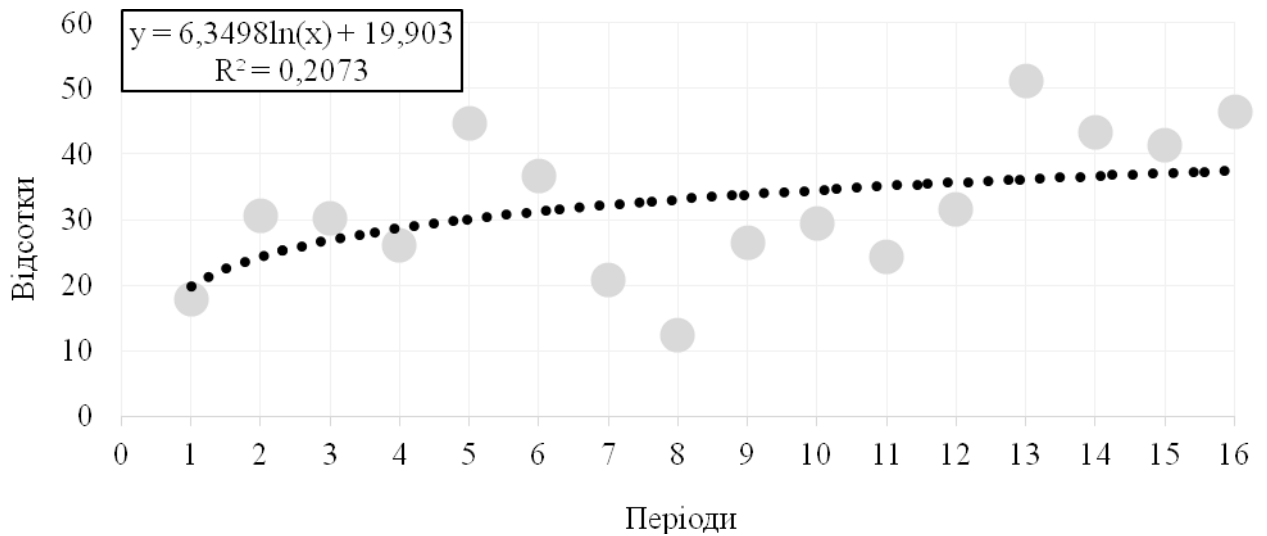


Рис. Е.3. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», описаної на основі логарифмічної функції

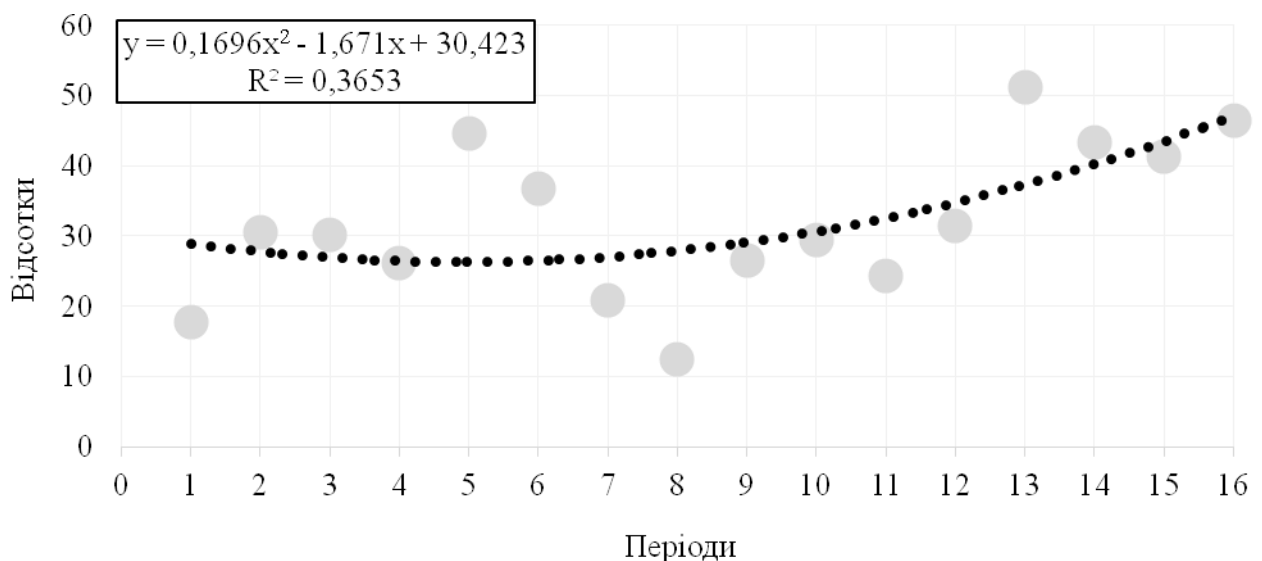


Рис. Е.4. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», описаної на основі поліноміальної (ступень 2) функції

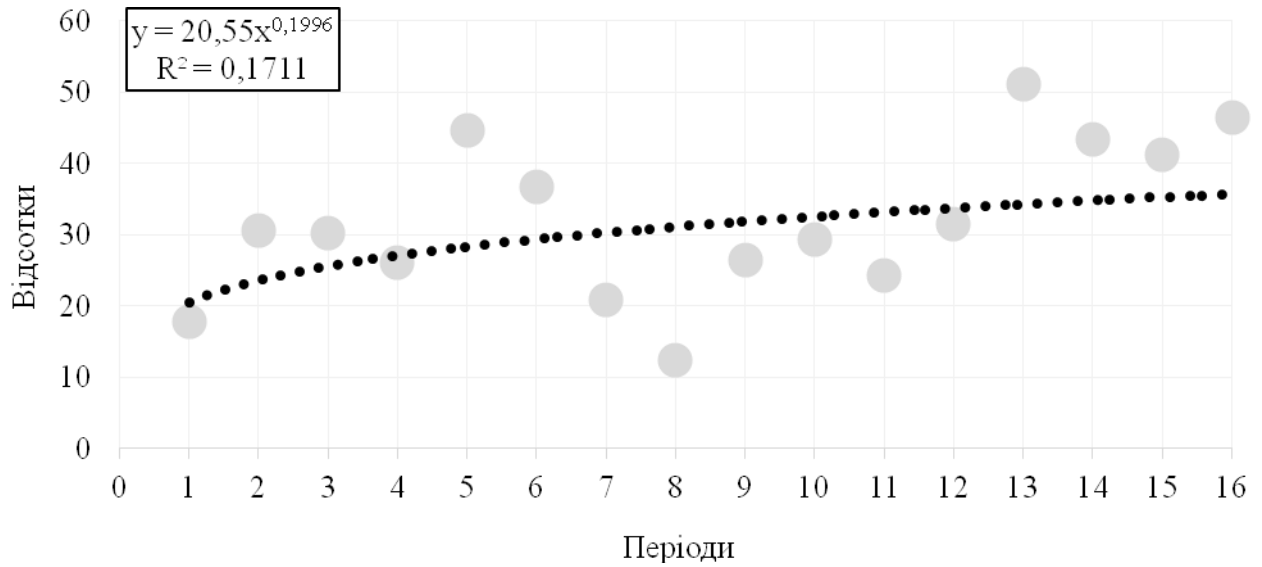


Рис. Е.5. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Частка кримінальних проваджень, направлених до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній кількості кримінальних проваджень, направлених до суду», описаної на основі степеневої функції

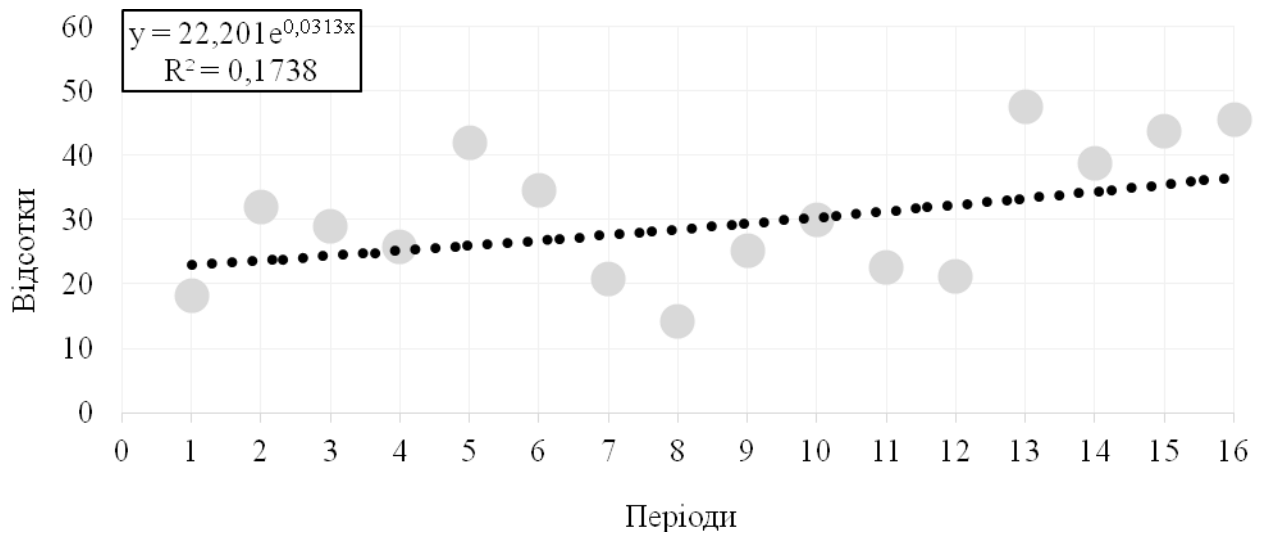


Рис. Ж.1. Наочне зображення регресії в динаміці показника «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом», описаної на основі експоненціальної функції

