

## УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

Григоращенко О. В.

У статті досліджено теоретичні аспекти намагання суб'єктів економіки мінімізувати обсяги співпраці з державою у частині сплати податків. Зауважено, що питання щодо аналізу шляхів несплати податків та протидії цьому явищу не є новим, проте залишається актуальним і нагальним на сьогодні. Автором підкреслено, що діяльність держави у сфері здійснення податкової політики зосереджена на запровадженні, правовому регламентуванні й організації справляння податкових платежів та податків до централізованих фондів коштів держави, саме тому податки встановлюються, змінюються чи скасовуються лише податковими законами, ними ж і регулюються податкові відносини між державою і платниками податків. Зазначено, що не всі дії економічних суб'єктів щодо зменшення податкового навантаження відбуваються з порушенням закону, існують і легальні методи зниження податкових виплат. Розкрито сутність категорій «ухилення від сплати податків» та «уникнення від сплати податків»; розглянуто базові схеми «втечі від податків» та «ухилення від сплати податків» з порушенням законодавства (податкове шахрайство) або шляхом легалізованих дій (використання прогалин, суперечностей чи винятків у законодавстві). У результаті дослідження було проаналізовано законодавство України (Кодекс України про адміністративні правопорушення, Кримінальний кодекс України, Податковий кодекс України) стосовно протиправних дій з ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), за які передбачено настання юридичної відповідальності: фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності. Уточнено, що відповідно до кримінального законодавства, коли передбачено підстави не вважати умисним ухиленням від оподаткування, а також звільнення особи від кримінальної відповідальності за певних умов. Зауважено, що сплата штрафу не звільняє осіб від адміністративної чи кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків.

**Ключові слова:** сплата податків, «ухилення від сплати податків», «уникнення від сплати податків», схеми ухилення від оподаткування та податкової мінімізації, юридична відповідальність.

**Grigoraschenko O. V. Tax evasion: economic and legal analysis**

The article examines the theoretical aspects of the efforts of economic entities to minimize the scope of cooperation with the state in terms of tax payment. It is noted that scientific research on the analysis of ways of non-payment of taxes and countermeasures against this phenomenon is not new, but remains relevant and urgent today. The author emphasizes that the state's activity in the field of tax policy implementation is focused on the introduction, legal regulation and organization of tax payments and taxes to centralized funds of state funds, that is why taxes are established, changed or canceled only by tax laws, and they also regulate tax relations between the state and taxpayers. It is noted that not all actions of economic entities to reduce the tax burden occur in violation of the law, there are also legal methods of reducing tax payments. The essence of the categories "tax evasion" and "tax evasion" has been revealed; the basic schemes of "tax evasion" and "tax evasion" in violation of legislation (tax fraud) or through legalized actions (use of loopholes, contradictions or exceptions in legislation) are considered. As a result of the study, the legislation of Ukraine (Code of Ukraine on Administrative Offenses, Criminal Code of Ukraine, Tax Code of Ukraine) was analyzed in relation to illegal acts of tax evasion, fees (mandatory payments) for which legal liability is provided: financial, administrative or criminal responsibility. It has been specified, in accordance with the criminal legislation, when there are grounds not to be considered as intentional tax evasion, as well as the exemption of a person from criminal liability under certain conditions. It is noted that payment of a fine does not exempt persons from administrative or criminal liability for deliberate tax evasion.

**Key words:** payment of taxes, "tax evasion", "tax avoidance", tax evasion and tax minimization schemes, legal liability.

