

DOI 10.33287/11203

УДК 338.14

КЛАСИФІКАЦІЯ ФІКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

CLASSIFICATION OF FICTIVE ACTIVITY OF BUSINESS ENTITIES

Лариса Лазебник

Доктор екон. наук, професор, завідувач кафедри економіки підприємства Університету державної фіскальної служби України

Larisa Lazebnyk

Dr in Economics, Professor, Head of the Department of Economics of the Enterprise, University of the State Fiscal Service of Ukraine

 orcid.org/0000-0003-2234-4093

 ill1808816@gmail.com

Анастасія Оніщик

аспірантка кафедри економіки підприємства та менеджменту Академії праці, соціальних відносин і туризму

Anastasia Onischyk

Phd student, Department of Enterprise Economics and Management, Academy of Labor, Social Relations and Tourism

 orcid.org/0000-0002-0720-9195

 onischyk.av@gmail.com

Анотація

Стаття розглядає різні форми та види фіктивної діяльності суб'єктів господарювання в Україні. На підставі аналізу законодавства (Кримінальний кодекс України, Господарський кодекс України, офіційні типологічні дослідження Державної служби фінансового моніторингу України) та наявних наукових підходів здійснена класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання, виокремлені головні та допоміжні фіктивні суб'єкти господарювання, проаналізовано діяльність фіктивних суб'єктів господарювання багаторазового та одноразового використання тощо. Отримані результати можуть слугувати підґрунтям для повної та адекватної оцінки масштабів фіктивної підприємницької діяльності в Україні.

Abstract

The article is devoted to the study of various forms and types of fictitious activities of business entities. Based on the analysis of legislation and existing scientific approaches, the classification of fictitious activities of business entities and generalized derived terms for this type of activity are carried out. The results obtained are the basis for a full and adequate assessment of the scale of fictitious business activities in Ukraine.

The purpose of the article is to analyze legislative and scientific approaches to the identification of types and forms of fictitious activity of economic entities and to formulate their own position on their classification.

In order to achieve this goal, a systematic method was used in the work to reveal the content of the fictitious activity of economic entities and its derived categories, structural in the classification of forms and types of fictitious activity of the economy according to the relevant criteria; abstract-logical for the implementation of theoretical generalizations and formulation of conclusions.

The result of the research is the author's classification of the types and forms of fictitious activity of economic entities and the allocation of derivative categories of this notion, which is found in academic literature and in legislative acts of Ukraine. Consequently, the classification of fictitious activities of business entities can be used by authorized public bodies in order to: further unify legislation and eliminate inconsistencies in the application of certain legal acts aimed at countering fictitious activities; development of an appropriate methodology to neutralize the fictitious activities of business entities; finding out the reasons for creating fictitious business entities.

The conducted research has improved scientific and methodical tools for the study of fictitious activity of economic entities, the implementation of which will contribute to more effective detection of such activities, will make unreasonable loss of budget funds impossible and will protect the interests of legitimate and honest subjects of the economic system of the country, stability and predictability of the Ukrainian economy as a whole.

Ключові слова:

фіктивна діяльність, суб'єкти господарювання, класифікація, економічна шкода, тіньова економіка, нелегальна економічна вигода.

Key words:

fictitious activities, business entities, classification, economic damage, shadow economy, illegal economic benefits.

Інформація про рукопис

Надійшов до редакції:

3.02.2019

Рецензований: 21.102.2019

Подано доопрацьовану версію: 22.03.2019

Прийнятий до друку: 1.04.2019

Вступ

Сьогодні Україна має найвищий рівень тіньової економіки у Східній Європі [1]. 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 [2]. 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) [3]. За 2017 р. оперативними підрозділами Державної фіскальної служби України припинено протиправну діяльність 65 конвертаційних центрів, якими було проконвертовано 13,6 млрд. грн., а збитки від їх діяльності сягнули 2,5 млрд. грн. [4].

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 [5, с. 62].

Аналіз наукових праць дозволяє стверджувати відсутність у вітчизняній економічній літературі комплексних досліджень фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. Проблематика фіктивного підприємництва досліджувалась переважно дослідниками-юристами, зокрема, проблеми методики розслідування фіктивного підприємництва з'ясовано В. Білоусом [6]; процес доказування при розслідуванні фіктивного підприємства та пов'язаних з ним злочинів в Україні проаналізовано В. Важинським [7]; адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємству досліджено Л. Дудником [8-10]; проблеми та перспективи удосконалення протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності встановлено В. Лисенком [11-12]; процесу запобігання фіктивному підприємству приділено увагу А. Мікішем [13]; особливості кримінальної відповідальності за фіктивне підприємство визначено Ю. Опалінським [14]; проблеми існування фіктивного підприємства розглянуто А. Люшняком [15] та ін.

