

УДК 343.3

DOI <https://doi.org/10.32782/ln.2024.22.35>

**Шаблистий В.В.**

*доктор юридичних наук, професор,*

*директор*

*Навчально-науковий інститут права та інноваційної освіти*

*Дніпровського державного*

*університету внутрішніх справ*

*ORCID ID: 0000-0003-0210-1772*

## НЕЙТРАЛІЗАЦІЯ ТА ПРИПИНЕННЯ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ ЯК ОДИН ІЗ КРОКІВ ДО ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

**Постановка проблеми.** Незважаючи на певні позитивні зміни в останні роки, чинна податкова система в Україні далека від того, щоб бути взірцевою та прийнятною хоча б для половини всіх платників податків. Недосконалість податкових механізмів, які формують модель оподаткування, сприяють розвитку тіншової економіки, що проявляється в різних способах і засобах ухилення від сплати податків. За даними податкової статистики, близько 80% платників податків порушують податкове законодавство, здебільшого в частині ухилення від сплати податків або мінімізації податкових зобов'язань. У зв'язку з цим питання кримінальної відповідальності за податкові правопорушення є одним з найбільш активно досліджуваних в українській доктрині, а визначення причин та заходів протидії таким діянням є актуальним як в Україні, так і для всієї світової спільноти. Підтвердженням цього є також і статистика про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування, яка розміщена на офіційному сайті Генерального прокурора, стосовно облікованих кримінальних проваджень за фактом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: за 2023 р. – 914, за 2022 р. – 390, 2021 р. – 760, 2020 р. – 910, 2019 р. – 852 [1]. З вище зазначеного вбачається, що у зв'язку із рядом обставин до яких належить пандемія, розмови про підвищення податків, повно-

масштабне вторгнення, як наслідок зупинка діяльності контролюючих податкових органів, зокрема, мораторій на податкові перевірки, а також його скасування тощо впливають на господарську діяльність в частині недотримання податкового законодавства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значною кількістю наукових праць вчених-фінансистів окреслені питання пов'язані з окремими аспектами профілактики податкових правопорушень. В контексті чого слід виокремити імена авторів найбільш ґрунтовних наукових доробків, які окреслюють актуальні питання, що стосуються предмета нашої наукової розвідки: Дудоров О., Андрущенко В., Тучак Т., Головка Н., Гриджук І., Комарницька І., Ручкіна В., Толочко В., Щитвинчук І., Якимчук Н., Гаврилюк Р., Проць І., Подолян Ю., Ковбаса І. та інші.

**Метою написання наукової статті** є проведення аналізу окремих заходів протидії злочинності у сфері оподаткування на території України, як результат проведеного аналізу виступає обґрунтування відповідних рекомендацій в частині удосконалення так званих профілактичних заходів.

**Виклад основного матеріалу.** Ухилення від сплати податків – це діяння, спрямоване на використання результатів діяльності з метою обчислення оптимальної суми податку за певних умов господарювання відповідно до чинного законодавства. Правова форма – це

передбачені законодавством можливі способи нівелювання та запобігання податковим правопорушенням. До них відносяться вибір організаційно-правової форми бізнесу, системи оподаткування, облікової політики, умов і видів цивільно-правових договорів та використання пільг. Тому пошук оптимальних рішень для запобігання податковим правопорушенням, спрямованих на мінімізацію обов'язкових податкових зобов'язань у межах закону, є специфічним напрямом податкової політики суб'єктів господарювання в ринковому середовищі [2, с. 117]. Основна відмінність податкової оптимізації від ухилення від сплати податків полягає в тому, що платники податків використовують дозволені способи зменшення податкових зобов'язань, не порушуючи при цьому закон. У зв'язку з цим, такі дії платника податків не є податковим правопорушенням і, відповідно, не призводять до несприятливих наслідків для платника податків, таких як донарахування податків або застосування фінансових санкцій та пені.