**Постановка проблеми та її актуальність.** Діяльність держави у сфері здійснення податкової політики зосереджена на запровадженні, правовому регламентуванні й організації справляння

податкових платежів та податків до централізованих фондів коштів держави. Тому цілком логічно, що податки встановлюються, змінюються чи скасовуються лише податковими законами, ними ж і регулюються податкові відносини між державою і платниками податків. У статті 67 Конституції України визначено, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [7], більш того, значну частину валового внутрішнього продукту становлять саме податки. За статистичними даними, станом на 01.11.2022 рік доходи до державного бюджету України у частині податкових надходжень становили 56,92%. А саме: податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості – 15,58%, податок на доходи фізичних осіб – 8,75%, податок на прибуток підприємств – 6,83%, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів – 5,16%, внутрішні податки на товари та послуги – 34,50%, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів – 3,57%, акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів – 2,41%, податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування) – 13,79%, податок на додану вартість з імпортованих товарів – 14,73%, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції – 1,48%, інші податки та збори – 0,19% [4]. Широке коло вітчизняних учених та практиків констатують зростання кількості «протиправних діянь, які призводять до ненадходження до бюджету країни значних коштів та їх привласнення злочинними елементами, що загалом створює загрозу й економічній безпеці України» [1, с. 127]. Питання щодо аналізу шляхів несплати податків та протидії цьому явищу не є новим, «потребує постійної уваги науковців і практиків крізь призму своєї продуктивності і доцільності» [10, с. 52], а тому залишається актуальним нині. За офіційними даними стосовно розгляду кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків «у 2021 році щомісяця реєструвалося до 800 кримінальних проваджень, і лише 10% із них передавалися до суду для подальшого розгляду» [2].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми податкового права висвітлюються у працях багатьох українських науковців. О. Васильчишин, А. Веткін, І. Вільцанюк, В. Вишневський, Д. Долбнева, І. Кріль, О. Мірошніченко, Л. Парфентій, В. Хоменко, П. Цимбал присвятили свої наукові доробки проблемі запобігання, виявлення, розкриття та попередження податкових правопорушень. Т. Кірсанова, С. Глущенко, М. Казакова висвітлювали теоретичні аспекти мінімізації

обсягів співпраці суб'єктів економіки з державою в частині сплати податків. М. Білик, Н. Геросименко, А. Смірнова, І. Золотко досліджували причини та наслідки ухилення від оподаткування.

**Мета статті.** Головна мета дослідження – дати економіко-правовий аналіз явища «ухилення від сплати податків».

**Виклад основного матеріалу.** Розкриємо визначення сутності поняття «ухилення від сплати податків» – це сукупність матеріальних дій, бухгалтерських операцій, правових актів, шахрайства та прийомів, які використовують платники або треті особи з метою уникнення податку [12, с. 113]. Провідні фахівці Державної податкової служби України констатують, що «організація схем ухилення від сплати податку стала частиною української бізнес-культури» [5]. Варто зазначити, що не всі дії економічних суб'єктів щодо зменшення податкового навантаження відбуваються з порушенням закону, існують і легальні методи зниження податкових виплат. З метою зниження обсягів сплати податків використовуються в Україні два шляхи:

– «уникнення від сплати податків» (або ще називають «втеча від сплати податків») через зниження обсягу сплачуваних податків (без порушення законодавства) або шляхом легалізованих дій (використання прогалин, суперечностей у законодавстві);

– ухилення від сплати податків (з порушенням законодавства (податкове шахрайство)).

Втеча від податкових платежів – «це штучне заниження податкових зобов'язань до такого рівня, за якого оподаткування досягає найменшої величини» [3, с. 21]. Такий процес відбувається без порушення закону і скерований на податкову оптимізацію, податкове планування, мінімізацію податків. Більш того, на сьогодні бізнес активно користується послугами фахівців-консультантів консалтингових фірм у галузі податкової мінімізації. Окреслимо схеми втечі від податкових платежів:

– «зміщення доходу»: за високої граничної норми податкових платежів платник податку відшукує можливості «змістити дохід» до нижчої норми оподаткування;

– «відкладання податку»: платник намагається відстрочити платіж за допомогою бухгалтерських маніпуляцій (перенесення балансових збитків на наступний період, завищення собівартості виробу через зміну методики її обрахунку, вкладання коштів у благодійну діяльність та ін.) та сплатити податок у момент часу, коли інфляційні процеси

