

М. С. Давидов, аспірант кафедри публічного управління та митного адміністрування
Університету митної справи та фінансів

МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ У СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Статтю присвячено дослідженню стану реалізації державної податкової політики та встановленню пріоритетів удосконалення механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків в Україні. Проаналізовано ключові схеми ухилення від податків та відповідні втрати державного та місцевого бюджетів України як базового чинника поглиблення тіньової економіки. Аналіз здійснено через призму глобалізаційних та євроінтеграційних процесів, а також наслідків повномасштабного вторгнення РФ, зокрема акцентовано увагу на таких аспектах: високий рівень корумпованості українського суспільства та недосконалість вітчизняної судової системи; середній рівень вітчизняної системи оподаткування та початковий рівень сфери зайнятості за оцінками Європейської Комісії; виплата заробітних плат «у конвертах»; «сірий імпорт» та контрабанда; тіньовий ринок оренди земель сільськогосподарського призначення; переміщення прибутку через офшорні схеми; контрафакт; викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажів); користування послугами конвертаційних центрів; оформлення найманих працівників фізичними особами-підприємцями; заниження оборотів фізичними особами-підприємцями. Виокремлено порушення митних правил, контрабанди та корупції на кордоні, зокрема шляхом маніпуляцій з митною вартістю товарів, застосування схем перерваного транзиту, викривленого декларування і зловживання митними пільгами. Сформульовано способи підвищення ефективності податкового адміністрування та боротьби з тінізацією економіки, зокрема в рамках механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків за напрямками: фінансова та кримінальна відповідальність, міжнародне співробітництво та захист національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення від сплати, митна політика, адміністрування податку на доходи фізичних осіб та плати за землю, спрощена система оподаткування та cashless-економіка.

Ключові слова: механізми державного регулювання, податки та збори, державна податкова політика, ухилення від сплати податків, державний бюджет, місцеві бюджети, тіньова економіка.

M. S. Davydov. Mechanism of the state regulation in the field of tax evasion prevention in Ukraine

The article is devoted to researching the implementation of the state tax policy and establishing priorities for improving the mechanism of the state regulation in the field of tax evasion prevention in Ukraine. The key schemes of tax evasion and the corresponding losses of the state and local budgets of Ukraine are analyzed as the basic factor in growing of the shadow economy's volume. The analysis was carried out through the prism of globalization and European integration processes, as well as the consequences of the full-scale invasion of the Russian Federation, in particular, attention was focused on the following aspects: the high level of corruption in Ukrainian society and the imperfection of the judicial system; the average level of the national tax system and the initial level of the employment sector according to the estimates of the European Commission; payment of wages "in envelopes"; shady importation of goods and smuggling; shadow market of agricultural land lease; profit shifting through offshore schemes; counterfeit; distortion of the tax base (concealment of sales volumes); use of services of conversion centers; registration of employees as individual entrepreneurs; understatement of turnover by individual entrepreneurs. Violation of customs rules, smuggling and corruption at the border were singled out, in particular through manipulations of the customs value of goods, the use of interrupted transit schemes, distorted declarations and abuse of customs benefits. Methods of increasing the efficiency of tax administration and combating the shadow economy have been formulated, in particular within the framework of the mechanism of state regulation in the field of tax evasion prevention in the areas of: financial and criminal responsibility, international cooperation and protection of the national tax base from transnational tax evasion schemes, customs policy, administration of personal income tax and land tax, simplified tax system and cashless economy.

Key words: mechanisms of state regulation, taxes and fees, state tax policy, tax evasion, state budget, local budgets, shadow economy.

Постановка проблеми. Російсько-українська війна, перманентні кризи, спричинені повномасштабним вторгненням росії, а також посилення глобалізаційних і євроінтеграційних процесів пріоритезують завдання мобілізації належного фінансового ресурсу до державного та місцевих бюджетів у рамках ефективного функціонування системи публічного управління. Фінансування не лише потреб сектору національної безпеки та оборони, а й надання громадянам основних публічних послуг в сферах соціального захисту, освіти, охорони здоров'я потребує великих обсягів публічного капіталу, а отже реформування механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків. Означені питання додатково актуалізується вимогами українського суспільства та міжнародної спільноти щодо реалізації антикорупційних заходів на всіх рівнях влади та боротьби з відмиванням коштів на шляху до втілення євроінтеграційних прагнень України та залучення нашої держави