Наголошуємо, що протягом певного часу до податкового законодавства вносились зміни, спрямовані на закриття прогалин у Податковому кодексі України або зменшення податкових відрахувань для платників податків, які ухиляються від сплати податків [8]. Такі зміни, як правило, приймаються в результаті практичної діяльності податкових та інших правоохоронних органів з метою забезпечення економічної безпеки, після виявлення ними випадків законного ухилення від сплати податків, що виникають через недосконалість або неоднозначність застосування податкового законодавства. З метою законної оптимізації оподаткування варто використовувати такі заходи: – структурування та поділ бізнесу, коли застосування єдиного податку може зменшити податкове навантаження; – вибір договірних форм, які можуть зменшити податкове навантаження; – індивідуальні роз'яснення державних органів, які трактують неоднозначні положення на користь платника податків; – відмова від сплати податку,

коли податкове зобов'язання не є чітко визначеним і немає можливості подати позов до суду щодо притягнення до відповідальності [3, с. 235-236].

В контексті чого податкові органи визначили три основні категорії схем мінімізації або уникнення податкових зобов'язань. До першої категорії належать схеми зменшення податкових зобов'язань, до другої – схеми оптимізації податкових зобов'язань, обидві з яких є офіційно законними, але не можуть бути реалізовані без залучення інших суб'єктів господарювання. Третя категорія схем мінімізації податкових зобов'язань пов'язана з ухиленням від сплати податків і може бути реалізована шляхом невідображення податкових зобов'язань у деклараціях.

Сплата податків є конституційним обов'язком. Стаття 67 Конституції України [4] покладає на кожного обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Однак, бажання суб'єктів господарювання зменшити або уникнути своїх податкових зобов'язань створило низку схем ухилення від сплати податків в українській податковій системі [5, с. 267]. Однією зі схем ухилення від сплати податків є виведення прибутку з-під оподаткування. Платникам податків надається можливість використовувати свої законні права для відтермінування сплати податків та обліку доходів. Паралельно з цією схемою податкові платежі можуть бути відкладені на більш пізній термін або доходи і витрати можуть визнаватися за фактом, який відбулася першим. Це дозволяє платникам податків уникнути сплати ПДВ з прибутку, поки на поточному рахунку є кошти. Для цього наприкінці звітнього періоду платник податків повинен здійснити передплату суб'єкту господарювання, який має дебетове сальдо з ПДВ та збитки або буде ліквідований у майбутньому, і відповідно зможе «вивести» кошти з цього підприємства [6, с. 59-60].

Приховування доходів до сплати податків також є одним із найпоширеніших видів податкових зловживань. Мінімізувати суму

податку на прибуток суб'єкти господарювання можуть чіткими діями, а саме: – завищення інформації про матеріальні витрати в первинних документах (вхідні та замовницькі витрати на матеріали, складання фіктивних документів на списання промоматеріалів, вхідна авансова звітність – це неіснуючі витрати на відрядження, включення непрацюючого персоналу до відомостей про утриману заробітну плату, зміни сум інформації про отримані товари в рахунках-фактурах); заниження даних про доходи в бухгалтерських документах; – створення незареєстрованих компаній (у тому числі на базі підприємств, що ліквідуються); – завищення витрат на оплату праці, завищення кількості працівників, необґрунтоване або незаконне отримання податкових пільг; – приховування прибутку у змові з власником (керівником) іншої компанії, що користується податковими пільгами [7, с. 538-539].

