

ВСТАНОВЛЕННЯ СУТНОСТІ ТА ПРИЧИН УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЯК ФАКТОР ПРОТИДІЇ РОЗМИВАННЮ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ ТА ВИВЕДЕННЮ ПРИБУТКУ З-ПІД ОПОДАТКУВАННЯ

ESTABLISHING THE NATURE AND REASONS OF TAX EVASION AS THE FACTOR IN ANTI-BEPS

Маслак О.В., слухач магістратури
*Навчально-науковий інститут права
Сумського державного університету*

Швагер О.А., асистент кафедри міжнародного,
європейського права та цивільно-правових дисциплін
Сумський державний університет

Стаття присвячена дослідженню існуючих підходів в законодавстві та юридичній літературі щодо встановлення сутності та причин виникнення ухилення від сплати податків як фактору протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. Авторами на основі аналізу чинного законодавства виявлено, що ухилення від сплати податків в Україні є кримінально-караним діянням, проте чітке законодавче тлумачення його сутності відсутнє. Здійснено дослідження підходів до тлумачення сутності явища ухилення від сплати податків у науковій літературі та підсумовано, що незважаючи на велику кількість наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників, у рамках яких здійснювалося дослідження явища ухилення від сплати податків, згоди вчених щодо розкриття його сутності так і не досягнуто: підходи дослідників головним чином різняться поглядом на законність та усвідомленість таких дій платником податків. Авторами також з'ясовано, що через відсутність однозначного розуміння сутності ухилення від сплати податків на доктринальному, а відповідно й на законодавчому рівнях, у судовій практиці часто зустрічаються випадки прийняття суперечливих рішень суддями в ході притягнення до відповідальності за вищезгадану статтю 212 Кримінального кодексу України та оскарження платниками податків претензій податкових органів відповідно до загально-дозвільного принципу «дозволено все, що не заборонено законом». Наголошується на необхідності закріплення тлумачення поняття «ухилення від сплати податків» на законодавчому рівні, зокрема, у примітці до статті 212 Кримінального кодексу України, запропоновано власне розуміння цього терміну. Встановлено, що на сьогодні в більшості країн світу застосовуються переважно репресивні способи протидії ухиленню від сплати податків, які направлені не на причини його виникнення, а на усунення його наслідків та притягнення правопорушників до відповідальності. Авторами звертається увага на те, що у рамках протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування необхідно особливу увагу приділяти способам, що спрямовані на усунення причин ухилення від оподаткування, які носять як об'єктивний, так і суб'єктивний характер, оскільки між їх чинниками та наслідками існує нерозривний зв'язок, а тому нейтралізація того чи іншого чинника зазвичай дозволяє зменшити масштаби існуючої проблеми.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, розмивання податкової бази, виведення прибутку з-під оподаткування.

The article is devoted to the study of existing approaches in the legislation and legal literature on establishing the nature and reasons of tax evasion as a factor in anti-BEPS. The authors, based on the analysis of the current legislation, have found that tax evasion in Ukraine is a criminal offense, but there is no clear legislative interpretation of its essence. It is investigated the approaches to interpretation of the nature of the tax evasion phenomenon in the scientific literature and summarized, that despite the large number of scientific works of both domestic and foreign researchers, within which the study of the phenomenon of tax evasion was conducted, the scientists have not agreed on the disclosure of its nature: researchers' approaches mainly differ in their view of the legitimacy and awareness of such actions by the taxpayer. The authors also found that, in the absence of a clear understanding of the nature of tax evasion at the doctrinal and, accordingly, at the legislative levels, jurisprudence often contains cases of adversarial decisions by judges in the course of bringing under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine and appealing to taxpayers claims of tax authorities in accordance with the general principle of "anything that is not prohibited by law is allowed". It is emphasized on the need to consolidate the interpretation of the term "tax evasion" at the legislative level, in particular, in the footnote to Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, it is offered its own understanding of the term. It is established that today, most countries in the world are using mainly repressive methods to counteract tax evasion, that are directed not at the causes of its occurrence, but at eliminating its consequences and bringing the offenders to justice. The authors paid attention to the fact that in the framework of anti-BEPS, special attention should be paid to the methods that aimed at eliminating the causes of tax evasion, which are both objective and subjective, because there is an inextricable link between their factors and consequences, and therefore neutralizing one factor or another usually reduces the scale of an existing problem.

Key words: tax evasion, base erosion, profit shifting.