до євроатлантичних структур. Це уособлюється у вигляді імплементації моральних та законодавчих принципів країн, міжнародна, військова, фінансова, гуманітарна та інституційна допомога яких підтримує Україну в протистоянні російській агресії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвиток теорії державного управління, теорій бюджетного та податкового регулювання, бачення моделей гармонійного поєднання державних і громадських інструментів публічного управління відбуваються під впливом еволюції наукового бачення ролі держави і суспільства у вирішенні суспільно необхідних завдань. Методологію дослідження механізмів державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків доцільно розглядати з точки зору спеціальної методології пізнання соціально-економічних процесів, базуючись на загальній методології наукового пізнання та методології науки державного управління публічного управління та адміністрування. Вона знаходиться в колі наукових інтересів вчених, практиків, працівників органів державної виконавчої влади та органів місцевого самоврядування. Зокрема дослідження основних аспектів ухилення від оподаткування в Україні за різними їх проявами представлені в публікаціях таких вчених, як С. Баранов [2], О. Гончаренко [3], О. Дацій [4], О. Крамаренко [6], Т. Крушельницька [22], А. Мунько [9], П. Пашко, Д. Пашко [11], Т. Томнюк [18], Л. Сало [16], Т. Сидоренко [17], М. Трещов [19], І. Туболец [4], О. Швагер [8], Н. Шевченко [4] та інші.

Новітній вектор розвитку механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків встановлено з прийняттям Європейською комісією рекомендацій Європейській раді щодо надання Україні статусу кандидата на вступ до Європейського Союзу одночасно з висуненням вимог щодо проведення інституційних реформ задля досягнення вимог відповідності статусу кандидата на членство в Європейському Союзі, зокрема в щодо формування функціонуючої ринкової економіки, боротьби з відмиванням коштів та започаткуванням реальної антикорупційної політики.

А вже сьогодні темпи глобалізації та цифровізації вимагає від країн (Україна – не виняток) швидкої адаптації податкових систем до нових економічних умов, що включає удосконалення механізмів податкового адміністрування, форматів роботи з платниками податків, розширення бази оподаткування та боротьби з ухиленням від оподаткування. Стійкість фінансової бази бюджету та якість мобілізації доходів є головним маркером можливостей країни зберігати свій статус-кво, забезпечуючи незалежність та стабільність розвитку.

Для України це значно посилюється кризовими умовами воєнного стану, настання яких у ХХІ сторіччі не очікувала жодна розвинена цивілізована держава, і необхідністю переформатування чи не всіх сфер життя. У цьому світлі суспільна небезпека податкових правопорушень на рівні бізнес-середовища і безпосередньо кожного громадянина становить загрозу національній безпеці та унеможлиблює розвиток діалогу щодо необхідних заходів модернізації суспільних відносин на шляху європейської та євроатлантичної інтеграції.

Метою статті є дослідження стану реалізації державної податкової політики та встановлення пріоритетів удосконалення механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків в Україні.

Методи дослідження. Під час наукової розвідки використані методи теоретичного й емпіричного дослідження, основними з яких є системний та історичний підходи, методи аналізу та синтезу, індукція й дедукція, порівняння, аналогія, абстрагування, структурний аналіз. Системний підхід є методологічною основою дослідження й використовується для вирішення більшості завдань. Історичний метод, індукція, порівняння, аналогія та абстрагування застосовані окремо або в комплексі під час визначення предмета дослідження, розкриття категорій у предметній сфері дослідження. За допомогою аналітичного методу здійснено відбір наукової інформації за темою роботи. Методи формалізації використані у процесі дослідження і розробки положень щодо удосконалення механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків в Україні.

Виклад основного матеріалу. Державна податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави [12], складовою частиною якої є механізм державного регулювання у сфері боротьби з правопорушеннями в сфері запобігання ухиленню від сплати податків, *додаємо ми*.

При цьому незмінними залишаються основні пріоритети у забезпеченні формування та реалізації державної податкової політики, визначені у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: підвищення ефективності, стабільності та прогнозованості податкової системи, підвищення якості та ефективності податкового адміністрування, ефективне акумулювання ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій, забезпечення справедливості та рівності податкової системи її адаптацію до норм та правил Європейського Союзу, відсутність негативного впливу для ведення бізнесу та сприяння економічному розвитку та розширення бази оподаткування [15].

Свідченням дій українського політикуму, суспільства та бізнес-середовища щодо вступу до Європейського Союзу є формування ефективного механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків, оскільки чим більшими є обсяги ухилення від оподаткування, тим слабкішою є можливості держави що забезпечення стійкого розвитку та надання громадянам публічних послуг належної якості.

Тому нині гостро постає проблема протидії ухиленню від сплати податків. При цьому побудова механізму протидії будь-яким негативним явищам вимагає в першу чергу встановлення їх сутності та причин виникнення, оскільки останні знаходяться в нерозривному зв'язку з наслідками таких явищ. Так, окрім зменшення податкових надходжень

до бюджету країни, відсутність своєчасної реакції держави на збільшення масштабів ухилення від сплати податків може мати набагато більші наслідки – появу ризику для податкового суверенітету та довіри в питанні єдності податкових систем усіх держав, що у свою чергу матиме негативний вплив на економіку країни [8, с. 178].