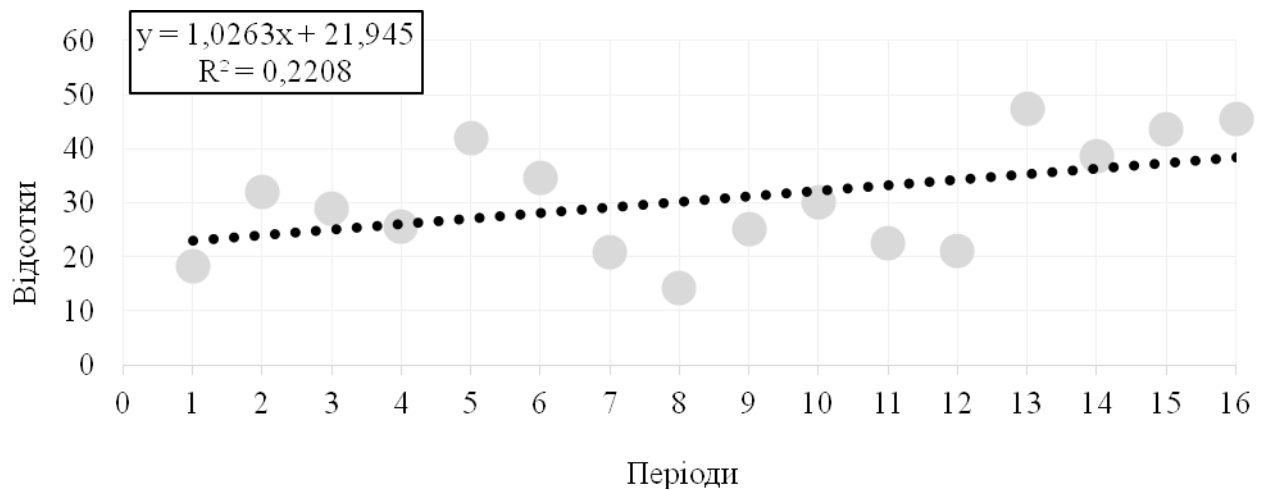


Рис. Ж.2. Наочне зображення регресії в динаміці показника «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом», описаної на основі лінійної функції

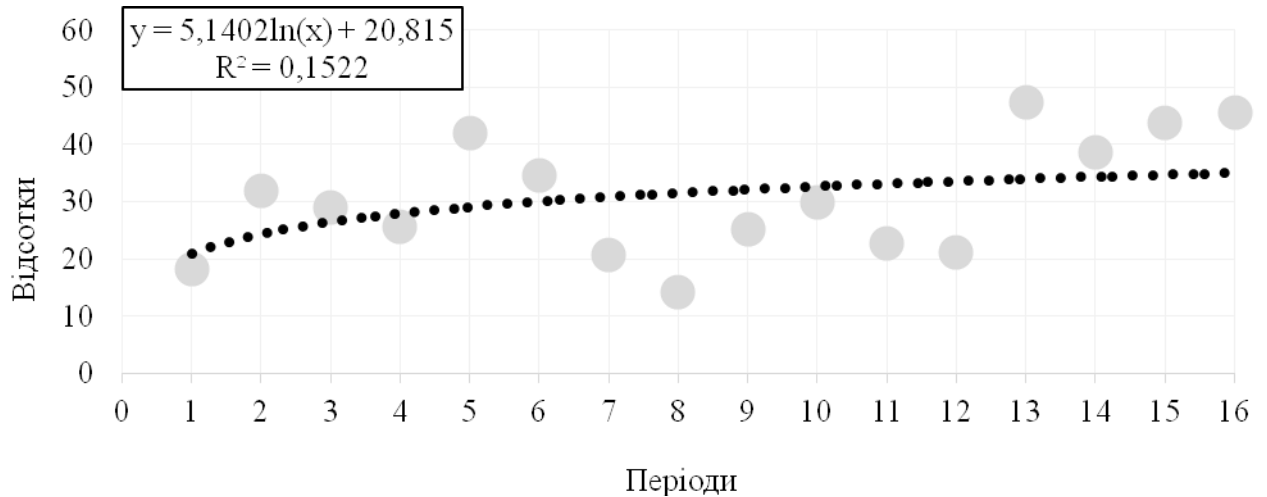


Рис. Ж.3. Наочне зображення регресії в динаміці показника «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом», описаної на основі логарифмічної функції

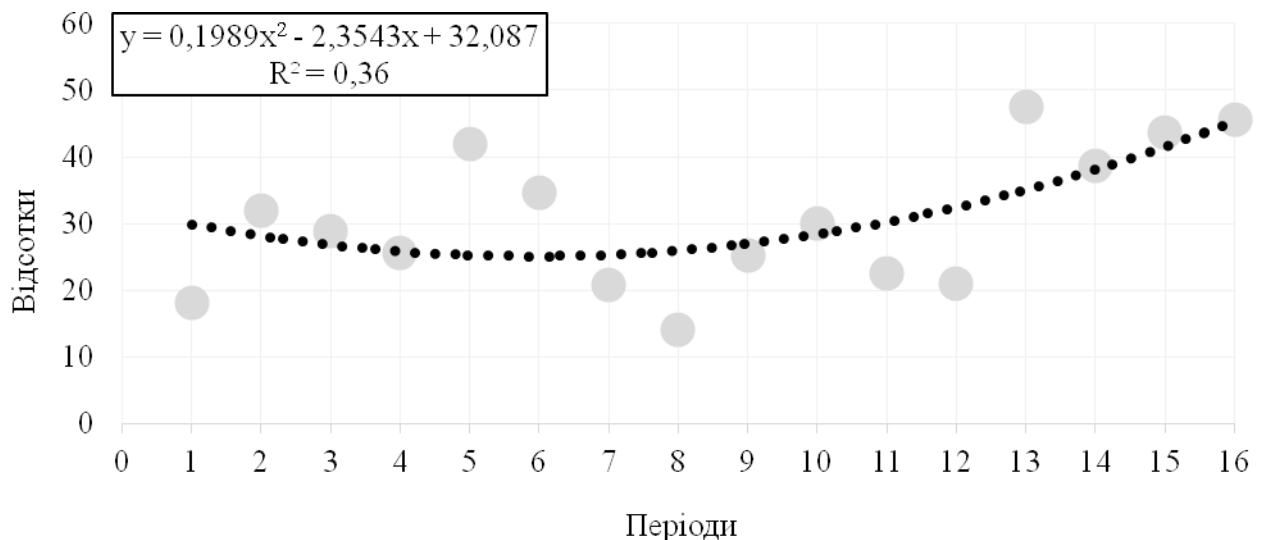


Рис. Ж.4. Наочне зображення регресії в динаміці показника «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Продовження додатку Ж

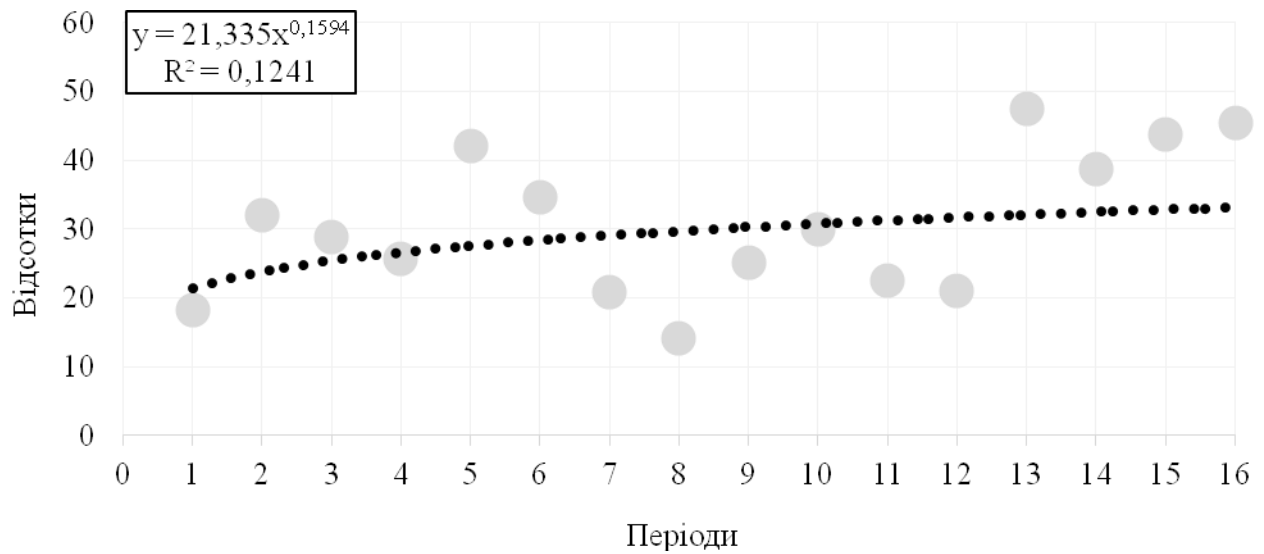


Рис. Ж.5. Наочне зображення регресії в динаміці показника «частка чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом за статтею 205 «Фіктивне підприємництво» в загальній чисельності осіб, стосовно яких направлено кримінальні провадження до суду з обвинувальним актом», описаної на основі степеневої функції

