

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

СИЧ Ольга Анатоліївна

*кандидатка економічних наук, доцентка,
доцентка кафедри фінансового менеджменту
Львівського національного університету імені Івана Франка
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9322-8105>*

СЕНЬ Ірина Зеновіївна

*кандидатка юридичних наук, доцентка,
доцентка кафедри кримінального права і кримінології
Львівського національного університету імені Івана Франка
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0648-6948>*

Анотація. У статті аналізуються основні схеми ухилення від сплати податків в Україні та їх вплив на державний бюджет. Автори порівнюють обсяги ухилення у 2019 та 2024 роках, виявляючи зростання тіньової економіки. Розглядаються види відповідальності за податкові правопорушення та пропонуються рекомендації щодо детінізації економіки. Особлива увага приділяється необхідності перезавантаження ключових державних інституцій та вдосконалення системи адміністрування податків.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, податкова оптимізація, детінізація, відповідальність, Кримінальний кодекс України, кримінальне правопорушення, кримінальна відповідальність, штраф, адміністративна відповідальність, фінансова відповідальність

Постановка проблеми. Проблема ухилення від сплати податків є серйозною загрозою економічній безпеці як окремих держав, так і світової економіки в цілому. Ухилення від сплати податків безпосередньо призводить до недоотримання державою коштів, які повинні спрямовуватися на фінансування суспільних потреб: освіти, охорону здоров'я, соціальний захист, інфраструктуру, оборону тощо. Це створює дефіцит бюджету, що може призвести до необхідності скорочення державних витрат, збільшення державного боргу або підвищення податкового тиску на тих платників, які сумлінно виконують свої обов'язки.

Ухиляючись від сплати податків, одні суб'єкти економіки перекладають свій податковий тягар на інших, створюючи нерівні умови конкуренції та порушуючи принцип справедливості оподаткування. Це підриває довіру до податкової системи та держави в цілому, сприяє поширенню тіньової економіки та корупції.

Підприємства, що ухиляються від сплати податків, отримують незаконні конкурентні переваги, що дозволяє їм встановлювати нижчі ціни, отримувати більші прибутки та витіснити з ринку законослухняних конкурентів. Це призводить до неефективного розподілу ресурсів, гальмує розвиток економіки та знижує її

конкурентоспроможність на міжнародному рівні.

Ухилення від сплати податків є однією з основних складових тіньової економіки, яка характеризується неконтрольованими фінансовими потоками, відсутністю прозорості та порушенням законності. Тіньова економіка підриває державний контроль за економічними процесами, сприяє розвитку злочинності, створює загрозу фінансовій стабільності.

Недофінансування державних програм, спричинене ухиленням від сплати податків, може негативно вплинути на соціальну стабільність, обороноздатність країни та інші важливі сфери національної безпеки.

Ухилення від сплати податків часто має транскордонний характер, що ускладнює боротьбу з цим явищем та потребує міжнародної співпраці. Використання офшорних зон та інших схем міжнародного податкового планування дозволяє компаніям мінімізувати свої податкові зобов'язання, що призводить до втрат бюджетів багатьох країн.

Аналіз останніх досліджень. Аналіз тіньових економічних практик в Україні зосереджене на ключових схемах ухилення від сплати податків та їх впливі на бюджет. Дослідження базується на аналізі даних, отриманих аналітичними центрами CASE Україна та ICET [1-2], а також на експертних оцінках [3-4]. Відповідальність за податкові порушення висвітлено на основі Податкового кодексу України, Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення [5-7].

Мета дослідження. У статті здійснене комплексне економіко-правове дослідження ухилення від сплати податків в Україні та відповідальності за порушення у цій сфері з метою розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності боротьби з такими правопорушеннями.

Методологія дослідження. У статті застосовується порівняльний метод для виявлення відмінностей між законною оптимізацією оподаткування та незаконним ухиленням від сплати податків, а також для порівняння схем ухилення від сплати податків у 2019 та 2024 роках. Системний метод використовується для розгляду проблеми відповідальності за ухилення від сплати податків. У статті наведено статистичний аналіз даних щодо обсягів ухилення від сплати податків та втрат бюджету, що дозволяє оцінити масштаби проблеми та її динаміку. Проведено аналіз законодавства, а саме Податкового кодексу України, Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення, для висвітлення питань відповідальності за правопорушення у податковій сфері. У дослідженні використано метод експертних оцінок на основі даних аналітичних центрів CASE Україна та ICET для виявлення ключових схем ухилення від сплати податків та їх впливу на бюджет.