Реальність того, що в Україні значні доходи приховуються від оподаткування шляхом завищення вартості робіт, послуг і товарів, продажу контрабанди, використання фіктивних підприємств і банківських систем, а також здійснення інших видів господарської діяльності в «тіньовому», тобто незареєстрованому, секторі бізнесу з метою ухилення від сплати податків, становить загрозу для національної економіки [9, с. 310]. І в цій «тіньовій» сфері широко розвиваються різні методи ухилення від сплати податків, в тому числі: нелегальне виробництво товарів і надання послуг, тобто «тіньова економіка», як результат абсолютна несплата всіх податків і зборів, що може виражатися в таких конфігураціях: діяльність без належної державної реєстрації, імітація закриття підприємств, здійснення ліцензованої діяльності без відповідної ліцензії, виробництво нелегальних товарів та надання послуг в рамках легальної діяльності; фальсифікація звітності включає ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства, наприклад, коли підприємець декларує власні витрати як загальні витрати

підприємства, або не відображає певні операції (бартер, продаж, оренда) у податковій звітності; ненавмисні порушення або помилки, що виникають через необізнаність платників податків, складність чинного законодавства, часті зміни в податкових правилах та недостатнє інформування або роз'яснення податкових процедур і правил з боку податкових органів тощо [10].

Однак, згідно з нашим дослідженням, беззаперечним лідером серед схем ухилення від сплати податків є «податкова яма», тобто схема, яка передбачає використання фіктивної компанії та шахрайське включення суми ПДВ до податкового кредиту через цю компанію. Таким чином, платник податків може зменшити суму ПДВ, сплачену до бюджету. На багатьох підприємствах до податкового кредиту включаються суми податку, сформовані сумнівними платниками податків, тобто платниками-банкрутами, незадекларованими платниками, які не знаходяться за юридичною адресою тощо.

Програма інтеграції тіньового капіталу в легальний – це лише один із новітніх заходів економічної політики, спрямованих на заохочення вітчизняних виробників до нейтралізації податкових порушень, але він є важливим елементом. Наразі легалізація тіньового капіталу, що спрямовується в легальну економіку, є чи не єдиним джерелом великомасштабних інвестицій в національне господарство [11, с. 15]. Урядовці загнали підприємців у «тіньовий світ» і тепер зобов'язані дати їм перспективу виходу з нього. Проте каральні заходи проти тіньових підприємців призведуть до того, що держава так чи інакше втратить величезні обсяги капіталу, створеного працею практично всіх українців. Спрямувати ці кошти на загальну справу – завдання, гідне справжніх реформаторів. З розвитком інструментів банківського сектору та каналів комунікації з'являються нові схеми ухилення від сплати податків.

Однією з інновацій, наприклад, є використання фінансових пірамід для ухилення

від сплати податку на доходи фізичних осіб. Суть таких схем полягає в тому, що піраміда залучає клієнтів-інвесторів через мережу брокерських компаній. Через деякий час брокерські компанії перереєструються на підставних осіб, а торгові рахунки більшості клієнтів закриваються з втратою їхніх інвестицій в результаті так званих збиткових операцій [12, с. 226-232].

Різноманітність схем ухилення від сплати податків сприяла розширенню класифікаційних засобів для суб'єктів, які беруть участь у податкових правопорушеннях. Наприклад, сьогодні існують такі поняття, як «транзитер», «податкова яма», «вигодонабувач», які не визначені в податковому законодавстві, але широко використовуються податковими органами при виявленні та перевірці податкових правопорушень.

«Податкові ями» – це підприємства, які використовуються з метою отримання «податкових переваг» для інших платників податків у вигляді ухилення від сплати податків або незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Іншими словами, це суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності, які не декларують свої податкові зобов'язання або валовий дохід і не сплачують їх до бюджету, надаючи при цьому своїм постачальникам можливість формувати частину витрат та податковий кредит шляхом виписки податкових накладних [13, с. 165].