Додаток 3
Таблиця 3.1**Результати оцінки кореляції між збитками за закінченими кримінальними провадженнями в Україні та обсягом ВВП, доходів ЗБУ та податкових надходжень ЗБУ**

	Обсяг збитків за закінченими кримінальними провадженнями, млн грн
Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд грн	-0,71079
Доходи Зведеного бюджету України, млрд грн	-0,51906
Валовий внутрішній продукт, млрд грн	-0,70674

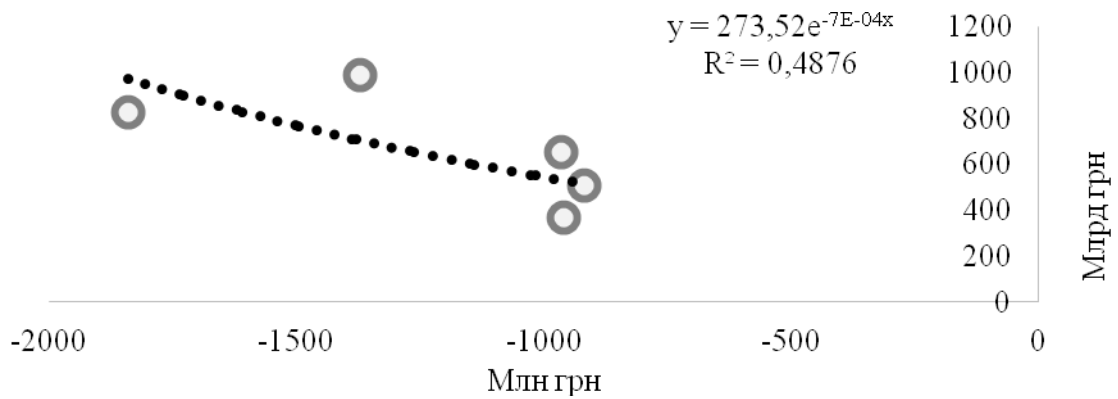


Рис. К.1. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на податкові надходження до Зведеного бюджету України, описаної на основі експоненціальної функції

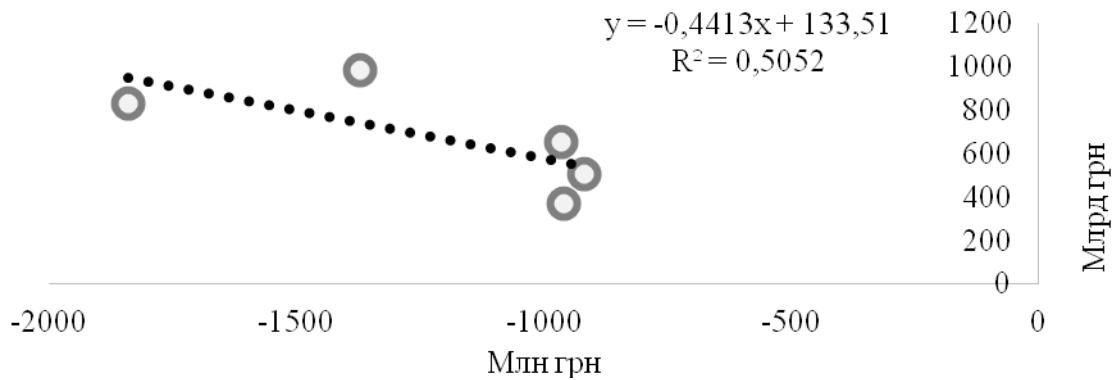


Рис. К.2. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на податкові надходження до Зведеного бюджету України, описаної на основі лінійної функції

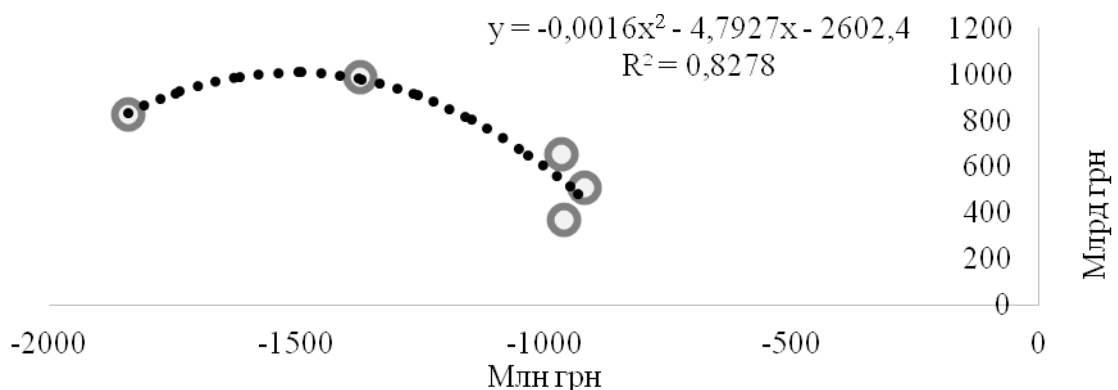


Рис.К.3. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на податкові надходження до Зведеного бюджету України, описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

Продовження додатку К

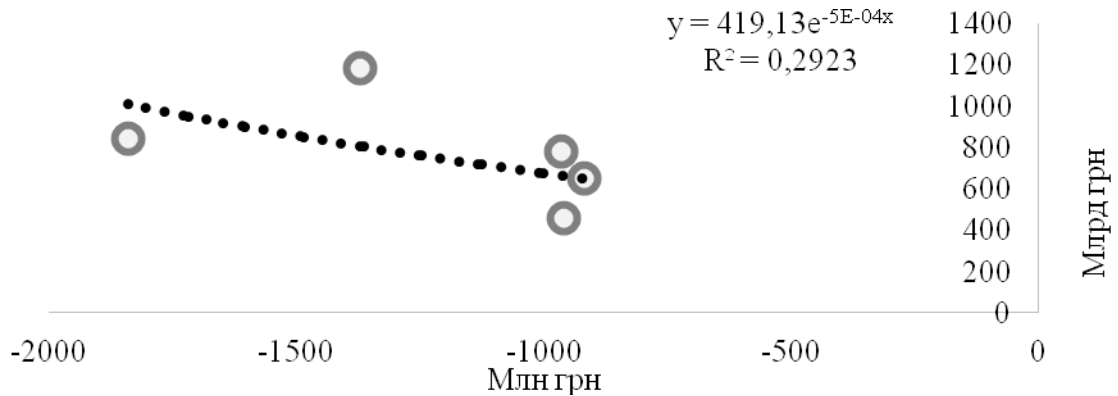


Рис. К.4. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на доходи Зведеного бюджету України, описаної на основі експоненціальної функції

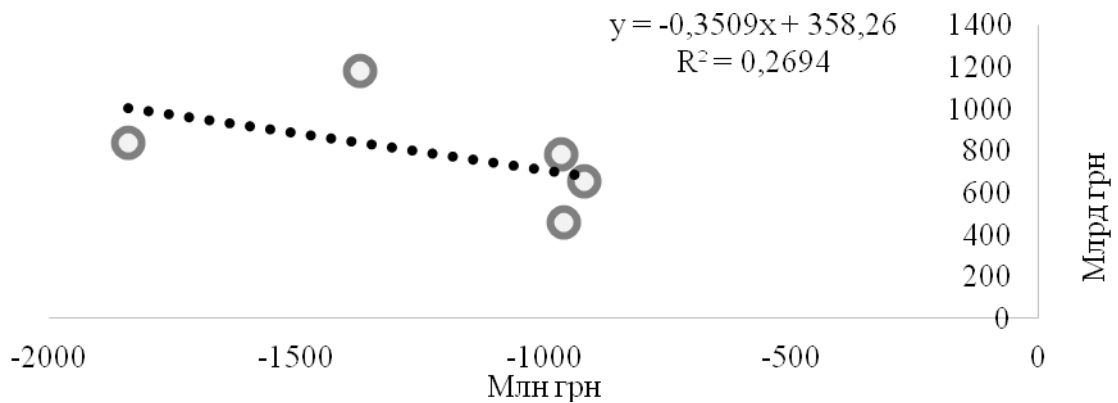


Рис. К.5. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на доходи Зведеного бюджету України, описаної на основі лінійної функції