Постановка проблеми. Стрімкий розвиток глобалізаційних процесів у світі спонукає країни до швидкої модернізації їх податкових систем (удосконалення механізмів адміністрування обов'язкових платежів, векторів роботи з платниками податків та ін.), оскільки податки виступають одним із найбільших джерел формування державних фінансових ресурсів, розміри яких у свою чергу визначають як можливості тієї чи іншої країни у світовому фінансово-економічному просторі, так і стабільність її розвитку, зокрема. Однак, замість очікуваного позитивного впливу у вигляді зниження масштабів ухилення від сплати податків осучаснення податкових систем спродукувало прямо протилежний результат – появу нових інструментів ухилення від оподаткування, зокрема розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування, що «коштує» країнам приблизно від 100 до 240 мільярдів доларів США щорічно (тобто близько від 4 до 10% загальносвітового справляння податку на прибуток). Саме 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.

Стан опрацювання. У юридичній літературі питання, пов'язані з явищем ухилення від сплати податків, розкриваються у працях таких вчених, як: С.О. Баранов, Л.К. Сало, Л.Т. Томнюк, В.П. Вишневський, А.С. Веткін, Л.А. Парфентій та ін.

Мета статті – проаналізувати існуючі підходи в законодавстві та юридичній літературі щодо встановлення

сутності та причин виникнення ухилення від сплати податків як фактору протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, визначити основні проблемні аспекти та напрями удосконалення діючого вітчизняного законодавства в цій сфері.

Виклад основного матеріалу. Проведений аналіз вітчизняних нормативно-правових актів, дає зрозуміти, що чіткого законодавчого тлумачення сутності ухилення від сплати податків немає.

При тому, що ст. 212 Кримінального кодексу України [1] встановлено відповідальність за ухилення від сплати податків, зокрема:

– ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи чи організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах;

– ч. 2 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за вищенаведені діяння, що вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах;

– ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, що була раніше судима за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах.

Також у ч. 5–6 цієї ж статті закріплено можливість звільнення від кримінальної відповідальності за вищезазначені діяння та випадки, що не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). При цьому варто зазначити, хоча у примітці до ст. 212 Кримінального кодексу України [1] уточнюється, що потрібно зрозуміти під значним, великим та особливо великим розміром коштів, однак, жодним чином не розтлумачено, що являє собою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), не конкретизовано способи його здійснення. Тобто на основі чинних вітчизняних нормативно-правових актів можна встановити лише те, що ухилення від сплати податків в Україні є кримінально-караним діянням.

Більш чітке розкриття сутності ухилення від сплати податків можна знайти в науковій літературі. Проте, незважаючи на велику кількість наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників, у рамках яких здійснювалося дослідження явища ухилення від сплати податків, згоди вчених щодо розкриття його сутності так і не досягнуто.

У західних країнах ухилення від сплати податків прийнято розподіляти на два види:

1) «tax avoidance» (т. зв. «податкова оптимізація»), тобто використання платниками податків легальних способів, які дозволяють знизити податкове навантаження. Наприклад, отримання податкових пільг, створення плану відстрочення податкових платежів тощо;

2) «tax evasion», тобто ухилення від оподаткування в незаконній формі. Наприклад, свідоме надання податковим органам недостовірної інформації про прибутки та витрати тощо. Кваліфікуються такі дії як «податкова девіація» (від лат. deviatio – ухилення; de – від + via – дорога),

або правопорушення, що пов'язане з використанням способів, які суперечать загальноприйнятим, закріплених законодавством нормам податкової поведінки. Масштаби досліджень цього явища в західних країнах спродукували появу окремої галузі науки – «economict of tax aversion» (політекономії податкової антипатії). Зокрема, автори Оксфордського тлумачного словника під ухиленням від сплати податків пропонують розуміти приховування податкової бази та/або подання до податкових органів завідомо неправдивої інформації [2, с. 415].

Досить лаконічний підхід демонструє у своїй праці С. О. Баранов, який трактує ухилення від сплати податків як незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податками [3, с. 103].

На думку Л. К. Сало, ухиленням від сплати податкових платежів є протиправні дії з мінімізації податкових зобов'язань, що переслідуються законом [4, с. 196]. Однак, на наш погляд, це визначення має узагальнений характер і не дає можливості сформулювати чітке уявлення про особливості охарактеризованого явища.