Однак, наявність значного сектору тіньової економіки, питома вага якого обчислена за різними методиками складає від понад 60% до 25% обсягу офіційного ВВП, свідчить про неефективність державного регулювання у сфері запобігання ухиленню від сплати податків в Україні. Так, розрахунками Міністерства економіки України у 2021 році частка сектору тіньової економіки становив 32% від обсягу ВВП, що є найвищим показником серед країн Європи. При цьому два класичних методи оцінки тіньової економіки, використані як Міністерством економіки України, так і більшістю експертів, зафіксували зростання її рівня починаючи з 2013 року (за електричним методом – до 27% від обсягу офіційного ВВП; за монетарним методом – до 33%), що є характерним для більшості країн з доходом на душу населення, меншим за середній, та слабким державним управлінням [5].

Зазначимо, що глобально тіньова економіка має різний рівень поширення. Для підтвердження сформульованої тези звернемося до результатів розрахунків Кельнського інституту економіки. Так, у 2021 році частка тіньової економіки у формуванні національного ВВП в США була на рівні 7,4%, у Швейцарії – 8,2%, Канаді – 12,8%, Франції – 12,9%, Німеччині – 14,3%, Італії – 23,4%, Польщі – 26,6%, Туреччині – 30,4%, Болгарії – 34,2% [3, с. 148].

У 2023 році звертаємо увагу, що рівень тінізації економіки України (за оцінками рейтингу World Economics) сягає 44,2% і знаходиться на рівні Гамбії (44,3%), Центральноафриканської республіки (44%), Індії (43,1%), Ліберії (42,6%) та в 1,5 рази вище, ніж найгірші показники серед країн ЄС – Хорватія (29,5%). Болгарія (27,7%), Кипр (27,1%), Греція (26,9%). Для порівняння, в найбільш розвинених європейських країнах цей показник не перевищує 15% (Швейцарія – 7,5%, Австрія – 8,7%, Люксембург – 9,9%, Велика Британія – 10,3%, Німеччина – 11,2%, Ірландія – 12,3%, Франція – 13,1%, Швеція – 13,7%, Чехія – 14,5%, Фінляндія – 14,6%) [21].

Поряд з недосконалістю механізмів державного регулювання протидії запобігання ухиленню від сплати податків головними чинниками, які призвели до появи негативних тенденцій в національній практиці, є високий рівень корумпованості українського суспільства та недосконалість вітчизняної судової системи. Згідно із глобальним рейтингом сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index) Україна є другою найбільш корумпованою країною в Європі з незначною динамікою до покращення (рис. 1), а отримані в 2022 році 33 бали зі 100 відповідають рівню дуже корумпованих країн [20].

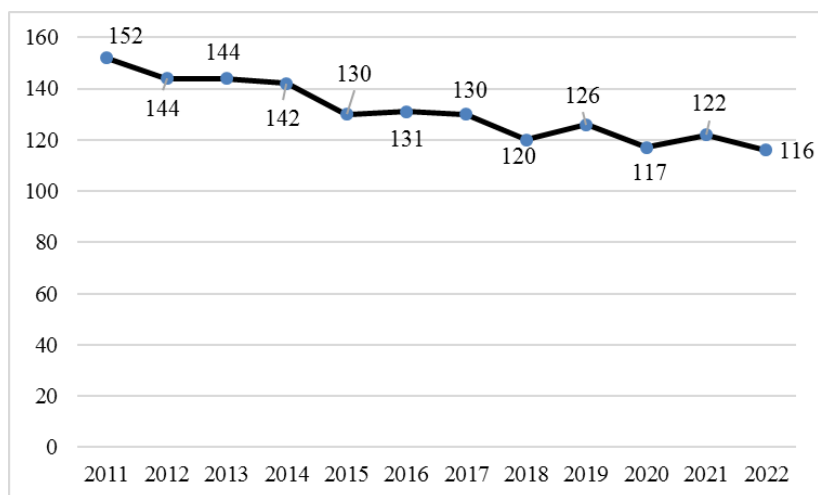


Рис. 1. Динаміка позицій України у рейтингу Corruption Perceptions Index протягом 2011–2022 років

За висновками Європейської Комісії Україна демонструє певний рівень підготовки у сфері оподаткування. Але негативним визначається те, що співробітники фіскальних органів беруть участь у схемах, а бізнес-структури та громадяни ухиляються від сплати податків [1]. Це, у свою чергу, нівелює перспективи України до вступу в ЄС, адже висока культура сплати податків є провідною філософією громадян країн-членів ЄС як і розуміння того, що сплата податків – конституційний обов’язок кожного громадянина.

Попри прогрес в узгодженні податкового законодавства з аспис ЄС загалом українську систему оподаткування в Європейській Комісії оцінили на «двійку», що відповідає середньому рівню підготовки. Гірша ситуація у сфері зайнятості, яку оцінили на «одиницю» (початковий рівень), зокрема через перманентно суттєву проблему поширення випадків нелегального працевлаштування, що прямо пов’язане з ухиленням від сплати податків [1].