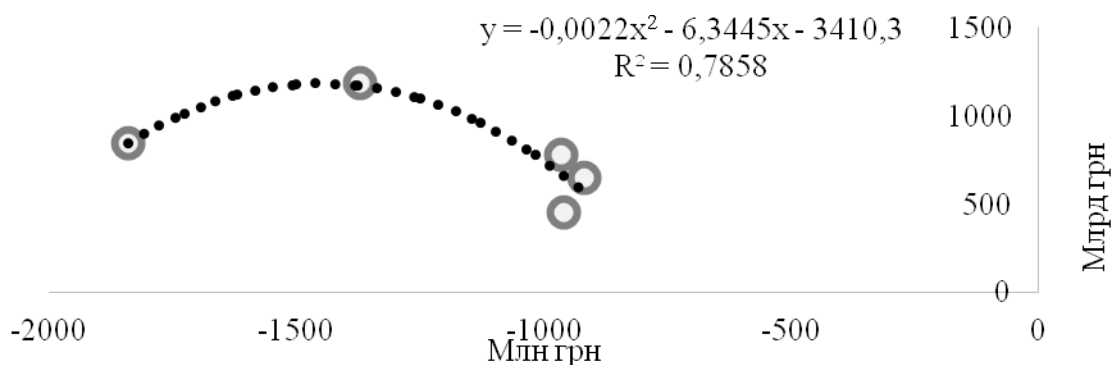


Рис. К.6. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на доходи Зведеного бюджету України, описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

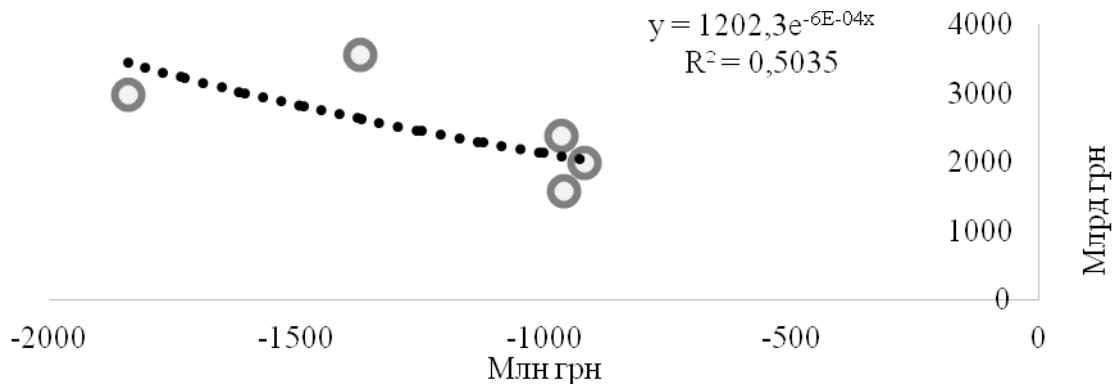


Рис. К.7. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на валовий внутрішній продукт України, описаної на основі експоненціальної функції

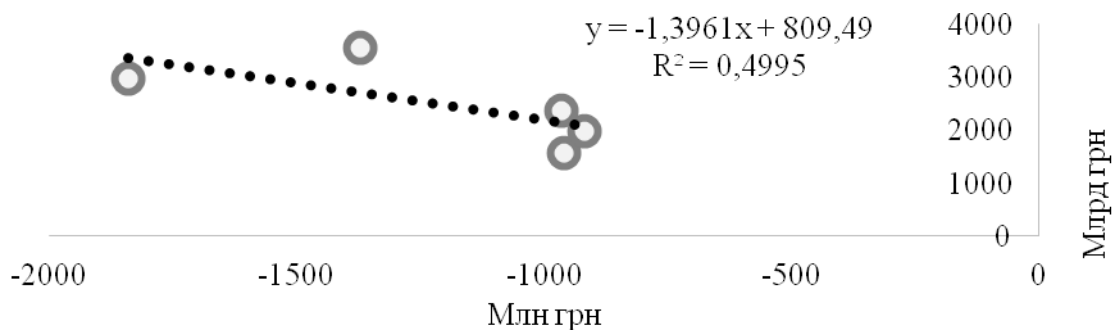


Рис. К.8. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на валовий внутрішній продукт України, описаної на основі лінійної функції

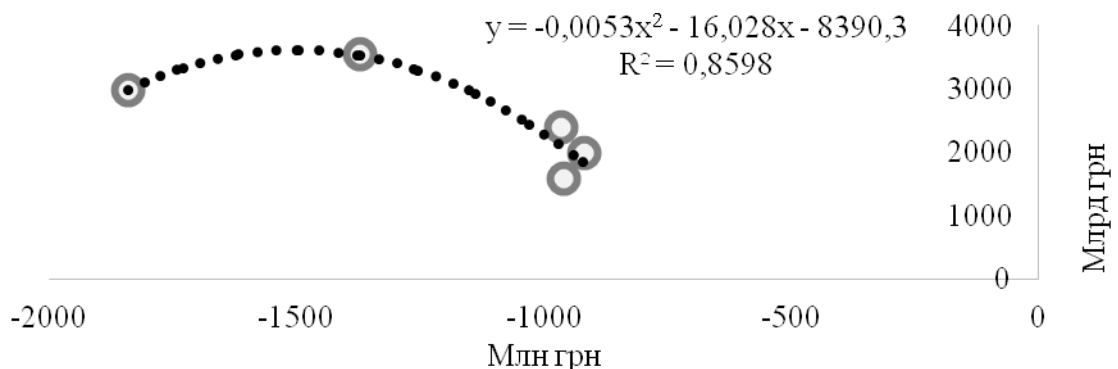


Рис. К.9. Наочне зображення регресії впливу збитків за кримінальними провадженнями на валовий внутрішній продукт України, описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

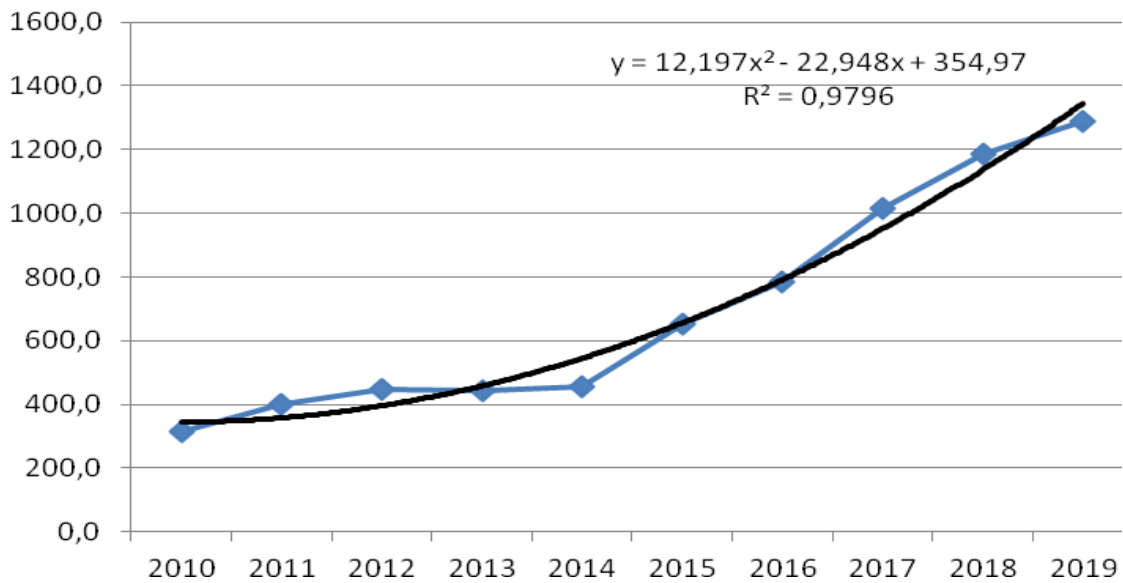


Рис. Л.1. Наочне зображення регресії в динаміці показника «податкові надходження Зведеного бюджету України», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