Дослідник Т.Л. Томнюк подає таке роз'яснення терміна «ухилення від сплати податків»: «це протиправні дії щодо зменшення податкових зобов'язань, які можуть мати наслідком відповідальність різного виду за порушення податкового законодавства» [5, с. 279]. Майже аналогічне розуміння запропоноване А.С. Веткіним і В.П. Вишневським, які стверджують, що ухиленням від сплати податків зводиться до протиправних дій, спрямованих на зменшення податкових зобов'язань, що тягнуть за собою, у випадку їх виявлення, відповідальність за порушення податкового законодавства [6, с. 10]. У цьому разі акцент зроблено на висвітленні мети та можливих наслідках ухилення від сплати податків, що, на нашу думку, є досить доречним при здійсненні характеристики цього явища.

Із огляду на вищезазначене, абсолютно логічним є лаконічне тлумачення сутності досліджуваного явища як основного виду податкових правопорушень, до якого варто відносити ненадання податковим органам інформації про власні прибутки, приховування прибутків, шляхом внесення неправдивих даних до звітних документів, а також підробка податкових документів [7, с. 2]. Таке трактування, на наш погляд, без сумніву, охоплює деякі з основних способів ухилення від сплати податків, і, хоча його не можна назвати конкретизованим, у теоретичному плані є досить вдалим і точним.

Грунтовним є роз'яснення, яке наводять І.А. Майбуров та А.М. Соколовська. Ухилення від сплати податків автори розглядають як умисні дії платника податків, спрямовані на зменшення сум податкових зобов'язань, що надходять до бюджетів і державних цільових фондів із використанням незаконних прийомів і методів податкової мінімізації, метою яких є отримання необлікованих додаткових грошових коштів для задоволення власних потреб, що завдає шкоди суспільству [8, с. 385]. Аналіз даного тлумачення дає змогу виокремити ряд таких основних ознак досліджуваного явища, зокрема: наявність умислу; використання незаконних прийомів та методів зменшення податкових зобов'язань; має на меті отримання необлікованих грошових коштів для власної вигоди; наявність наслідків у вигляді нанесення шкоди соціально-економічного розвитку країни через ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів значних сум грошових коштів.

Дослідники М.О. Казакова й С.В. Глущенко висувають дещо іншу думку щодо розкриття сутності вищезазначеного явища, визначаючи його як зменшення податкових та інших платежів, коли платник податків навмисно чи ненавмисно уникає чи зменшує обсяг своїх податкових зобов'язань із порушенням (чи непорушенням) чинного законодавства й наголошуючи на тому, що з погляду права ухилення від сплати податків може бути з порушенням закону – податкове шахрайство, або без порушення закону

[9, с. 22]. Схоже бачення можна знайти у праці Л.А. Парфентій, яка термін «ухилення від сплати податків» пропонує розуміти як свідомі та умисні дії платника податків, що спрямовані на повну чи часткову несплату податків, зборів або інших обов'язкових платежів до бюджету, і можуть бути як незаконними, так і в межах чинного законодавства [10, с. 291]. Заслугує на увагу і твердження О.В. Мірошніченко, який переконаний, що поняття «ухилення від сплати податків» варто вживати для визначення дій (як свідомих, так і несвідомих унаслідок неухильності, технічних помилок, інших факторів) із несплати податків, або їх неповної сплати без законних підстав [11, с. 89].

Таким чином, підходи дослідників щодо розкриття сутності ухилення від сплати податків головним чином різняться поглядом на законність та усвідомленість таких дій платником податків. Так, думку щодо незаконності дій, вчинених платником податків задля ухилення від їх сплати поділяють С.О. Баранов [3], Л.К. Сало [4], Т.Л. Томнюк [5], А.С. Веткін і В.П. Вишневецький [6], Ю.В. Клепнікова-Чижова [7], протилежну думку з цього приводу мають М.О. Казакова й С.В. Глушенко [9], а також Л.А. Парфентій [10], стверджуючи, що такі дії можуть бути як незаконними, так і в межах чинного законодавства. На обов'язковості такої ознаки досліджуваного явища як усвідомлення платником податків таких дій наголошують І.А. Майбуров, А.М. Соколовська [8], Л.А. Парфентій [10], інших поглядів дотримуються О.В. Мірошніченко [11], М.О. Казакова й С.В. Глушенко [9], зазначаючи, що дії платника податків, спрямовані на ухилення від сплати податків, можуть бути несвідомими, наприклад, через неухильність, технічні помилки тощо.