Згідно з даними Державної служби статистики України у 2021 році неофіційно працевлаштовані особи віком від 15 років і старше становили 19,5% загальної кількості зайнятого населення [10].

Відповідно, із урахуванням рекомендацій Європейської Комісії [1] з метою удосконалення функціонування сфери оподаткування в Україні в частині мінімізації ризиків ухилення від сплати податків необхідно вжити таких заходів:

- покращити електронний режим переміщення товарів;
- закріпити на законодавчому рівні правила щодо податку на вихід з юрисдикції;
- модернізувати запроваджені загальні правила протидії податковим зловживанням;
- посилити відповідальність як платників податків, так і службовців фіскальних органів за ухилення від оподаткування;
- удосконалити систему трудових перевірок щодо виявлення фактів нелегального працевлаштування;
- забезпечити рівність прав жінок та чоловіків [23] як наскрізний вектор розвитку механізмів державного управління.

Загалом із масштабних проблем, які неможливо миттєво подолати, боротьба із зловживаннями у сфері оподаткування має стати пріоритетним завданням до розв'язання.

Нині в питаннях мобілізації податкових ресурсів Україна демонструє початковий рівень підготовки, оскільки в цілому механізми для запобігання та боротьби з податковим і митним шахрайством запроваджені. Новостворене Бюро економічної безпеки України має повноваження розслідувати та переслідувати фінансові злочини, включно з податковим та митним шахрайством. Однак, необхідно запровадити більш суворе дотримання превентивних політик та забезпечення виконання. Крім того, поточний рівень людських та адміністративних ресурсів недостатній для повного і правильного застосування норм ЄС щодо платежів до бюджету ЄС після набуття членства України в Європейській спільноті.

Для правильного прогнозування, обчислення, звітності, збору, сплати та контролю власних ресурсів рекомендовано забезпечити достатню координацію між адміністративними структурами [1].

Важливо звернути увагу на обсяги втрат державного бюджету від застосування основних схем ухилення та уникнення оподаткування. Згідно із останніми наявними експертними оцінками, які здійснювалися на базі Центру соціально-економічних досліджень CASE Україна, у 2021 році такі втрати становлять понад 500 млрд грн або 30,1% від мобілізованих податкових надходжень. Найбільші зловживання та відповідно втрати бюджету спостерігалися за такими схемами:

- виплата заробітних плат «у конвертах» – до 150 млрд грн;
- «сірий імпорт» та контрабанда – 120 млрд грн;
- тіньовий ринок оренди земель сільськогосподарського призначення – 46,5 млрд грн;
- переміщення прибутку до «податкових гаваней», тобто офшорні схеми – 35 млрд грн;
- контрафакт – 20 млрд грн;
- викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажів) – 30 млрд грн;
- користування послугами конвертаційних центрів – 25 млрд грн;
- оформлення найманих працівників фізичними особами-підприємцями – 10 млрд грн;
- зниження оборотів фізичними особами-підприємцями – 3 млрд грн [13].

Зокрема тіньовий фонд оплати праці оцінюється у майже 500 млрд грн на рік. Згідно з даними реєстру фізичних осіб-платників податків лише 11,3 млн громадян отримують офіційну заробітну плату, а отже понад 10 млн осіб працездатного віку отримують тіньові доходи і майже 11 млн громадян офіційно не отримують жодного доходу [7]. Тобто за рахунок однієї офіційно працюючої особи утримується дві непрацюючих, які користуються усіма публічними послугами: медициною, освітою, інфраструктурою, субсидіями, пільгами, що призводить до втрат надходжень лише податку на доходи фізичних осіб в сумі до 100 млрд грн.

Суттєві порушення фіксуються також щодо митних правил, контрабанди та корупції на кордоні, зокрема шляхом маніпуляцій з митною вартістю товарів, застосування схем перерваного транзиту, викривленого декларування і зловживання митними пільгами (за експертними розрахунками – 230–380 млрд грн). Відомі обсяги фальсифікації цін за 2015–2019 років у рахунках-фактурах на товари за зовнішньоекономічними контрактами з метою уникнення від сплати податків та валютного контролю. Їх обсяги змінювались зі стійкою тенденцією до збільшення: з 9,35 млрд дол. США у 2015 році до 14 млрд дол. США – у 2019 році. За рахунок переорієнтації українських експортних товарних потоків з РФ до країн ЄС за 2018–2019 роки обсяги розриву збільшено з 2,51 млрд дол. США до 4,15 млрд дол. США або на 65,3% [13].