Виклад основних результатів. Ухилення від сплати податків передбачає порушення податкового законодавства, спрямоване на незаконне зменшення розміру податкових зобов'язань або повну несплату податків. Таке ухилення суперечить чинному законодавству.

Відмінність між законною оптимізацією оподаткування та незаконним ухиленням від сплати податків має ряд ключових ознак, однак жодний український нормативний акт не містить поняття «податкова оптимізація», тому цей термін зазвичай використовується в суб'єктивному значенні. Ключова відмінність між цими поняттями полягає в законності/незаконності відповідної поведінки платника податків.

Законна оптимізація оподаткування (податкове планування або уникнення

оподаткування) – це використання *дозволених законом* методів та інструментів для мінімізації податкових зобов'язань. Платник податків діє в рамках правового поля, використовуючи існуючі пільги, вирахування, особливі режими оподаткування та інші законні можливості для зменшення податкового тягаря. Прикладами податкового планування є використання податкових пільг для певних видів діяльності або категорій платників, застосування амортизації для зменшення оподатковуваного прибутку, вибір найбільш вигідної форми організації бізнесу з точки зору оподаткування, використання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Незаконне ухилення від сплати податків – це *незаконні* діяння, спрямовані на зменшення або повну несплату податків. Платник податків свідомо порушує податкове законодавство, вдаючись до різних схем та махінацій. Прикладами ухилення є приховування доходів або їх заниження, фальсифікація бухгалтерської документації, неподання податкових декларацій або подання недостовірних даних, використання фіктивних операцій або компаній для ухилення від сплати податків, підкуп податкових інспекторів, використання «податкових ям» та «скруток» з ПДВ та інше.

Далі в Таблиці 1 проведене узагальнення спільних та відмінних рис податкової оптимізації та ухилення від сплати податків.

Таблиця 1

Порівняльна таблиця оптимізації оподаткування та ухилення від сплати податків

Характеристика	Законна оптимізація оподаткування	Незаконне ухилення від сплати податків
Законність	Законна	Незаконна
Методи	Використання податкових пільг, вирахувань, законодавчих прогалин	Приховування доходів, фальсифікація документів, фіктивні операції
Наслідки	Зменшення податкових зобов'язань в межах закону	Податкові санкції, штрафи, кримінальна відповідальність
Етичний аспект	Етично прийнятна, відповідає духу та букві закону	Етично неприйнятне, порушує закон та принципи справедливості

Джерело: узагальнено авторами

Дослідження виявило значні обсяги тіньової економіки в Україні, що призводить до суттєвих втрат державного бюджету. Порівняння ключових схем ухилення від сплати податків у 2019 та у 2024 році наведено в Таблиці 2.

Таблиця 2

Схеми ухилення від оподаткування у 2019 та у 2024 році

2019		2024	
Обсяги ухилення, млрд грн	Втрати бюджету, млрд грн	Обсяги ухилення, млрд грн	Втрати бюджету, млрд грн
Сірий імпорт», контрабанда			
209-311	63-93	380-540	120-167
Офшорні схеми			
120-200	22-36	50-60	9-11
Зарплати в «конвертах»			
50-200	25-74	230-460	115-230
Тіньова оренда сільськогосподарських земель			
19-69	6-22	58-64	18-20

Продовження табл. 2

Конвертаційні центри			
40-60	6-22	200-308	30-40
Контрафакт			
35-55	10-12	117-120	35-40
«Скрутки» (маніпуляції з ПДВ)			
42-54	7-9	90-108	15-18
Оформлення штатного працівника підприємцем			
10-16	4-7	15-45	4-10
Зниження оборотів ФОП			
30-90	2-2,5	220-240	7,5-12
Загальні обсяги ухилянь 555-1055 млрд грн	Загальні втрати бюджету 145-277,5 млрд грн	Загальні обсяги ухилянь 1360-1945 млрд грн	Загальні втрати бюджету 353,5-548 млрд грн

Джерело: побудовано авторами на основі [1-2]

Такий порівняльний аналіз дозволив зробити наступні висновки. Виплата заробітної плати «в конвертах» вийшла в лідери схем ухилення, будучи на третьому місці перед коронакризою. Ця практика включає неофіційні виплати, готівкові розрахунки та схеми з мінімальною офіційною зарплатою та доплатою в «конверті», обсяги втрат бюджету від такого порушення оцінюються в діапазоні 115-230 млрд гривень.