«Податкові ями», як правило, є діючі компанії без основних засобів і з невеликим капіталом. Засновником, головним бухгалтером та директорами таких компаній зазвичай є одна й та сама особа. Такі компанії реєструються в різних регіонах України. За юридичною адресою реєстрації знаходиться так званий «представник», який виконує лише функції секретаря та подає підписані та заповнені звітні документи до національних податкових органів, в той час, як директори таких компаній переховуються від слідчих та оперативних підрозділів явки до податкових органів. Спочатку податкові органи виявляли

ці «податкові ями» під час перевірки інформації про легальних платників податків та регулярних і позапланових перевірок документів, але до того, як можна було вжити відповідних заходів, компанії з ознаками фіктивності успішно банкрутували або ліквідовувалися на розсуд їхніх власників, щоб уникнути відповідальності. Однак зараз запроваджено автоматизовану систему розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ платників податків у розрізі їхніх торговельних партнерів, що дозволяє виявляти компанії цієї категорії майже в режимі онлайн [13, с. 163].

Щодо «транзитера», то під ним слід розуміти суб'єкт господарювання (платник ПДВ), що є посередником між бенефіціаром та бенефіціарним власником і, згідно з податковою звітністю, зобов'язаний сплатити податок на всю операцію або її частину, що приблизно дорівнює податковому кредиту, і не має жодної економічної вигоди від своєї діяльності [12, с. 228].

Зазвичай податкові органи зменшують податковий кредит транзитного контрагента, не визначають суму його грошового зобов'язання та не приймають податкового повідомлення-рішення про проведення перевірки. Натомість покупець товарів такого контрагента стикається з проблемами щодо транзитного контрагента, наприклад, з невизнанням права на формування податкового кредиту. Матеріали податкової перевірки контрагента є неспростовним доказом для інших податкових органів і автоматично застосовуються під час перевірки покупця товару.

З приводу визначення «вигодонабувач», то це визначення закріплене у галузі страхових правовідносин. Так, «вигодонабувач» – це особа, яка активно користується послугами «транзитера» для здійснення фіктивних операцій і недоплачує до державного бюджету значні суми податків. Він має фінансові зобов'язання перед бюджетом, але водночас має право оскаржити відповідне податкове повідомлення-рішення податкових органів у судовому або адміністративному порядку [10].

Окрім цього податкові органи також розрізняють «сплячі» підприємства, тобто підприємства, які певний час не здійснювали жодної економічної діяльності, але «раптово прокинулися» і задекларували значну господарську активність з оборотом у кілька мільйонів [2, с. 116].

На наше переконання, корпорації та фізичні особи вдаються до ухилення від сплати податків не лише з метою збагачення. Як легітимну передумову таких дій можна виокремити мотиви різної природи, які безпосередньо сприяють «тінізації» джерел накопичення капіталу. Першими є економічні: високі податкові ставки. В умовах розвитку малого та середнього бізнесу в молодих державах, які не в змозі витримати цей тиск і тому змушений або приховувати свої прибутки, або банкрутувати; велика кількість видів податків; нерівномірне податкове навантаження; валова нестабільна економічна атмосфера в країні. До другої категорії віднесені правові: правовий нігілізм; правова незахищеність платників податків; недосконалість податкового законодавства. Наступними є адміністративні: корупція серед податківців; неналежна якість податкового адміністрування; недоліки в системі податкового регулювання; розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком; недостатній рівень підготовки податкових кадрів. До останніх належать соціальні: податкова неграмотність; низький рівень податкової моралі та податкової культури; недовіра платників податків до влади.

Ми впевнені, що для викорінення та припинення податкової злочинності необхідно вдосконалювати демократичні інститути, які можуть відновити розірваний зв'язок між вигодами від споживання суспільних благ та сплатою податків. Необхідна реальна боротьба зі зловживанням державною владою в корисливих цілях та корупцією. У зв'язку з вищезазначеним, для забезпечення еконо-

мічної та фінансової безпеки необхідно підвищити ефективність податкового контролю. Вбачається, що одним із шляхів підвищення ефективності податкової системи з погляду забезпечення економічної безпеки України є подальше скорочення кількості податків та наявних податкових пільг. Крім того, з Податкового кодексу слід виключити пільги, які надаються обмеженому колу платників податків, які можуть бути застосованими виключно задля досягнення особистих цілей у схемах ухилення від сплати податків. До прикладу, використання незаконних схем відшкодування ПДВ з бюджету можна уникнути, запровадивши нову систему регулювання ПДВ, яка б не залежала від людського фактора, а вчинялась шляхом автоматичного відшкодування ПДВ. Така система, з одного боку, сприятиме відшкодуванню ПДВ добросовісним суб'єктам господарювання, а з іншого – мінімізує зацікавленість недобросовісних платників податків, які використовують підставні фірми. Це виключає можливість відшкодування ПДВ за відсутності у бюджеті та гарантує, що податок буде зібраний і надійде до бюджету.