Вагомою проблемою у контексті досліджуваного питання є переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій в рамках кластеру уникнення оподаткування за допомогою офшорних схем, під яким розуміємо застосування з боку платників податків дозволених законом засобів зменшення податкового навантаження. Такі обсяги уникнення оподаткування оцінюються у діапазоні 120–200 млрд грн на рік [13]. Це легальна мінімізація податкових зобов'язань, зокрема транскордонне агресивне податкове планування, податкова оптимізація, зловживання правом або використання недобросовісних практик. Досить поширене використання розбіжностей,

колізій та прогалин між різними національними системами оподаткування (подвійні вирахування або звільнення), а також пільгового оподаткування окремих видів діяльності або доходу, маніпулювання статусами резидентності, за рахунок чого здійснюється переведення прибутку українського походження без належного оподаткування податком на прибуток підприємств до країн з нижчими або нульовими податковими ставками.

Індустрія конвертаційних центрів здебільшого забезпечує готівкою тіншову економіку (переведення безготівкових грошових коштів у готівку), зарплатню у конвертах, проведення господарських операцій поза обліком, а також надає послуги зі спотворення чи маніпуляції первинними документами та податковими накладними. Її обсяги становлять до 120 млрд грн щорічно [13]. Зазначимо, що у своїй діяльності конвертаційні центри використовують фірми-одноденки або податкові ями, а також відкриті на них рахунки в банках. Функцією конвертаційних центрів є вибудовування фінансового коридору з таких фірм, банків, рахунків, документів, роздрібнення коштів на частини та кінцеве виведення готівки для клієнта конвертаційного центру (вигодонабувача) у зазначене місце.

Втрати бюджету від контрафакту та нелегальної торгівлі, зокрема піддакцизними товарами оцінюються у розмірі 38–43 млрд грн на рік [13] за такими основними напрямками:

- повністю нелегальна торгівля, коли товари реалізуються без сплати будь-яких податків та без оформлення будь-яких документів;
- торгівля у магазинах, кіосках тощо, які мають необхідні реєстраційні документи, проте через систему реєстрації розрахункових операцій реалізується лише частина товарів, інша частина – реалізується без фіскальних чеків або з видачою псевдофіскального чеку;
- дистанційна торгівля через мережу інтернет без реєстрації операцій через РРО і без відображення реальних обсягів продажів у деклараціях.

Доцільно звернути увагу й на те, що в Україні спостерігається стійке, а останніми роками – стрімке, зростання обсягів внутрішньої торгівлі підробною тютюновою продукцією та продукцією, що маркована як «Duty Free» або для експорту, але нелегально продається в країні, а також паливом.

Крім того, переважна більшість українських земель сільськогосподарського призначення обробляється на умовах оренди, при цьому значна частина договорів оренди (не виключено – за ініціативи та добровільної згоди громадян) не реєструється належним чином. Відповідно, з доходів орендодавців не сплачується податок на доходи фізичних осіб. Непоодинокі випадки, коли власники землі, які провадять індивідуальну підприємницьку діяльність, не сплачують податки з вирощеної продукції, навіть у разі перевищення площі законодавчо встановленої податкової пільги. Іншою проблемою є тінхова оренда державних земель на корупційній основі.

Як результат, з доступних, за даними Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, для оренди 33 млн га земель сільськогосподарського призначення згідно реєстру Державної податкової служби України в 2021 році в офіційній обробці перебувало 21,9 млн га, ще 3 млн га – знаходилося у користуванні домогосподарств (до 5 га), а 8,1 млн га або 25% від усіх доступних площ потенційно перебувало у тіншовому обороті.

На підставі результатів проведеного нами дослідження теоретичної бази наукової проблеми та аналізу основних схем ухилення від оподаткування можна визначити ключові напрями підвищення ефективності податкового адміністрування та боротьби з тінзацією економіки, зокрема в рамках механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків рекомендуємо:

- запровадити посилену фінансову відповідальність за приховування доходів (переміщення прибутків) до офшорних (низькоподаткових) юрисдикцій з одночасним удосконаленням механізмів амністії капіталів, враховуючи відсутність суттєвих результатів діючої системи;
- активізувати міжнародне співробітництво з питань захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення сплати податків, а саме переглянути умови Угоди від 7 лютого 2017 року між Україною та США для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) [14];
- продовжити політику перегляду двосторонніх Угод про усунення подвійного оподаткування, що включають податкові ставки, що стимулюють «агресивне податкове планування» і схеми уникнення від оподаткування та завершити приєднання до процедури автоматичного обміну фінансової інформації за міжнародним стандартом Common Reporting Standard OECF (CRS);
- сконцентрувати міжнародний інструментарій захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення від сплати податків (контроль ТЦУ, План BEPS, MLI, KIK, CRS, BEPS 2.0 та інші) в окремих підрозділах Міністерства фінансів України з належним фінансуванням, чисельністю та компетенцією персоналу;
- забезпечити зростання технічного забезпечення митних органів оскільки (враховуючи низьку результативність реформи Митної служби України), провести перебудову та зміцнення підрозділу митного, осучаснити інститут попередніх кваліфікаційних рішень з організацією процесів по аналогії з індивідуальними податковими роз'ясненнями, зменшити імовірність корупційних ризиків шляхом суттєвого підняття заробітних плат в структурі Державної митної служби України, припинити практики втручання посадових осіб правоохоронних та контролюючих органів (СБУ, Національної поліції України та інших спільних мобільних груп) у діяльність митних органів, а також трансформувати окремі елементи