Сегмент «сірого» імпорту та контрабанди включає викривлене декларування, приховане переміщення товарів та зловживання митними пільгами, він посідає друге місце за масштабами та оцінюється у 120-167 млрд гривень втрат. За останні п'ять років його обсяги продовжували зростати, не дивлячись на реформування митниці та контрзаходи влади. Особливо зростає контрабанда через поштові відправлення та різноманітні канали реалізації, включаючи інтернет-торгівлю та продаж через фізичних осіб та фіктивні підприємства.

Контрафакт та нелегальна торгівля підакцизними товарами тягнуть за собою втрати бюджету, що оцінюються в 35-40 млрд гривень у 2024 році, демонструючи висхідну динаміку та щорічний приріст обсягів нелегальної торгівлі, незважаючи на посилення контролю за підакцизними товарами та запровадження реєстраторів розрахункових операцій (РРО).

Втрати від використання офшорних юрисдикцій оцінюються в 9-11 млрд гривень у 2024 році і це чи не єдиний вид порушення, обсяги якого суттєво скоротились за останні 5 років.

Зберігають свої позиції в топ податкових порушень схеми конвертаційних центрів, зниження оборотів фізичних осіб-підприємців та реєстрація найманого працівника в якості підприємця.

На думку експертів [1-2], існує неформальний «договір» між елітами та суспільством, що характеризується толерантним ставленням до ухилення від сплати податків та корупції. Ключовим фактором, що підтримує тіньові схеми, є клановість, тобто мережа горизонтальних зв'язків між представниками правоохоронних органів, податківцями, чиновниками та бізнесом. Ця система характеризується високою стійкістю та здатністю до самовідтворення. Це підтверджують цифри Таблиці 2, адже за останні п'ять років збереглися ті ж схеми податкових порушень, лише зросли їх обсяги.

Стратегією сталого розвитку України на період до 2030 року передбачено реформування податкової системи для розвитку національної економіки [8]. Головні

напрями податкової реформи – це перехід від наглядової та каральної функції контролюючих органів до обслуговуючої, сервісної, що допомагає у нарахуванні та сплаті податків. Тобто, з'являється тенденція до зменшення кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, однак розвиток суспільства ще не досяг рівня, коли можна мінімізувати таку відповідальність.

Інститут відповідальності за порушення податкового законодавства відіграє важливе значення для забезпечення правомірної поведінки та боротьби з податковими правопорушеннями. За порушення податкового законодавства в Україні передбачено кілька видів юридичної відповідальності. Відповідно до статті 111 Податкового кодексу України (далі – ПК України), це фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Кримінальна відповідальність застосовується за найбільш серйозні порушення податкового законодавства. У ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України) встановлено відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Згідно з цією статтею, предметом кримінального правопорушення є податки, збори (обов'язкові платежі), що входять в систему оподаткування і введені у встановленому законом порядку. Звернемо увагу, що у ст. 212 КК України законодавець говорить про ненадходження відповідних коштів «до бюджетів чи державних цільових фондів». Водночас відповідно до ст. 6 ПК України, і податок, і збір є платежами «до відповідного бюджету або на єдиний рахунок». Відтак, у цій частині має місце неузгодженість кримінального і регулятивного законодавства, оскільки до державних цільових фондів такі платежі не сплачуються [9, с. 707].

Особливості діянь, що кваліфікуються за ст. 212 КК України, полягають у притаманній їм «масштабності». Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) тягне за собою кримінальну відповідальність за цією статтею лише за умови настання відповідних суспільно небезпечних наслідків – фактичного ненадходження до бюджетів коштів у *значних* (ч. 1), *великих* (ч. 2) або *особливо великих розмірах* (ч. 3). Ці розміри визначено у примітці до ст. 212 КК України в кількості неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі – НМДГ):

- значний розмір: *3 тис. і більше НМДГ* (що у 2025 р. становитиме 4 млн 542 тис. гривень);
- великий розмір: *5 тис. і більше НМДГ* (у 2025 р. – 7 млн 570 тис. гривень);
- особливо великий розмір: *7 тис. і більше НМДГ* (у 2025 р. – 10 млн 598 тис. гривень).