в країні вплинуть на зменшення реального обсягу податку порівняно із його номінальною вартістю;

– «податковий арбітраж»: використовується у випадках, коли «різні суб'єкти мають справу з різними нормами податків. Прикладом таких операцій може бути співпраця компанії-резидента і компанії-нерезидента із зони з пільговим оподаткуванням, тобто використання податкових переваг для компаній з офшорних територій. Також можливе проведення цілої низки угод усередині країни, якщо в ній є зони пільгового оподаткування» [3, с. 21].

Отже, зазначені дії підприємницької діяльності в частині втечі від сплати податків не містять юридичних фактів порушення податкового законодавства України. Це легалізовані методи зменшення оподаткування, оскільки «основним джерелом права в Україні є нормативно-правовий акт» [8, с. 11].

Ухилення від сплати податків – це навмисна або ненавмисна дія, яка відтворюється платником податку, що здебільшого відбувається за такими базовими схемами з порушенням податкового законодавства:

– подання завідомо неправдивих даних через заниження доходів, оцінки майна або іншого предмета оподаткування;

– неподання відповідних документів, що потрібні для обрахунку податків;

– неповне надання відповідних документів, що потрібні для розрахунку податків;

– надання не достовірних документів для обчислення податку (приховування доходів, майна та ін.);

– подання не достовірних документів з метою незаконного отримання податкових пільг;

– подання не достовірних документів з метою незаконного отримання преференцій, що суперечить закону;

– приховування інформації щодо втрати підстав для отримання пільг з оподаткування чи неповідомлення про таку;

– неутримування сум податку на доходи фізичних осіб;

– відсутність перерахунків сум податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

Основні засади, на яких базується податкове право, включає у себе принцип невідворотності настання юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства відповідно до закону.

Аналіз Кодексу України про адміністративні правопорушення в межах питання, що досліджу-

ється, показав, що адміністративна відповідальність передбачена у таких випадках:

– Стаття 163<sup>1</sup>. Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків.

– Стаття 163<sup>2</sup>. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів).

– Стаття 163<sup>3</sup>. Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів.

– Стаття 163<sup>4</sup>. Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи.

– Стаття 164<sup>1</sup>. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат.

Аналіз Кримінального кодексу України стосовно питання, що досліджується, показав, що кримінально караними є такі дії:

Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів):

«1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, 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.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах» [9].

Кримінальним законодавством передбачено підставу не вважати умисним ухиленням від оподаткування, а також звільнення особи від кримінальної відповідальності за таких умов:

– у разі досягнення «податкового компромісу», що відповідає положенням Податкового кодексу підрозділу 9<sup>2</sup> «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств

та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу». «Це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 цього Кодексу. Платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час дії податкового компромісу за такі податкові періоди має право подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначає суму завищення витрат, що враховуються у разі визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість» [11];

– «якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9<sup>4</sup> «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними» [9].

Ненавмисні чи необережні дії з ухилення від сплати податку (помилки у разі складання податкової звітності, у разі ведення бухгалтерського обліку тощо) не можуть вважатися ухиленням від оподаткування, бо по суті дії платника податку не мали умислу щодо отримання від них вигоди. Разом із тим відповідно до чинного законодавства він не звільняється від фінансових санкцій. Аналіз Податкового кодексу України в контексті питання, що досліджується, показав, що сплата штрафу (фінансова відповідальність) не звільняє осіб від інших видів відповідальності (адміністративної чи кримінальної) за умисне ухилення від сплати податків, що віддзеркалено у статті 123 цього Кодексу.

Таким чином, протиправні дії з ухилення від сплати податкового зобов'язання є податковим правопорушенням, що передбачає настання юридичної відповідальності: фінансової, адміністративної чи кримінальної.