Окремі питання фіктивної діяльності суб'єктів господарювання у розрізі ухилення від сплати податків, впливу фіктивного сектора тіньової економіки на економічну динаміку, елементів державної політики рестрикції тіньових економічних відносин в Україні, організаційно-економічних засад детінізації економіки України, інституціональних засад функціонування тіньової економіки вивчались в роботах З. Варналія [16], В. Вишневського та А. Веткіна [17], В. Дедекаєва [18], Є. Самойленко [19], П. Курмаєва [20], О. Подмазко [21], К. Шапошникова [22].

Чинне законодавство не систематизує фіктивну діяльність та не вирішує питання поділу її на види. Водночас упорядкування фіктивної діяльності в єдину систему може стати тією невід'ємною умовою, що впливатиме на ефективність протидії цьому негативному явищу. Наразі проблема класифікації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання має важливе теоретичне і практичне значення. Відтак метою статті є виділення видів і форм фіктивної діяльності суб'єктів господарювання.

Для вирішення поставленої мети у роботі використано наступні методи: системний - при розкритті змісту фіктивної діяльності суб'єктів господарювання та її похідних категорій; структурний - при класифікації форм та видів фіктивної діяльності господарювання за відповідними критеріями; абстрактно-логічний - для здійснення теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

Основою для розроблення класифікації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання стали положення Кримінального кодексу України, Господарського кодексу України, офіційні типологічні дослідження Державної служби фінансового моніторингу України та наявні наукові підходи щодо систематизації фіктивного підприємства.

Результати дослідження

Розуміння фіктивної підприємницької діяльності

Однією із найістотніших перешкод для адекватної оцінки масштабів фіктивної підприємницької діяльності в Україні, на нашу думку, є відсутність в законодавчих актах [23, 24] та наукових працях [6, 10-13, 15] єдності щодо визначення змісту категорії «фіктивна діяльність суб'єктів господарювання».

В літературі [6, 10-12, 25-28] використовують 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. Так, Л. Дудник термін „фіктивне підприємництво” вживає в двох різних значеннях: 1) як протиправне діяння осіб, направлене на створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона: 2) як визначення загальної характеристики протиправної діяльності, яка скоюється від імені суб'єктів господарювання різних видів і форм, які мають ознаки фіктивності, або використання в підприємницькій діяльності тільки їх реквізитів для заволодіння товарно-матеріальними цінностями або отримання неконтрольованих прибутків, за які настає, залежно від ступеня суспільної небезпеки і характеру заподіяної шкоди, адміністративна чи інша відповідальність [8, с. 4].

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 [13, 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.

Фіктивну діяльність суб'єктів господарювання доцільно розглядати в контексті тіньової економіки, яка за твердженням науковців [29; 30]), має три основні моделі: 1) фіктивна економіка: діяльність, яка відома уряду і контролюється нею, але виконується нелегально і не впливає на бюджет і макроекономічні показники; 2) сіра економіка: бізнес-процеси, які є напівофіційними та квазі-легальними; 3) чорна економіка: тип економіки, в якому всі процеси є незаконними. Спільною характеристикою «тіньових бізнесменів» в Україні є те, що їхня діяльність у неформальному секторі здебільшого орієнтована на те, щоб мати більший вибір для ділових можливостей [2].

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.

Різновиди фіктивного підприємництва

За критерієм специфіки отримання нелегальної економічної вигоди суб'єктів господарювання, що здійснюють фіктивну діяльність, поділяють на два види: головні та допоміжні [10, с. 198].

Головні фіктивні суб'єкти господарювання - це такі, які в ланцюжку побудованих схем відіграють ключову роль щодо заволодіння товарно-матеріальними цінностями або грошовими коштами. На такі фіктивні підприємства покладають основне завдання з отримання незаконного прибутку. Вони, у свою чергу, за структурною побудовою та строком існування поділяються на групи одноразового й багаторазового використання [25].

Головні фіктивні суб'єкти господарювання одноразового використання - це прості за організаційною структурною побудовою суб'єкти підприємницької діяльності, які спеціально створені для здійснення конкретних цільових товарно-грошових операцій та отримання разового результату або використовуються з неповним циклом, наприклад, у ролі конвертаційних центрів. [4, с. 66]. До позначення таких фіктивних суб'єктів господарювання ще використовують 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 [3, с. 7].