Відзначимо, що ухилення від сплати податків і зборів визнається вчиненим у відповідному розмірі як тоді, коли сума зазначеного платежу перевищує цей розмір за одним його видом, так і у разі, якщо ця сума є результатом несплати податків або зборів різних видів.

Законодавець не конкретизує спосіб ухилення від сплати податків і зборів, тому таке ухилення можна здійснити різними способами, зокрема, шляхом неподання податкової декларації, приховування або заниження об'єкта оподаткування, заниження податкової ставки, неправильного обчислення сум податків і зборів або бази оподаткування, певних зловживань з податковими пільгами [9, с. 709].

Важливо зазначити, що кримінальна відповідальність настає не за сам факт несплати податків чи зборів, а за умисне ухилення від їх сплати. У постанові Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 18 січня 2022 р. у справі

№ 711/1481/20 наголошено, що несплата податку або сплата його в меншій сумі, ніж передбачено відповідними законодавчими положеннями, сама по собі не є достатньою підставою для визнання особи винуватою у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Для кваліфікації дій особи як ухилення від сплати податку у значенні цього положення сторона обвинувачення має довести прямий умисел особи, тобто що особа розуміла наявність в неї обов'язку сплатити податок у певному розмірі, який вона свідомо не виконала шляхом вчинення дій, спрямованих на ухилення від виконання такого обов'язку [10].

За умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у ст. 212 КК України передбачене основне покарання у виді *штрафу*:

- в разі фактичного ненадходження до бюджетів коштів у *значних розмірах* (ч. 1 ст. 212) – від 5 тис. до 10 тис. НМДГ (від 85 тис. до 170 тис. гривень);
- в разі ненадходження коштів у *великих розмірах* або вчинення ухилення *за попередньою змовою групою осіб* (ч. 2 ст. 212) – від 10 тис. до 15 тис. НМДГ (від 170 тис. до 255 тис. гривень);
- в разі ненадходження коштів *в особливо великих розмірах* або вчинення кримінального правопорушення *особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)* (ч. 3 ст. 212) – від 15 тис. до 25 тис. НМДГ (від 255 тис. до 425 тис. гривень).

Зазначимо також, що в ч. 2 ст. 53 КК України законодавець встановив особливості призначення покарання у виді штрафу, які потрібно враховувати і при призначенні цього покарання за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). За загальним правилом, за вчинення такого кримінального правопорушення розмір штрафу, що призначається судом, не може бути меншим за розмір майнової шкоди, завданої кримінальним правопорушенням, або отриманого внаслідок вчинення кримінального правопорушення доходу. В такому разі граничний розмір штрафу, передбачений санкцією статті (санкцією частини статті) Особливої частини КК України, значення не має. Це означає, що призначений судом штраф може бути вищим за той його розмір, який визначений у санкції відповідної частини ст. 212 КК України.

Крім основного покарання у виді штрафу, законодавець у ст. 212 КК України передбачає також додаткові покарання:

- *позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років*;
- *конфіскація майна* у ч. 3 ст. 212 КК України, тобто в тих випадках, коли ухилення призвело до фактичного ненадходження до бюджетів коштів в особливо великих розмірах або вчинене особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Згадаємо про наявність заохочувальної норми у ч. 4 ст. 212 КК України, яка передбачає, що особа (крім особи, раніше судимої за ухилення від сплати податків, зборів) звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності:

- сплачено податки, збори (обов'язкові платежі),
- а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Адміністративна відповідальність застосовується за правопорушення, які не тягнуть за собою кримінальної відповідальності. Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) визначає перелік адміністративних правопорушень

у сфері оподаткування та адміністративні стягнення за їх вчинення. Наприклад, неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) тягне відповідальність за статтею 163-2 КУпАП, порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб – за статтею 163-4 КУпАП. За ці правопорушення КУпАП передбачає попередження або накладення штрафу. Зазначимо, що розміри штрафів, визначені за ці адміністративні проступки, є значно нижчими за розміри штрафів, передбачені у проаналізованій вище ст. 212 КК України. Так, у перелічених статтях КУпАП розміри штрафів встановлені в межах від 2 до 15 НМДГ, тобто від 34 до 255 гривень.