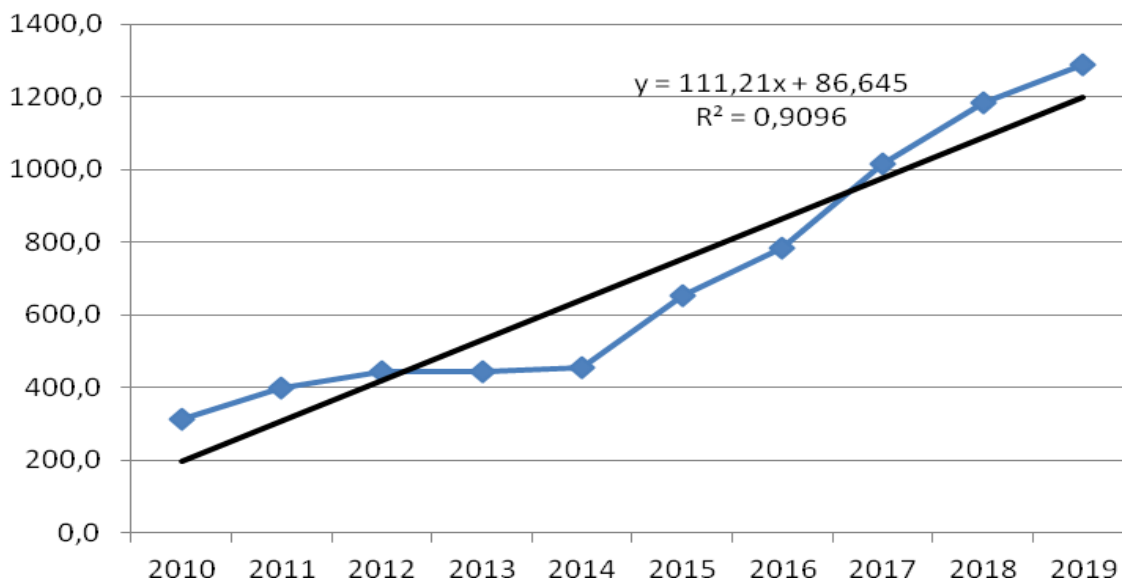


Рис. Л.2. Наочне зображення регресії в динаміці показника «податкові надходження Зведеного бюджету України», описаної на основі лінійної функції

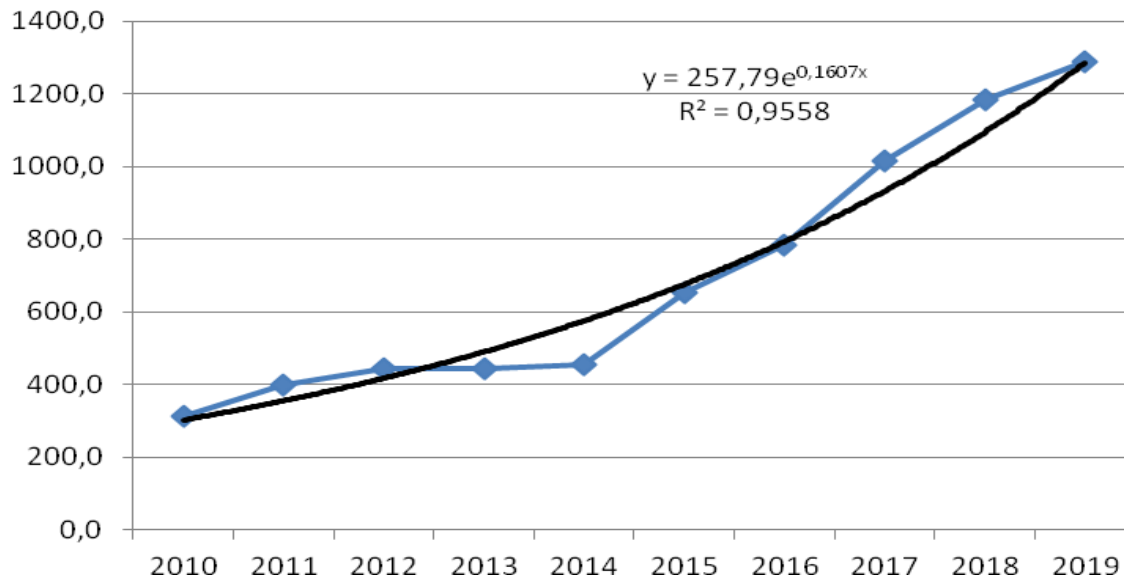


Рис. Л.3. Наочне зображення регресії в динаміці показника «податкові надходження Зведеного бюджету України», описаної на основі експоненціальної функції

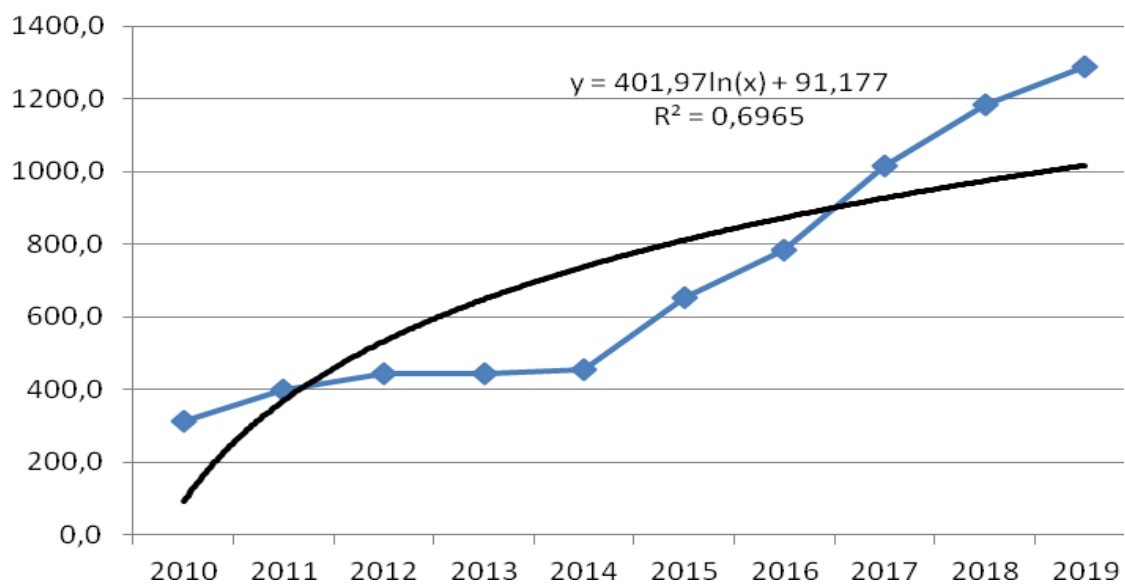


Рис. Л.4. Наочне зображення регресії в динаміці показника «податкові надходження Зведеного бюджету України», описаної на основі логарифмічної функції

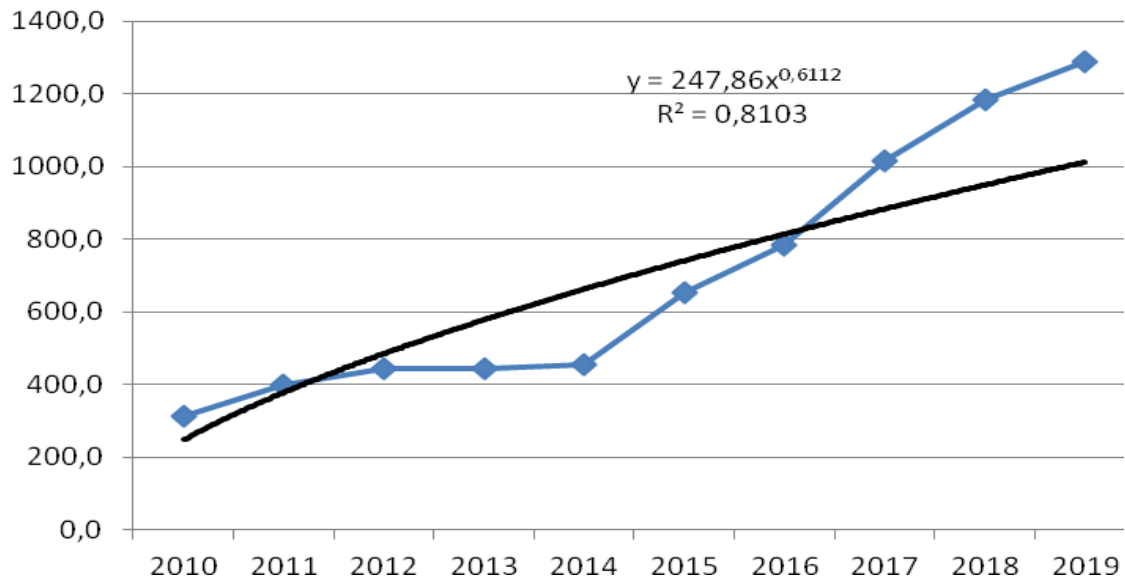


Рис. Л.5. Наочне зображення регресії в динаміці показника «податкові надходження Зведеного бюджету України», описаної на основі степеневі функції