Головні фіктивні суб'єкти господарювання багаторазового використання складніші за організаційною структурою і широтою спектру фінансових послуг, що отримали назви «масштабні», «розгорнуті» та «багаторазові».

За цільовим призначенням головні фіктивні суб'єкти господарювання поділяють на дві групи: конвертаційні центри та «транзитні» суб'єкти господарювання.

Наразі чинне законодавство України [23, 24] не закріплює визначення поняття «конвертаційний центр», його ознак і класифікації за будь-якими виразно визначеними критеріями.

Конвертаційний центр створюють 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 [33, с. 199-200].

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, утворені спеціально для здійснення однієї операції на значну суму. Наприклад, операції з придбання товарів на суму понад 1 млрд. грн. [11, 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 [9, с. 73-74].

За рівнем сервісу, що надається «клієнтам», транзитні суб'єкти господарювання поділяють 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 [11, с. 74].

Другу групу фіктивних суб'єктів господарювання називають допоміжними. Допоміжні фіктивні суб'єкти господарювання відіграють роль проміжної ланки між фіктивними і легальними підприємствами для перекладання на них податкових зобов'язань [10, с. 68]. Основним місцем реєстрації таких підприємств є юрисдикції інших країн. Цю групу поділяють 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 жодної комерційної діяльності в країні, де вони створені, розрахункові рахунки яких використовують для осідання коштів, переведених з інших країн.

Коралові підприємства (від англ. «shell companies» - «коралові», або «пусті») - це комерційні структури, зареєстровані у 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 [9, с. 76].

Узагальнюючи викладене, можна виокремити види фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (рис. 1) та похідні терміни видів фіктивної діяльності суб'єктів господарювання (табл. 1).



Рис. 1. Класифікація фіктивних суб'єктів господарювання

Джерело: складено авторами на основі [9;11;12;31;33].

Критерії класифікації фіктивної діяльності суб'єктів господарювання

На підставі Кримінального кодексу України [23], Господарського кодексу України [24], типологічних досліджень Державної служби фінансового моніторингу України [25-28], фіктивну діяльність суб'єктів господарювання можна класифікувати за наступними критеріями.

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.

Табл. 1. 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», «квартильні», «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 [8;10-12;31;33]

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.

Дискусійні питання

Дискусійним видається питання щодо віднесення фізичних осіб-підприємців до суб'єктів господарювання, які здійснюють фіктивну діяльність. Так, згідно ст. 55 Господарського кодексу України [24] 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. Однак ст. 205 Кримінального кодексу України [23] визначає 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. Тобто, згідно цієї статті суб'єктом злочину виступають виключно юридичні особи, а фізичні особи-підприємці не несуть кримінальної відповідальності у разі здійснення фіктивної господарської діяльності.

На нашу думку, фізичних осіб-підприємців можна відносити до суб'єктів фіктивної діяльності. Адже тут наявна низка схем порушення економічних зв'язків господарської системи шляхом використання моделі ухилення від сплати податків, спрямованих на отримання нелегальної економічної вигоди: 1) юридичні особи отримують готівку за допомогою фізичних осіб-підприємців. Приблизні масштаби цих схем за 2017 рік оцінюють у 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 в 1-1,5 млрд. грн. [3].

Яскравим і поширеним прикладом здійснення фіктивної діяльності фізичними особами-підприємцями також можна вважати реалізацію 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 магазину та прізвищем фізичної особи-підприємця [34].

Варто зазначити, що, попри легальний факт реєстрації фізичних осіб-підприємців, їхня 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 [35]. Наведені вище варіанти схем і розмір завданих збитків державі доводять, що фізичні особи-підприємці всупереч законодавству можуть виступати суб'єктами фіктивної діяльності.

Прикінцеві міркування

Під час дослідження ми встановили, що фіктивна діяльність суб'єктів господарювання пов'язана з такою формою поведінки, яка має антиекономічні цілі (отримання нелегальної економічної вигоди) і суперечить призначенню такого господарюючого суб'єкта. Така діяльність є складовою тіньової економіки та може мати різноманітні виміри і характеристики.

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.

Виразне розуміння видів і форм фіктивної діяльності суб'єктів господарювання сприятиме ефективнішому 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.