Підкреслимо, що ненадання відповідним державним органам контролю інформації щодо своєї присутності та ведення підприємницької діяльності в країні, а відповідно й несплата податкових платежів, не стосується порушень податкового законодавства у сфері ухилення від податків, це ознаки тіншової економіки, тобто нелегального підприємництва.

Оскільки все більше випадків ухилення від податків відбувається в українському економічному просторі, то цілком доречним було нещодавнє рішення Державної податкової служби щодо створення у своїй структурі Департаменту податкових розслідувань, діяльність якого безпосередньо пов'язана з дослідженнями схем ухилення від сплати податків.

**Висновки.** Проведений аналіз найпоширеніших схем уникнення оподаткування дає підстави стверджувати, що проблема несплати податків є актуальною і нагальною не лише для України, а й для інших країн світу. Для повного розуміння проблеми ухилення від сплати податків це явище необхідно розглядати всебічно з трьох ракурсів, таких як: мотиви індивідуальної протиправної поведінки споживача чи підприємства; діяльність державної податкової служби, призначеної для контролю справляння податків; державна політика, що повинна створити ефективну систему оподаткування та правове поле, що дозволить цілеспрямовано протидіяти та запобігати ухиленню від оподаткування. Щодо посилення відповідальності, то, на наш погляд, насамперед потрібно ці кроки здійснювати стосовно фінансової відповідальності, збільшення розмірів штрафів та пені не лише посилить відповідальність платників податків, а й збільшить надходження до державного бюджету. Також доречною є зміна законодавства щодо встановлення адміністративної чи кримінальної відповідальності у розрізі боротьби із новими схемами незаконного ухилення від оподаткування. Вивчення зарубіжного досвіду боротьби з ухиленням від сплати податків та можливості екстраполяції конструктивного досвіду в правовий простір України потребують подальшого наукового дослідження.

#### Література

1. Васильчишин О.Б. Фінансові злочини у фіскальній сфері як загроза економічній безпеці України. *Світ фінансів*, 2021. № 1(66). С. 124-137. URL: <http://dSPACE.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42445/1/%D0%92%D0%90%D0%A1%D0%98%D0%9B%D0%AC>

%D0%A7%D0%98%D0%A8%D0%98%D0%9D.PDF (дата звернення: 01.12.2022).

2. Воронов В.Ю. Захисний дефект. *Юридична практика*, 2022. № 7-8 (1260-1261). URL: <https://pravo.ua/articles/zakhysnyi-defekt/> (дата звернення: 14.12.2022).

3. Глущенко С.В., Казакова М.О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. *Магістеріум. Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 21-25.

4. Доходи держбюджету України. Вебсторінка Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/> (дата звернення: 01.12.2022).

5. Інтерв'ю Голови Державної податкової служби України Олексія Любченка. Сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/449487.html> (дата звернення: 02.12.2022).

6. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 р. № 80731-X. Дата оновлення: 06.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 11.12.2022).

7. Конституція України : Закон України від 28.06.1996. № 254к/96-ВР. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 03.12.2022).

8. Корунчак Л.А. Нормативно-правовий договір: синергетические особенности. *Национальный юридический журнал: теория и практика*. 2018, август. С. 11-14. URL: [http://jurnaluljuridic.in.ua/archive/2018/4/part\\_2/2.pdf](http://jurnaluljuridic.in.ua/archive/2018/4/part_2/2.pdf) (дата звернення: 10.12.2022).

9. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5.04. 2001 № 2341-III. Дата оновлення: 06.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#top> (дата звернення 10.12.2022).

10. Кузьменко Ю.В., Шабага Т.М. Дотримання конституційних засад у процесі прийняття державного бюджету. *Юридичний бюлетень*. 2021. Вип. 18. С. 50-55.

11. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 25.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.12.2022).

12. Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. В.С. Комиссарова. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 246 с.

**Григорашенко О. В.**,  
аспірант кафедри кримінального процесу  
Одеського державного університету  
внутрішніх справ