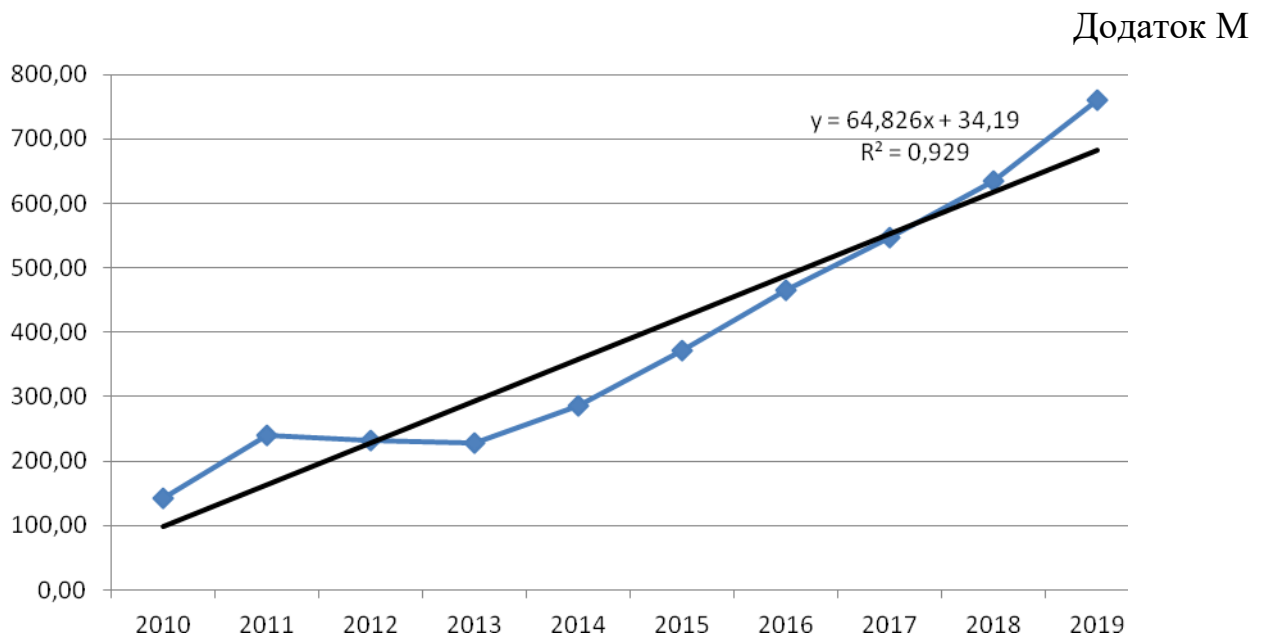


Рис. М.1. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України», описаної на основі лінійної функції

Продовження додатку М

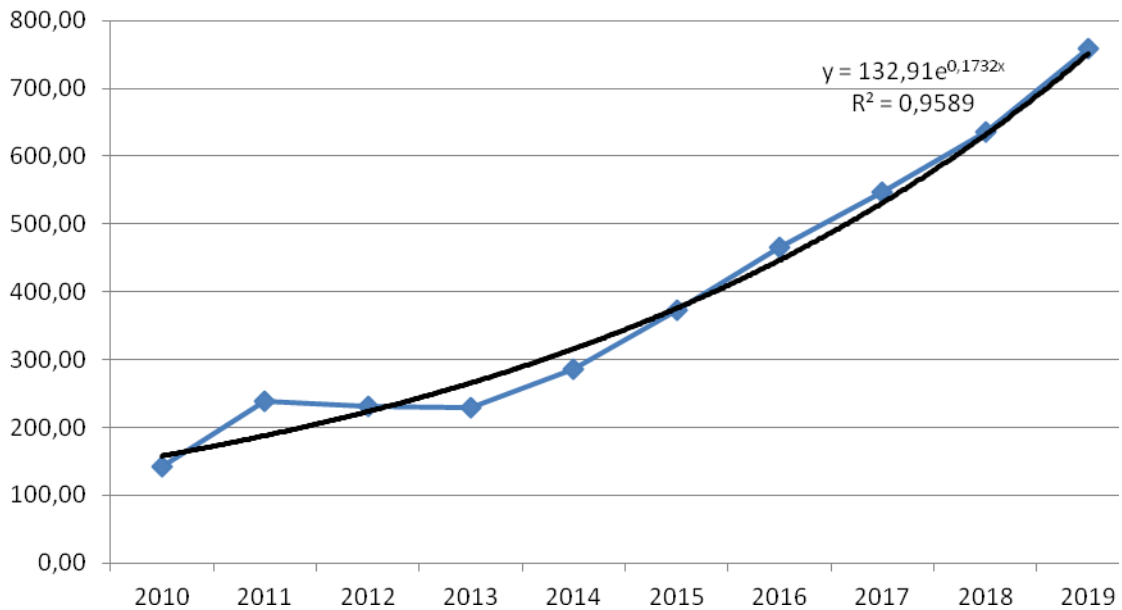


Рис. М.2. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України», описаної на основі експоненціальної функції

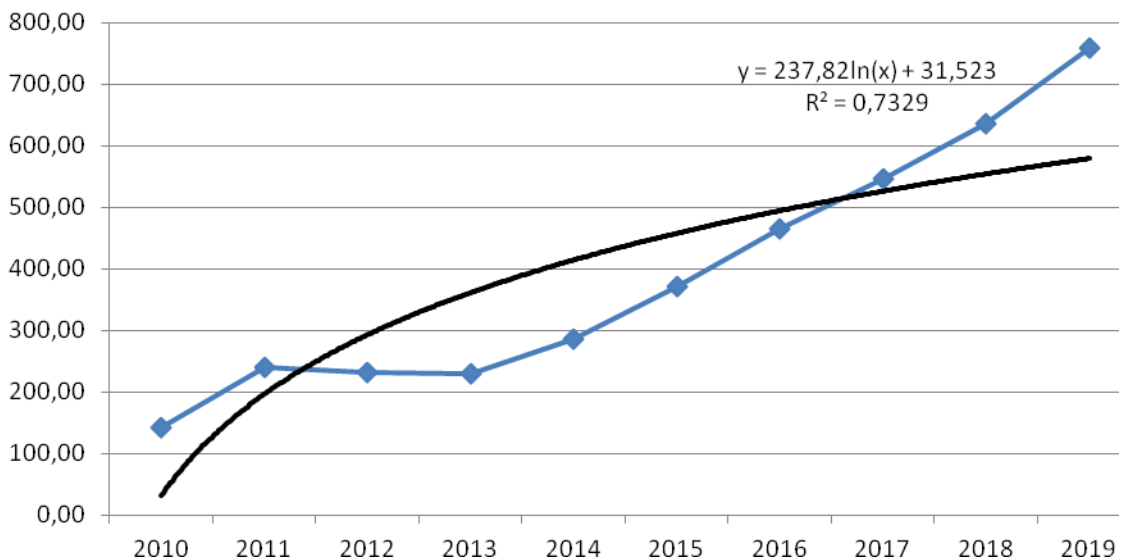


Рис. М.3. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України», описаної на основі логарифмічної функції

Продовження додатку М

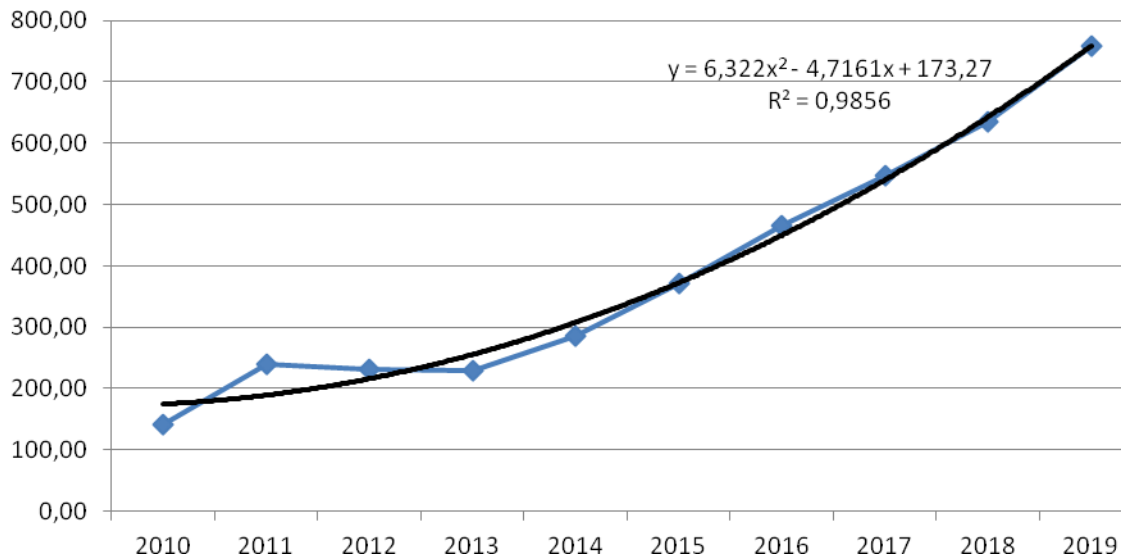


Рис. М.4. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України», описаної на основі поліноміальної (ступінь 2) функції