Перелік літератури і джерел інформації

1. 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.
2. Markina I., Hniedkov A., Somuch M. The Development of the Shadow Entrepreneurship in Ukraine // Revista Espacios. 2017. Vol. 38 (№ 54). P. 25. URL: <http://revistaespacios.com/a17v38n54/a17v38n54p25.pdf> (дата звернення 20.02.2019).
3. Дубровський В., Черкашин В. Вісім схем ухилення від податків: найбільше недоплачує в бюджет офшорний бізнес і тіньові імпортери // Інститут соціально-економічної трансформації. 2017. 7 вересня. URL: <http://iset-ua.org/en/novini/podatki/item/116-visim-skhem-ukhlyennia-vid-podatkiv> (дата звернення 25.01.2019).
4. Звіт державної фіскальної служби України за 2017 рік // Державна фіскальна служба України, офіційний портал. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (дата звернення: 28.01.2019).
5. 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.
6. Білоус В.В. Проблеми методики розслідування фіктивного підприємництва: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.09. Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого. Харків, 2004. 20 с.
7. Вадимський В.М. Процес доказування при розслідуванні фіктивного підприємництва та пов'язаних з ним злочинів в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. Київ, 2009. 19 с.
8. Дудник Л. М. Адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємництву: автореф. дис....канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2008. 24 с.
9. Дудник Л.М., Василичук В.І., Опалінський Ю.В., Мулявка Д.Г. Фіктивне підприємництво, шляхи боротьби з ним. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2005. 194 с.
10. Фіктивні підприємства в кримінальних схемах тіньової економіки // Актуальні проблеми політики // Збірник наукових праць Одеського інституту правових наук. 2005. Вип. 26, С. 198-204.
11. Лисенко В.В. Проблеми та перспективи удосконалення протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності. Київ: Алерта, 2012. 298 с.
12. Лисенко В.В. Фіктивні фірми. Криміналістичний аналіз. Київ: Парламенське видання, 2002. С. 11.
13. Мікіш А.С. Запобігання фіктивному підприємництву в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2016. 20 с.
14. Опалінський Ю.В. Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємництво: автореф. дис.... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 1998. 20 с.
15. 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).
16. Податкова політика України: стан, проблеми та перспектива / За ред. З.С Варналія. Київ: Знання, 2008. 675 с.
17. Вишне夫斯基 В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: монография / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. Донецк, 2003. 228 с.
18. Дедекаєв В. А. Тіньова економіка: ухилення від сплати податків. Київ: „МП Леся”, 2006. 178 с.
19. Самойленко Є.Г. Особливості впливу фіктивного сектора тіньової економіки на економічну динаміку // Європейський вектор економічного розвитку. 2014. № 1 (16). С. 145-151.

20. Курмаев П.Ю. Основні елементи державної політики рестрикції тіньових економічних відносин в Україні // Науково-інформаційний вісник. 2014. № 9. С. 226-231.
21. Подмазко О.М. Детінізація фінансового лізингу як напрям забезпечення економічної безпеки України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03. Одеса, 2015. 20 с.
22. Шапошников К.С. Інституціональні засади функціонування позалегальної (тіньової) економіки // Стратегії економічного розвитку: держава, регіон, підприємство: монографія. У 2-х т. Херсон: Гельветика, 2015. Т. 2. 400 с.
23. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25-26. Ст. 131.
24. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18, № 19-20, № 21-22. Ст.144.
25. 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/Money_Laundering_Typology.pdf (дата звернення 16.01.2019).
26. Типологічні дослідження Державної служби фінансового моніторингу України за 2016, 2015, 2014 роки. К., 2017. 126 с. URL: <http://finmonitoring.in.ua/wp-content/uploads/2018/04/tipologichni-doslidzhennya-ua-2014-15-16.pdf> (дата звернення 16.01.2019).
27. 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).
28. 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).
29. Schneider F., Williams C. The Shadow Economy. UK: The Institute of Economic Affairs. 2013. 186 p.
30. Capasso S., Jappelli T. Financial development and the underground economy // Journal of Development Economics. 2013. Vol. 101. P. 167-178.
31. 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.
32. Коломенцев А. Регистраторы поднимают цены // Деловой Петербург. 2002. № 122. С. 7-8.
33. Білоус О. П. Проблеми визначення поняття «конвертаційний центр» // Питання боротьби зі злочинністю. 2013. Вип. 25. С. 197-208.
34. Рєзнік Р. Тіньова парадержава // Дзеркало тижня. 2018. 6 липня. URL: <https://dt.ua/business/tinova-paraderzhava-282453.html> (дата звернення 30.01.2019).
35. 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.