За порушення податкового законодавства може застосовуватися також *фінансова відповідальність* у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Конкретні розміри штрафів та порядок нарахування пені встановлюються ПК України. Саме фінансова відповідальність є найбільш поширеним видом відповідальності за податкові правопорушення.

Важливо зазначити, що притягнення особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє її у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів (про що ПК України наголошує у ст. 111). Тобто, за одне і те ж правопорушення особу може бути притягнуто одночасно до фінансової та адміністративної або до фінансової та кримінальної відповідальності. Проте, за одне й те саме правопорушення особу не може бути притягнуто до адміністративної та кримінальної відповідальності, оскільки це порушуватиме принцип *non bis in idem*, адже адміністративна та кримінальна відповідальність є юридичною відповідальністю одного виду в розумінні статті 61 Конституції України.

Висновки. Відповідальність за порушення податкового законодавства в Україні настає за різні види правопорушень: від незначних адміністративних проступків до злочинів. За порушення у цій сфері встановлено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність. Такий широкий спектр санкцій дозволяє враховувати тяжкість вчиненого правопорушення при притягненні особи до відповідальності. Водночас питання достатності такої відповідальності залишається відкритим. Проблема ухилення від сплати податків є комплексною та багатогранною, що потребує системного підходу до її вирішення, включаючи вдосконалення законодавства, підвищення ефективності роботи правоохоронних органів, подолання корупції, підвищення податкової культури в суспільстві тощо.

Ряд кроків на цьому шляху вже зроблено. Один з них – це запровадження автоматизованої системи моніторингу відповідності податкової накладної критеріям оцінки ступеня ризиків. Воно сприяло збільшенню збору ПДВ та значно зменшило втрати від ПДВ-схем. Однак система також створює додаткове навантаження на бізнес через блокування податкових накладних, значна частина яких потребує розблокування. Експерти пропонують модифікацію системи, що передбачає автоматичне розблокування більшості накладних після певного терміну.

Детінізація та діджиталізація – це ключові напрями для забезпечення рівних умов господарювання та прозорості податкової системи. Впровадження електронного аудиту, електронної акцизної марки та подальше вдосконалення електронного кабінету платника податків дозволить покращити систему адміністрування податків.

Варто наголосити на застосуванні комплексного підходу до боротьби з тіньовою економікою, що включатиме перезавантаження ключових інституцій (БЕБ, ДПС, ДМС, Нацпол) за активної участі міжнародних експертів, а також обмеження

дискреційних повноважень державних органів.

Додаткових заходів врегулювання потребує сфера трудових відносин та діяльності фізичних осіб-підприємців, а саме наскрізне впровадження реєстраторів розрахункових операцій та заохочення отримання чеків покупцями.

У процесах реформування важливо дотримуватись принципів прозорості та наскрізних консультацій у співпраці між державою, бізнесом та громадськістю для досягнення ефективних результатів у боротьбі з тіньовою економікою та забезпечення стабільних надходжень до державного бюджету.

Список використаної літератури:

1. Дослідження: Найбільші втрати бюджету відбуваються на кордоні, в офшорах і при виплаті зарплат у «конвертах». ISET. 2019. URL: <https://iset-ua.org/ua/novini/podatki/item/156-doslidzhennia-naibilshi-shemi?ref=pubs.ghost.io>
2. CASE Україна. Як змінились схеми ухилення від податків? URL: <https://case-ukraine.com.ua/news/yak-zminylys-shemy-uhylennya-vid-podatviv/>
3. Карпов О.В., Галушка С.І. Проблемні питання кримінальної відповідальності за порушення вітчизняного податкового законодавства *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. № 9 С. 18 DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.9.4>
4. Soloviova A.M. Features of the responsibility for violations of tax legislation in ukraine and the countries of the european union: the question of guilt *Юридичний науковий електронний журнал*. № 1/2023 DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-1/78>
5. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон Української РСР від 7 грудня 1984 р. № 8073-X / Верховна Рада Української РСР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
8. Nazarkevych, I., & Sych, O. Taxation as a tool of implementation of the EU Green Deal in Ukraine. *Regional Science Policy & Practice*, 2022. 1– 17. URL: <https://doi.org/10.1111/rsp3.12596>
9. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. Київ : ВД «Дакор», 2018. 1368 с.
10. Постанова Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 18 січня 2022 р. у справі № 711/1481/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102634456>