Варто зазначити й те, що, не зважаючи на суттєві відмінності, як у науковій, так і в публіцистичній літературі досить часто як синонім до поняття «ухилення від сплати податків» вживається термін «уникнення оподаткування» (або ж «утеча від податків»). Так, відповідно до глосарія Організації економічного співробітництва та розвитку [12], поняття «уникнення оподаткування» зазвичай використовується для опису способу ведення справ платником податків, що спрямований на зниження його податкових зобов'язань, і, незважаючи на те, що така діяльність може бути законною, вона суперечить наміру або меті закону. Хоча термін «утеча від податків» і сприймається загалом у більшості випадків як явище негативне, таке, що суперечить закону, однак більшість дослідників усе ж наповнюють його аналогічним «уникнення оподаткування» змістом, при цьому наголошуючи – «із практичної точки зору достатньо важко провести межу між законною та незаконною втечею від податків» та наводять ряд критеріїв, якими варто послуговуватися при здійсненні такого розмежування, зокрема: «мотив діяльності платника податків (наявність/відсутність умислу); фіктивність діяльності; розміри отриманої внаслідок вчинюваних дій вигоди тощо» [13, с. 643]. Тобто уникнення оподаткування за своєю природою являє собою правомірну поведінку платників податків і не є підставою для притягнення їх до відповідальності.

Так, через відсутність однозначного розуміння сутності ухилення від сплати податків на доктринальному, а відповідно й на законодавчому рівнях, у судовій практиці часто зустрічаються випадки прийняття суперечливих рішень суддями в ході притягнення до відповідальності за вищезгаданою ст. 212 Кримінального кодексу України та оскарження платниками податків претензій податкових органів відповідно до загально-дозвільного принципу «дозволено все, що не заборонено законом».

Саме тому, погоджуючись із поглядами дослідників західних країн, які схиляються до розмежування ухилення від сплати податків у законній та незаконній формах, а також враховуючи те, що в чинних вітчизняних нормативно-правових актах поняття «ухилення від сплати

податків» означає кримінально-каране діяння, вважаємо за доцільне:

- на позначення таких явищ використовувати терміни «уникнення оподаткування» та «ухилення від сплати податків» відповідно;

- закріпити тлумачення важливого для правозастосування поняття «ухилення від сплати податків» на законодавчому рівні, зокрема у примітці до ст. 212 Кримінального кодексу України. Із урахуванням запропонованих науковцями підходів до розкриття сутності досліджуваного явища, ухилення від сплати податків пропонуємо визначати як свідомі незаконні дії платників податків, спрямовані на несплату ними податків шляхом приховування доходів, вартості майна, яке підлягає оподаткуванню, від податкових органів.

Переходячи до причин ухилення від сплати податків як фактору протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, слід звернути увагу на те, що на сьогодні в більшості країн світу (США, Норвегія, Австралія, Китай, Тайвань та ін.), у т. ч. і в Україні, застосовуються переважно репресивні способи протидії зазначеним явищам, які направлені не на причини їх виникнення, а на усунення їх наслідків та притягнення правопорушників до відповідальності. При цьому, не враховується той факт, що, як свідчить практика, якщо «репресивний підхід», досить часто спричиняє негативну реакцію з боку платників податків у вигляді модернізації діючих та появи нових схем ухилення від оподаткування, то «превентивний підхід» зазвичай дозволяє зменшити масштаби існуючої проблеми.

Із огляду на вищезазначене, на наш погляд, у рамках протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування як інструментам ухилення від сплати податків, необхідно особливу увагу приділяти способам, що спрямовані на усунення причин ухилення від оподаткування, які носять як об'єктивний (не залежать від лояльності платника податків до існуючої податкової системи), так і суб'єктивний (відображають ставлення платника податків до обов'язку сплачувати податки) характер, оскільки між їх чинниками та наслідками існує нерозривний зв'язок.

Такими об'єктивними причинами сьогодні є:

- погіршення фінансового стану бізнесу й населення країни, унаслідок чого відбувається зниження рівня життя окремих груп суспільства нижче межі виживання. Зазначені наслідки зазвичай тісно пов'язані з наявністю в країні кризових явищ, зокрема: занепадом виробництва, обміном грошової одиниці країни на іноземну валюту з метою її накопичення, вивезенням капіталу за межі країни тощо. Тобто визначальним фактором, який впливає на рішення платників податків щодо ухилення від оподаткування є їх фінансове становище й, якщо «користь» від таких дій перевищує можливі негативні наслідки, імовірність прийняття рішення платником податків на користь ухилення від їх сплати значно зростає, так само як і зі збільшенням податкової ставки;

- податкова політика та особливості податкової системи. Коли з кожним днем відбувається зростання життєвих стандартів, недостатність коштів на реалізацію певних програм та планів держава достатньо часто намагається «компенсувати» шляхом збільшення податкового навантаження на бізнес та населення, що також є одним із визначальних факторів при прийнятті рішення з приводу ухилення від сплати податків;