**Висновок.** Таким чином, ми вважаємо, що стратегії нейтралізації та стримування податкової злочинності в Україні повинні включати заходи, які допоможуть вдосконалити наявні податкові структури як економічних, так і контрольно-адміністративних елементів, щоб запобігти використанню схем ухилення від сплати податків та мінімізувати податкові зобов'язання. Так, як ухилення від сплати податків має економічний характер, діяльність органів контролю з виведення суб'єктів господарювання з тіньового сектору повинна ґрунтуватися на вигідних мотивах, оскільки необхідно створити умови, за яких ризики роботи в тіньовій економіці не покриваються прибутками від ухилення від сплати податків, а максимальна норма прибутку досягалася лише у легальному секторі економіки.

#### Анотація

Визначено, що ухилення від сплати податків – це діяння, спрямоване на використання результатів діяльності з метою обчислення оптимальної суми податку за певних умов господа-

рювання відповідно до чинного законодавства. Як результат специфічним напрямом податкової політики суб'єктів господарювання в ринковому середовищі є пошук оптимальних рішень для запобігання податковим правопорушенням, спрямованих на мінімізацію обов'язкових податкових зобов'язань у межах закону. В цьому контексті вбачається, що основні детермінанти пов'язані із проявами податкових кримінальних правопорушень можна поділити на чотири категорії, де їх взаємозумовленість створює специфічну систему, а саме: економічні, правові, адміністративні, соціальні. Окрім цього підкреслено, що податкові органи визначили три основні категорії схем мінімізації або уникнення податкових зобов'язань: схеми зменшення податкових зобов'язань; схеми оптимізації податкових зобов'язань; схем мінімізації податкових зобов'язань пов'язаних з ухиленням від сплати податків. В межах наукового дослідження проаналізовані особливості окремих найпоширеніших видів податкових зловживань, таких як: схема «сплячих» підприємства, «податкові ями», фінансові піраміди, приховування доходів до сплати податків, виведення прибутку з-під оподаткування, використання фіктивних підприємств і банківських систем, а також здійснення інших видів господарської діяльності в «тіньовому» секторі. З метою профілактики такої протиправної діяльності в частині оптимізації процесу оподаткування, автором визначено такі основні заходи запобігання: – структурування та поділ бізнесу, коли застосування єдиного податку може зменшити податкове навантаження; – вибір договірних форм, які можуть зменшити податкове навантаження; – індивідуальні роз'яснення державних органів, які трактують неоднозначні положення на користь платника податків; – відмова від сплати податку, коли податкове зобов'язання не є чітко визначеним і немає можливості подати позов до суду щодо притягнення до відповідальності за вищезазначене діяння; запровадження нової системи регулювання ПДВ, яка б не залежала від людського фактора, а вчинялась шляхом автоматичного відшкодування ПДВ.

**Ключові слова:** податки, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, фінансові схеми, тіньова економіка, бізнес, протидія, припинення, податкове законодавство.