митного контролю та процедури адміністрування на кордоні у комплексну національну електронну модель контролю переміщення товарів через державний кордон на зразок системи єдиного вікна ЄС One Stop Shop [13];

- поновити кримінальну відповідальність за контрабанду та застосування у рамках кримінальної відповідальності санкцій відмінних від позбавлення волі (застосування значних штрафів, конфіскація не тільки предметів контрабанди, а й засобів контрабанди, включно з автомобілями, заборона на виїзд за кордон тощо) та встановити кримінальну відповідальність за незаконне створення і використання інженерно-технічних споруд і транспортних засобів з метою незаконного перетину товарами державного кордону поза митними постами;

- підвищити рівень ефективності координації та налагодження дієвого обміну інформацією щодо діяльності конвертаційних центрів як елементу організованої економічної злочинності між Державною службою фінансового моніторингу України, Національним банком України, контролюючими органами, Бюро економічної безпеки України та іншими правоохоронними органами;

- посилити відповідальність не лише агентів, а й фізичних осіб за своєчасність і повноту сплати податку на доходи фізичних осіб шляхом запровадження адміністративної та кримінальної відповідальності громадян за ухиляння від сплати податку;

- запровадити обов'язкове щорічне декларування усіма без виключення фізичними особами резидентами та нерезидентами доходів з українським джерелом походження;

- зобов'язати власників землі завершити процедури грошової оцінки земельних ділянок і скасувати фіксовані ставки податку для оподаткування земель, нормативна грошова оцінка яких не проведена, оскільки застосування таких ставок фактично не відображає ринкову вартість землі;

- скасувати податкові преференції зі сплати зазначеного податку, які негативно впливають на конкурентне бізнес-середовище і потребують додаткових витрат державного бюджету на компенсацію втрат доходів бюджетів територіальних громад [19];

- скасувати спрощену систему оподаткування, яка на разі замість функції детінізації економіки стимулює виникнення вертикально інтегрованих монополій, викривляє конкуренцію ставлячи в нерівні умови суб'єктів господарювання, які її використовують, та суб'єктів, які знаходяться на загальній системі оподаткування, використовується не лише мікробізнесом, який в демократичних країнах світу платить різні варіації податку на доходи фізичних осіб, а переважно середнім та навіть великим бізнесом з метою ухилення від оподаткування, оскільки світова практика функціонування спрощеної системи передбачає лише спрощення процедури адміністрування податків: їх сплати та декларування, а не низькі ставки та уникнення оподаткування;

- продовжити курс на cashless-економіку (зменшення готівкових розрахунків і обмеження готівкового обігу) на тлі прогресуючого розширення можливостей забезпечення безготівкових торгово-платіжних розрахунків за допомогою спеціальних платіжних засобів та заборона на виплату заробітної плати і інших грошових винагород в готівковій формі, оскільки на тепер готівкові розрахунки перетворились на один з головних інструментів тіньової економіки та відмивання коштів отриманих злочинним шляхом.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, бачимо низьку ефективність механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків та наявність усталеного суспільного договору щодо лояльного ставлення політикуму, представників органів публічної влади та громадян до уникнення оподаткування та тінізації своїх доходів. Це призводить до відсутності фінансової самостійності як державного, так і місцевих бюджетів, недостатності бюджетних ресурсів не лише для забезпечення фінансування найбільш необхідних видатків сектору оборони та національної безпеки, а й навіть видатків на надання громадянам базових соціальних послуг. Прерогатива збереження української державності, поступ у процесах європейської та євроатлантичної інтеграції вимагає того, щоб у суспільній культурі закріпилася соціальна відповідальність щодо сплати податків як бізнес-середовищем, так і пересічними громадянами та вкрай негативне ставлення до осіб, які ухиляються від їх сплати. Несплата податків повинна вважатися і бути законодавчо закріплена як тяжкий кримінальний злочин. Висловлені рекомендації щодо покращення механізму державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків та посилення відповідальності платників сприятимуть створенню достатнього рівня ресурсного забезпечення державного бюджету і підвищення рівня децентралізації в Україні, а деталізація технологій їх реалізація лягає в основу подальших наукових розвідок досліджуваної проблематики.

Список використаних джерел:

1. Аналітичний звіт до Повідомлення Комісії для Європейського Парламенту, Європейської Ради та Ради Висновок Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі. Європейська Комісія. Брюссель, 2023. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/imce/analitychnyy_zvit_yek_ukrayinskoju.pdf.