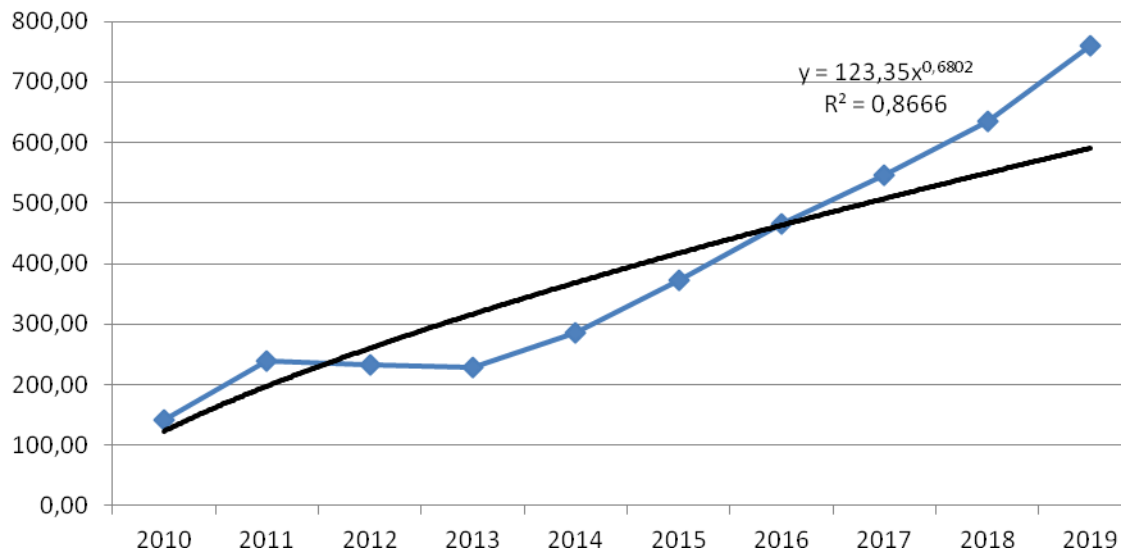


Рис. М.5. Наочне зображення регресії в динаміці показника «Податкові втрати зведеного бюджету від нереалізованої складової частини податкового потенціалу України», описаної на основі степеневі функції

**Аналіз зарубіжного досвіду протидії фіктивної діяльності суб'єктів
господарювання**

Країна	Особливості регулювання	Визначення «фіктивної діяльності суб'єктів господарювання»
1	2	3
Литовська Республіка	КК не містить спеціальної статті щодо фіктивного підприємництва, проте ст. 205 «Хибна заява про діяльність підприємства» включає такий елемент фіктивного підприємництва як неправдиві дані про діяльність підприємства.	У ст. 205 КК зазначено, що той, хто від імені підприємства надає неправдиві дані про діяльність або майно підприємства та вводить в оману державну інстанцію, міжнародну організацію, кредитора, акціонера, інше підприємство або особу, які внаслідок цього отримали майновий збиток, несе кримінальну відповідальність.
Республіка Молдова	Передбачено кримінальну відповідальність за фіктивну діяльність суб'єктів господарювання. Використовується термінологія «псевдопідприємництво».	Відповідно до ст. 242 КК, псевдопідприємництво – це створення підприємств без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність з метою прикриття забороненої підприємницької діяльності, якщо це спричинило заподіяння шкоди у великих розмірах.
Республіка Грузія	Передбачена кримінальна відповідальність. Використовується термінологія «псевдопідприємництво».	Ст. 193 КК визначає псевдопідприємництво як створення підприємства без наміру здійснювати підприємницьку діяльність, з метою отримання кредитів чи іншої майнової вигоди або прикриття забороненої діяльності, що спричинило значну шкоду.
Республіка Вірменія	Передбачена кримінальна відповідальність. Використовується термінологія «псевдопідприємництво».	Згідно ст. 189 КК «псевдопідприємництво» - це створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність, що має на меті одержання кредитів, ухилення від сплати податків, отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, організаціям або державі.
Республіка Киргизія	Передбачена кримінальна відповідальність. Не виділяється банківська діяльність. Використовується термінологія «псевдопідприємництво».	У ст. 182 КК Киргизської республіки «псевдопідприємництво» визначається як створення юридичної особи без наміру здійснювати підприємницьку діяльність, що має на меті одержання кредитів, звільнення від податків, отримання іншої майнової вигоди або для прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, іншим комерційним організаціям або державі.

Продовження додатку Н

1	2	3
Республіка Таджикистан	Передбачена кримінальна відповідальність. Використовується термінологія «псевдопідприємництво».	У ст. 260 КК зазначено, що фіктивне підприємництво - це створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність, метою якої є отримання кредитів, звільнення від податків, отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало великий збиток громадянам, іншим комерційним або некомерційним організаціям або державі.
Азербайджанська Республіка	Передбачена кримінальна відповідальність. Використовується термінологія «псевдопідприємництво».	Законодавство Азербайджанської Республіки в ст. 193 визначає «псевдопідприємництво» як створення підприємства або іншої юридичної особи без наміру здійснювати підприємницьку діяльність, що має на меті одержання кредитів, звільнення від мит або отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало значної шкоди.
Республіка Туркменістан	Передбачена кримінальна відповідальність. Використовується термінологія «псевдопідприємництво».	Згідно ст. 241 КК «псевдопідприємництво» - це створення комерційної організації без наміру здійснювати підприємницьку або банківську діяльність, що має на меті одержання кредитів, ухилення від сплати податків, отримання іншої майнової вигоди чи прикриття забороненої діяльності, що завдало великої шкоди громадянам, організаціям або державі.
Російська Федерація	13 липня 2010 р. скасована кримінальна відповідальність за «псевдопідприємництво» (ст.173 КК РФ).	19 грудня 2011 р. вступили в силу нові статті КК РФ – 173.1 «Незаконне створення юридичної особи через підставних осіб» та 173.2 «Незаконне використання документів для створення юридичної особи».
Республіка Білорусь	19 червня 2019 року припиняється дія статті 234 КК Республіки Білорусь «псевдопідприємництво».	Стаття 234 КК Республіки Білорусь визначає «псевдопідприємництво» як державна реєстрація в якості індивідуального підприємця чи створення або придбання юридичної особи (частки в статутному фонді юридичної особи) на ім'я підставної особи (осіб) або без наміру здійснювати підприємницьку або статутну діяльність, якщо діяльність такого індивідуального підприємця або юридичної особи спричинила заподіяння шкоди у великому розмірі або пов'язана з отриманням доходу від незаконної підприємницької діяльності або іншої незаконної майнової вигоди у великому розмірі.

Продовження додатку Н

1	2	3
Республіка Казахстан	13 червня 2017 року вступив у силу закон «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів республіки з питань вдосконалення правоохоронної системи» за яким виключалась із КК 215 стаття «псевдопідприємство».	Згідно із внесеними змінами, кримінальна відповідальність замінюється матеріальною відповідальністю посадових осіб псевдопідприємства. Зокрема, особа, яка вперше вчинила правопорушення у підприємницькому середовищі, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона добровільно відшкодував заподіяну ним шкоду. Крім того, законом звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка вперше вчинила діяння, передбачене окремими статтями Кримінального кодексу, якщо обвинувачений добровільно відшкодує завдані ним збитки.
Республіка Болгарія	КК не містить спеціальної статті щодо фіктивного підприємництва, проте ст. 259 у розділі «Злочини проти фінансової, податкової та страхової систем» включає такий елемент фіктивного підприємництва як фіктивне здійснення діяльності.	Відповідно до ст. 259 КК, той, «хто створює юридичну особу з вигаданою метою або засновує грошовий фонд, який не здійснює або фіктивно здійснює оголошену при його реєстрації діяльність, для уникнення сплати податків, отримання інших майнових благ, а також здійснення забороненої діяльності» несе кримінальну відповідальність».
Французька Республіка	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	Відповідно до ст. 313-1 КК, шахрайством є введення в оману фізичної або юридичної особи шляхом використання фіктивного імені/статусу або зловживання дійсним статусом з метою схилити відповідну фізичну або юридичну особу до того, щоб вона на шкоду собі або третім особам передала грошові кошти, цінні папери, матеріальні цінності майно тощо.
Федеративна Республіка Німеччина	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	Відповідно до ст. 263 КК, шахрайством є заподіяння особою (яка має намір отримати для себе або третьої особи протиправну майнову вигоду) шкоди майну іншої особи шляхом введення в оману, стверджуючи завідомо неправдиві факти, спотворюючи та приховуючи справжні факти.
Королівство Іспанія	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	Відповідно до ст. 248 Кримінального кодексу, вчиняють шахрайство ті особи, які з метою наживи використовують обман та спонукають іншу особу (осіб) вчиняти протиправні дії щодо незаконного розпорядження майном.