### **Shablysty V.V. Neutralization and suppression of tax criminal offenses as one of the steps towards european integration**

It is determined that tax evasion is an act aimed at using the results of activities with a view to calculating the optimal amount of tax under certain business conditions in accordance with current legislation. As a result, a specific area of tax policy of business entities in the market environment is to find optimal solutions to prevent tax offenses aimed at minimizing mandatory tax liabilities within the law. In this context, it is believed that the main determinants associated with the manifestations of tax criminal offenses can be divided into three categories, where their interdependence creates a specific system, namely: economic, legal, administrative, and social. In addition, the author emphasizes that the tax authorities have identified three main categories of schemes for minimizing or avoiding tax liabilities: schemes for reducing tax liabilities; schemes for optimizing tax liabilities; schemes for minimizing tax liabilities related to tax evasion. The research analyzes the peculiarities of some of the most common types of tax fraud, such as: sleeper companies, tax holes, pyramid schemes, concealment of pre-tax income, profit shifting, use of fictitious companies and banking systems, as well as other types of business activities in the “shadow”. In order to prevent such activities in terms of tax optimization, the following measures should be used: – structuring and division of business, when the application of a single tax may reduce the tax burden; – choice of contractual forms that may reduce the tax burden; – individual explanations of state authorities that interpret ambiguous provisions in favor of the taxpayer; – refusal to pay tax when the tax liability is not clearly defined and there is no possibility to file a lawsuit to bring to justice; introduction of a new system of VAT regulation that would not depend on the human factor, but would be made by automated means.

**Key words:** taxes, criminal offenses in the field of taxation, financial schemes, shadow economy, business, counteraction, termination, tax legislation.

**Список використаних джерел:**

1. Офіс Генерального прокурора: Головна. URL: <https://www.gp.gov.ua/>
2. Людвік, В. Д. Про причини злочинів, що посягають на встановлений порядок використання бюджетних коштів. *Вісник кримінального судочинства*. 2017. №(3). С. 115-120.
3. Топчій В. В. Кримінальна відповідальність за злочини у сфері господарської діяльності: навч. посіб. В. В. Топчій, Г. В. Дідківська, Т. О. Мудряк; Держ. фіскальна служба України, Ун-т ДФС України, Союз юристів України ГО «Всеукраїнська асоціація кримінального права». Вінниця «ТВОРИ», 2019. 320 с.
4. Конституція України : Конституція України; Верховна Рада України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата відвідув. 25.04.2023).
5. Тринчук Ю. В. Роль профілактики в системі заходів із запобігання правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 3 (81). С. 266–271.
6. Тринчук Ю. В. Сучасні напрямки індивідуальної профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Конституційні та міжнародно-правові засади забезпечення екологічної безпеки в умовах війни: шляхи подолання сучасних викликів та потенційних загроз* : матер. міжнар. круглого столу (Ужгород, 23 листоп. 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 58–65.
7. Чечетт С. В. Міжнародний досвід запобігання фінансовим правопорушенням. *Юридична наука*. 2020. № 3(105). С. 536–542.
8. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 8 лют. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 19.04.2023).
9. Голяш І.Д., Романів С.Р., Черешнюк О.М. Податкове планування підприємства як засіб запобігання правопорушенням. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 18. С. 309- 313. URL: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/18\\_2018\\_ukr/52.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/18_2018_ukr/52.pdf)
10. Орищин Т. М. Напрями оптимізації податкового навантаження підприємств в контексті податкового планування. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 25. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/314>
11. Уртаєва Л.Г. Теоретико-правові засади запобігання фінансовим правопорушенням . автореферат Ідисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук 12.00.07. 2021, Запорізький національний університет, Запоріжжя. 20 с. URL: [http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07\\_2021/Urtaieva\\_avtoreferat.pdf](http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07_2021/Urtaieva_avtoreferat.pdf)
12. Прокопенко В., Дубина М., Коваленко К. Особливості функціонування фінансових пірамід та їх вплив на розвиток ринку фінансових послуг України. *Бізнес Інформ*. 2015. №5. С. 226–232.
13. Воробей О.В. Криміналістична характеристика злочинної діяльності фіктивних підприємств в Україні, як основа діяльності конвертаційних центрів. *Юридичний вісник*. 2017. № 1 (42). С. 161–167.