- невиконання податками функції регулювання, коли ігнорування положень податкового законодавства використовується як інструмент протистояння владі. Рівень податкової дисципліни населення прямо пропорційно залежить від існуючої в країні політичної ситуації, тому різке зниження податкового навантаження спостерігається саме в періоди кризи державної влади;

– недотримання принципу справедливості при побудові податкової системи, коли платники податків, що характеризуються рівним економічним становищем, не завжди сплачують однакові суми податків;

– лобіювання інтересів окремих груп платників податків. Такі випадки часто спонукають платників податків використовувати кошти, отримані при ухиленні від оподаткування, із метою лобіювання необхідних законів і рішень, спрямованих на легалізацію певних схем ухилення від сплати податків;

– недостатня захищеність працівників податкових органів при виконанні ними службових повноважень. На практиці порушники податкового законодавства зазвичай вдаються до застосування тиску щодо таких посадових осіб із метою отримання бажаних результатів.

Серед суб'єктивних причин ухилення від сплати податків О.Г. Беккер зазначає, що можна виділити ідеологічні та матеріальні причини [14, с. 52].

Ідеологічними суб'єктивними причинами є:

– негативне ставлення до існуючої податкової системи. Платники податків не бажають сприймати податкову систему, при побудові якої не було враховано їх можливості щодо сплати податків;

– низький рівень податкової культури населення. Більшість платників податків через недостатність інформації не розуміють реальних цілей оподаткування;

– відсутність моральної відповідальності за ухилення від сплати податків;

– несприйняття платниками податків податкового законодавства.

Головною матеріальною суб'єктивною причиною є наявність у платника податків корисливої мотивації.

Висновки. Отже, сьогодні, коли зростає й ускладнюється рівень розвитку «майстерності» окремих суб'єктів в процесі ухилення від сплати податків, нагальність боротьби з цим явищем задля забезпечення стабільного розвитку країни не викликає сумніву, видається очевидною необхідність побудови комплексного механізму протидії, який у першу чергу повинен враховувати сутність та причини виникнення цього негативного явища (превентивна складова). Тому з метою забезпечення однозначного розуміння та попередження помилок у ході правозастосування пропонуємо закріпити на законодавчому рівні, зокрема, у примітці до ст. 212 Кримінального кодексу України, наступне тлумачення поняття «ухилення від сплати податків»: це свідомі незаконні дії платників податків, спрямовані на несплату ними податків шляхом приховування доходів, вартості майна, яке підлягає оподаткуванню, від податкових органів. Особливу увагу в рамках протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування необхідно приділяти способам, що спрямовані на усунення причин ухилення від оподаткування, які носять як об'єктивний, так і суб'єктивний характер, оскільки між їх чинниками та наслідками існує нерозривний зв'язок, а тому нейтралізація того чи іншого чинника зазвичай дозволяє зменшити масштаби існуючої проблеми.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кримінальний кодекс України : Кодекс України від 05 квітня 2001 р. № 2341-III / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 19.03.2014).
2. Финансы. Оксфордский толковый словарь. Финансы. Оксфордский толковый словарь. Англо-русский / Б. Батлер и др. Москва : Весь мир, 1997. 494 с.
3. Баранов С.О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106.
4. Сало Л.К. Сучасні аспекти ухилення та уникнення від сплати податкових платежів серед загроз економічній безпеці України. *Економічний простір*. 2014. № 87. С. 193–204.
5. 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.
6. Вишне夫斯基 В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика : монография. Донецк : ІЭП, 2003. 228 с.
7. Клепнікова-Чижова Ю.В. Напрямки вдосконалення державного контролю ухилення від оподаткування. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 1 (28). С. 1–7.
8. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.
9. Глуценко С.В., Казакова М.О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. *Магістеріум. Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 21–25.
10. Парфентій Л.А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*. 2018. № 3. С. 290–295.
11. Мірошніченко О.В. Використання офшорних механізмів ухилення від сплати податків серед загроз економічній безпеці України. *Вісник економічної науки України*. 2011. № 1 (19). С. 88–94.
12. Glossary of Tax Terms. OECD Centre for Tax Policy and Administration. OECD : website. URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm/> (the date of appeal: 29.09.2019).
13. Козак Ю.Г. Міжнародна економіка. Київ : ЦУЛ, 2008. 1118 с.
14. Беккер Е.Г. Совершенствование институциональной системы как метод сокращения уклонения от налогов. *Финансы и кредит*. 2004. № 4 (142). С. 50–58.