Продовження додатку Н

1	2	3
Італійська Республіка	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	Відповідно до ст. 640 КК, шахрайство визначається як введення в оману та заподіяння майнової шкоди іншій особі з метою отримання для себе або третьої особи протиправної майнової вигоди.
Греція	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	У Кримінальному кодексі Греції шахрайство розглядається як делікт, який означає переміщення власності, при цьому одним із способів обману є видача завідомо неправдивих фактів за повну довіру.
Швейцарія	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	Згідно КК Швейцарії шахрайство розглядається як умисне, вчинене з метою збагачення завдання майнової шкоди шляхом підступного введення в оману.
Польща	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	КК Польщі 1997 року в розділі «Злочини проти майна» одним складом злочину охоплюється заволодіння чужим майном як шляхом обману, так і шляхом використання помилки або нездатності особи належним чином розуміти вчинені нею дії. У статті говориться, що карається «особа, котра з метою одержання майнової вигоди спонукає іншу особу вчинити невігідне розпорядження власним або чужим майном шляхом введення в оману, використання помилки або нездатності особи належним чином розуміти вчинені нею дії».
Китайська Народна Республіка	Встановлено кримінальну відповідальність за фіктивну діяльність суб'єктів господарювання, тільки як складової «фінансового шахрайства».	Кримінальний кодекс КНР визначає шахрайство як злочин проти ринкового економічного порядку.
США	Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання розглядається як різновид шахрайства.	Закон 1933 року про цінні папери та Закон 1934 року про відміну цінних паперів (ст. ст. 77 і 78 розд. 15 Зводу законів США) встановлюють відповідальність за шахрайські дії, пов'язані з реєстрацією юридичних осіб, купівлею і продажем цінних паперів, фальсифікацією річних та інших звітів, що мають фінансове значення, і т. п. У розділі 63 «Шахрайство з використанням пошти» розділу 18 Зводу законів США міститься ст. 1 341 «Шахрайство і шахрайські дії», в якій йдеться про покарання особи, яка вчинила або має намір вчинити шахрайські операції з метою заволодіння грошима чи чужою власністю, використовуючи при цьому обман або неправдиві факти та обіцянки.

Узагальнено автором на основі законодавства зарубіжних країн [189-197; 199-201; 204; 209; 212-214; 216-219].

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:***Статті у наукових фахових виданнях України, у виданнях України, які включено до міжнародних наукометричних баз:***

1. Оніщик А.В. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2018. Випуск 30. Частина 3. С. 48–51. *Входить до наукометричних баз реферування та індексування: Index Copernicus International (ICI), Google Академія (0,72 друк. арк.).*

2. Оніщик А.В. Економічна природа фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 3 (102). С. 40–46. *Входить до наукометричних баз реферування та індексування: Index Copernicus International (ICI), Google Scholar (0,72 друк. арк.).*

3. Лазебник Л.Л., Оніщик А.В. Класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 36–46. *Входить до наукометричних баз реферування та індексування: Index Copernicus International (ICI), Google Scholar, Directory of Research Journals Indexing, ResearchBib (0,72 друк. арк.; особистий внесок: визначено форми та види фіктивної діяльності суб'єктів господарювання – 0,50 друк. арк.).*

Статті в закордонних виданнях держав, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку та/або Європейського Союзу

4. Оніщик А.В. Моніторинг фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *European journal of economics and management*. 2020. Volume 6. Issue 1. S. 130–135. *Входить до наукометричних баз реферування та індексування: Index Copernicus International Journals Master List (impact-factor is ICV 2016: 62.00; ICV 2017: 76.26; ICV 2018: 81.63; ICV 2019: 72.05). (0,72 друк. арк.).*

Монографії:

5. Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку: монографія / [Пашко П.В., Лазебник Л.Л., Кіндзерський

Ю.В., Оніщик А.В. та ін.]; за ред. д.е.н., професора П.В. Пашка та д.е.н., професора Л.Л. Лазебник; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2019. 476 с. (п. 7.1, с. 304-349) (27,5 друк. арк.; особистий внесок: витокі фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, стан та проблеми нейтралізації фіктивної діяльності, види та форми фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, ефективні механізми протидії фіктивній діяльності – 2,7 друк. арк.).

Матеріали конференцій:

6. Оніщик А.В. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання в системі загроз економічної безпеки. *Трансформація фіскальної політики України в умовах інтеграції*: збірник наукових праць за матеріалами ІХ науково-практичної інтернет-конференції, 1-15 грудня 2017 р. Ірпінь, 2017. С. 153–154. (0,12 друк. арк.).

7. Оніщик А.В. Методологічні проблеми дослідження фіктивної діяльності в Україні. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій*: Збірник матеріалів конференції молодих науковців (м. Київ, 26 травня 2018 р.). Київ: АПСВТ, 2018. С. 49–50. (0,12 друк. арк.).

8. Лазебник Л.Л., Оніщик А.В. Фіктивна діяльність господарюючих суб'єктів: складова чи екстерналія інклюзивного економічного розвитку? *Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (4–5 жовтня 2018 року), м. Запоріжжя [Електронний ресурс] / Редкол.: Прушківська Е.В. (відпов. ред.) Електрон. дані. Запоріжжя: ЗНТУ, 2018. С. 42–45. (0,18 друк. арк.).

9. Оніщик А.В. Економічні критерії фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій*: Збірник матеріалів ІІ конференції молодих науковців (м. Київ, 25 травня 2019 р.). Київ: АПСВТ, 2019. С. 48–49. (0,12 друк. арк.).



ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. ректора Академії праці, соціальних відносин і туризму

С.М. Коваленко

«16» червня 2020 року

АКТ

про впровадження у освітній процес Академії праці, соціальних відносин і туризму результатів дисертаційного дослідження Оніщик Анастасії Володимирівни на тему: «Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання як загроза економічній безпеці України» на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 051 «Економіка».

Комісія у складі: голова – завідувач кафедри економіки підприємства та менеджменту, доктор економічних наук, доцент Чорнодід І.С., члени комісії – доцент кафедри економіки підприємства та менеджменту, кандидат економічних наук, доцент Василець Н.М., доцент кафедри економіки підприємства та менеджменту, кандидат економічних наук, доцент Сидоренко І.О., доцент кафедри економіки підприємства та менеджменту, кандидат економічних наук, доцент Турло Н.П. склали цей акт про те, що аспірантка кафедри економіки підприємства та менеджменту Академії праці, соціальних відносин і туризму Оніщик Анастасія Володимирівна підготувала дисертаційне дослідження на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 051 «Економіка» на тему «Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання як загроза економічній безпеці України», результати якого, були використані під час викладання дисциплін «Національна економіка», «Економіка підприємства», «Економічне діагностування підприємницької діяльності».

Голова комісії
Завідувач кафедри
економіки підприємства та менеджменту
доктор економічних наук, доцент

І.С. Чорнодід

Члени комісії:

Доцент кафедри
економіки підприємства та менеджменту
кандидат економічних наук, доцент

Н.М. Василець

Доцент кафедри
економіки підприємства та менеджменту
кандидат економічних наук, доцент

І.О. Сидоренко

Доцент кафедри
економіки підприємства та менеджменту
кандидат економічних наук, доцент

Н.П. Турло

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з наукової роботи
Університету державної фіскальної
служби України

доктор юридичних наук, професор

П. В. Цимбал

« 21 » 06 2019 року



АКТ

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
в наукову діяльність**

м. Ірпінь

« 21 » 06 2019 року

Комісія у складі: завідувача кафедри д.е.н., професора Белінської Я.В., директора Навчально-наукового інституту економіки, оподаткування та митної справи д.е.н., професора Швабія К.І., начальника науково-організаційного відділу Новицького С.В., склали цей акт про те, що у ході виконання науково-дослідної роботи на тему «Забезпечення економічної безпеки підприємств в умовах глобалізації» (державний реєстраційний номер №0114U006380), яка виконувалась кафедрами міжнародної економіки та економіки підприємства Університету державної фіскальної служби України, були використані матеріали дисертаційного дослідження Оніщик Анастасії Володимирівни на тему: «Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання як загроза економічній безпеці України», а саме:

1. Оніщик А.В. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку фіктивної діяльності суб'єктів господарювання // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки». 2018. Випуск 30. Частина 3. С. 48-51.

2. Оніщик А.В. Економічна природа фіктивної діяльності суб'єктів господарювання // Держава та регіони. Серія: «Економіка та підприємництво». 2018. Випуск № 3 (102). С. 40-46.

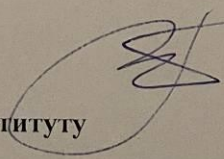
3. Оніщик А.В. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання в системі загроз економічної безпеки // Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції: збірник наукових праць за матеріалами ІХ науково-практичної інтернет-конференції, 1–15 грудня 2017 р. Ірпінь, 2017. С.153-154.

4. Оніщик А.В. Методологічні проблеми дослідження фіктивної діяльності в Україні // Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій: Збірник матеріалів конференції молодих науковців (м. Київ, 26 травня 2018 р.) м. Київ: АПСВТ, 2018. С. 49-50.

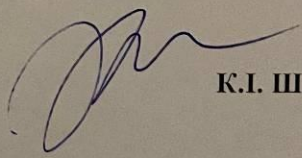
Комісія вважає, що опубліковані наукові праці Оніщик Анастасії Володимирівни мають достатній теоретичний та методичний рівень, наукову цінність.

Висновки та пропозиції автора до наукової кафедральної теми є виваженими, ґрунтовними і можуть служити підґрунтям для наукових дискусій.

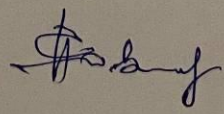
**Завідувач кафедри міжнародної
економіки УДФСУ**
д.е.н., професор


Я.В. Белінська

**Директор Навчально-наукового інституту
економіки, оподаткування
та митної справи УДФСУ**
д.е.н., професор


К.І. Швабій

**Начальник науково-
організаційного відділу УДФСУ**


С.В. Новицький