2. Баранов С.О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106.

3. Гончаренко О. Інституційні деформації фінансової безпеки України. *Управління та адміністрування в умовах протидії гібридним загрозам національній безпеці*: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 22 листоп. 2022 р.). К.: ДУІТ, ХНУРЕ. 2022. С. 147–149.

4. Дадій О.І., Туболець І.І., Шевченко Н.І. Інформаційний механізм реалізації державної податкової політики на територіальному рівні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2019. № 3. URL: <http://www.du.nauka.com.ua/?op=1&z=1442>.
5. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у 2021 році: аналітична записка Департаменту стратегічного планування та макроекономічного прогнозування. Міністерство економіки України. 2022. URL: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384e5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTimovoiEkonomiki>.
6. Крамаренко О.А. Способи ухилення від сплати податків в Україні. *Наукові записки*. 2013. № 23. С. 165–168.
7. Любченко О. Тіньовий фонд оплати праці в Україні – майже пів трільйона гривень на рік. *Україна 30. Трудові ресурси*: Всеукр. форум. (м. Київ, 20 лип. 2021 р.). Київ: Укрінформ, 2021. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3283634-lubchenko-tinovij-fond-oplati-praci-v-ukraini-majze-piv-triljona-griven-na-rik.html>.
8. Маслак О.В., Швагер О.А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 5. С. 178–181.
9. Мунько А. Ю. Фінансова безпека територіальних громад: генеза та розвиток теоретичної бази. *Таврійський науковий вісник. Серія: Публічне управління та адміністрування*. 2022. № 4. С. 47–57. URL : <https://doi.org/10.32851/tnv-pub.2022.4.6>.
10. Неформально зайняте населення за статтю, типом місцевості та віковими групами у 2021 році. *Державна служба статистики України*. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua>.
11. Пашко П.В., Пашко Д.В. Інституціональне забезпечення координованої реалізації податкової та митної політики в Україні. *Фінанси України*. 2019. № 5. С. 97–123.
12. Податкова політика. Міністерство фінансів України: офіційний сайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>.
13. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2021. Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна. 2021. URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-unyknennya-opodatkovannya-v-ukrayini-2021>.
14. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA): Закон України від 29.10.2019 № 229-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20#Text>.
15. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України; Стратегія від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>.
16. Сало Л.К. Сучасні аспекти ухилення та уникнення від сплати податкових платежів серед загроз економічній безпеці України. *Економічний простір*. 2014. № 87. С. 193–204.
17. Сидоренко Т.О. Сутність та причини ухилення від сплати податків. *Економічний часопис – XXI*. 2010. № 5–6. С. 48–52.
18. Томнюк Т.Л. Ухилення від оподаткування: сутність, методи реалізації та економічні наслідки. *Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. Хмельницький, 2011. Вип. 3. С. 279–282.
19. Трещов М.М. Удосконалення адміністрування податків в умовах зміцнення ресурсної бази місцевих бюджетів України. *Теорія та практика державного управління*. 2014. Вип. 4 (47). С. 280–287.
20. Corruption Perceptions Index – 2022. Transparency International. URL: <https://www.transparency.org/en/cpi/2022>.
21. Informal Economy Sizes. Quarterly Informal Economy Survey (QIES) by World Economics, London. 2023. URL: <https://www.worldeconomics.com/Informal-Economy>.
22. Krushelnytska T.A. Institutional nature of the taxes and the fiscal convergence, as a philosophy of the tax system public administration. Public administration and management: challenges and prospects: monograph. Lviv-Toruń : Liha-Pres, 2019. P. 160–187.
23. Kryshtanovych, S., Treshchov, M., Durman, M., Lopatchenko, I., & Kernova, M. Gender parity in public administration in the context of the development of european values in the management system. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. 2021. 4(39). S. 475–481.

References:

1. The official site of the European Commission (2023), «Analytical report to the Notice of the Commission of the European Parliament, the European Council and the Council of the Conclusions of the European Commission on the application for Ukraine’s membership in the European Union», available at: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/imce/analitychnyy_zvit_yek_ukrayinskoyu.pdf (Accessed 25 May 2023). [Ukraine]
2. Baranov, S.O. (2016), «Tax evasion as the main factor of the shadow economy», *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 12, Pp. 102–106. [Ukraine]

3. Honcharenko, O. (2022), «Institutional deformations of the financial security of Ukraine» Materialy III Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii [materials of the 3rd International Scientific and Practical Conference] Upravlinnia ta administruvannia v umovakh protydiv hibrydnym zahrozam natsional'nij bezpetsi [Management and administration in the conditions of countering hybrid threats to national security], DUIT, KhNURE, Kyiv, Pp. 147–149. [Ukraine]
4. Datsij, O.I. Tubolets', I.I. and Shevchenko, N.I. (2019), «Information mechanism for implementation of state tax policy at the territorial level», *Derzhavne upravlinnia: udoskonalennia ta rozvytok*, Vol. 3, Available at: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1442> (Accessed 20 May 2023). [Ukraine]
5. The official site of Ministry of Economy of Ukraine (2022), «General trends of the shadow economy in Ukraine in 2021: analytical note of the Department of Strategic Planning and Macroeconomic Forecasting», Available at: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (Accessed 20 May 2023). [Ukraine]
6. Kramarenko, O.A. (2013), «Methods of tax evasion in Ukraine», *Naukovi zapysky*, Vol. 23, pp. 165–168. [Ukraine]
7. Liubchenko, O. (2021), «The shadow wage fund in Ukraine is almost half a trillion hryvnias per year», *Ukraina 30. Trudovi resursy* [Ukraine 30. Labor resources] Vseukrains'kyj forum [All-Ukraine forum], Ukrinform, Kyiv, available at: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3283634-lubchenko-tinovij-fond-oplati-praci-v-ukraini-majze-piv-trilijona-griven-na-rik.html> (Accessed 20 May 2023). [Ukraine]
8. Maslak, O.V. Shvaha O.A. (2019), «Establishing the essence and reasons for tax evasion as a factor in countering the erosion of the tax base and the removal of income from taxation», *Yurydychnyj naukovyj elektronnyj zhurnal*. Vol. 5. Pp. 178–181. [Ukraine]
9. Mun'ko, A.Yu. (2022), «Financial security of territorial communities: genesis and development of the theoretical base», *Tavrivs'kyj naukovyj visnyk. Seriya: Publichne upravlinnia ta administruvannia*, vol. 4, pp. 47–57. [Ukraine]
10. The official site of the State Statistics Service of Ukraine (2022), «Informally employed population by gender, type of location and age groups in 2021», *Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy*, available at: <https://www.ukrstat.gov.ua> (Accessed 25 May 2023). [Ukraine]
11. Pashko, P.V. Pashko, D.V. (2019), «Institutional support for the coordination of tax and customs policy implementation in Ukraine», *Finansy Ukrainy*, 2019, vol. 5, pp. 97–123.
12. The official site of the Ministry of Finance of Ukraine (2023), «Tax policy», available at: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy> (Accessed 25 May 2023). [Ukraine]
13. The official site of the CASE Ukraine Center for Socio-Economic Research (2021), «Comparative analysis of the fiscal effect of the use of tax evasion/avoidance tools in Ukraine», available at: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-ynyknennya-opodatkovannya-v-ukrayini-2021> (Accessed 25 May 2023). [Ukraine]
14. The Verkhovna Rada of Ukraine (2019), The Law of Ukraine «On the ratification of the Agreement between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America to improve the implementation of tax rules and the application of the provisions of the US Law «On Tax Requirements for Foreign Accounts» (FATCA), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2404-17> (Accessed 25 May 2023). [Ukraine]
15. Cabinet of Ministers of Ukraine (2017), Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine «On the approval of the Strategy for Reforming the State Finance Management System for 2017-2020», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text> (Accessed 25 May 2023). [Ukraine]
16. Salo, L.K. (2014), «Modern aspects of tax evasion and avoidance among threats to the economic security of Ukraine», *Ekonomichnyj prostir*, vol. 87, pp. 193–204. [Ukraine]
17. Sydorenko, T.O. (2010), «The essence and reasons of tax evasion», *Ekonomichnyj chasopys – XXI*, vol. 5–6, pp. 48–52.
18. Tomniuk, T.L. (2011), «Tax evasion: essence, implementation methods and economic research», *Stalij rozvytok ekonomiky: Vseukrains'kyj naukovo-vyrobnychyj zhurnal*, vol. 3, pp. 279–282. [Ukraine]
19. Treschov, M.M. (2014), «Improvement of tax administration in conditions of strengthening the resource base of local budgets of Ukraine», *Teoriia ta praktyka derzhavnoho upravlinnia*, vol. 4, pp. 280–287. [Ukraine]
20. Transparency International (2022), «Corruption Perceptions Index – 2022», available at: <https://www.transparency.org/en/cpi/2022> (Accessed 25 May 2023).
21. The World Economics (2023), «Informal Economy Sizes. Quarterly Informal Economy Survey (QIES) by World Economics, London», available at: <https://www.world-economics.com/Informal-Economy> (Accessed 31 May 2023).
22. Krushelnytska, T.A. (2019), «Institutional nature of the taxes and the fiscal convergence, as a philosophy of the tax system public administration». *Public administration and management: challenges and prospects*, pp. 160–187. [Ukraine]
23. Kryshchanovych, S. Treschov, M. Durman, M. Lopatchenko, I. and Kernova, M. (2021), «Gender parity in public administration in the context of the development of European values in the management system». *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, vol. 4(39). Pp. 475–481. [Ukraine]