

УДК 342.9

DOI: <https://doi.org/10.32631/v.2020.4.11>

**Надія Сергіївна Горобець,**

*доктор філософії з галузі право,  
Сумський державний університет,  
кафедра адміністративного, господарського права  
та фінансово-економічної безпеки (викладач);*

 <https://orcid.org/0000-0002-0282-2775>,

*e-mail: ns.andriychenko@jur.sumdu.edu.ua*

---

## **ОСОБЛИВОСТІ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ДОСВІД УКРАЇНИ ТА ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВ**

---

*Статтю присвячено визначенню особливостей протидії ухиленню від сплати податку на додану вартість в Україні та зарубіжних державах. З'ясовано, що наявність у податковій системі держави податку на додану вартість є обов'язковою умовою набуття такою державою членства в Європейському Союзі. Розкрито зміст податку на додану вартість як непрямого податку відповідно до положень наукової доктрини. Розглянуто особливості законного (легального) та незаконного (податкового злочину) видів ухилення від сплати податку на додану вартість. Наведено перелік способів ухилення від сплати податку на додану вартість в Україні та зарубіжних державах. Розкрито специфіку загальних і спеціальних способів протидії вказаному діянню.*

**Ключові слова:** податкова система, податок, податок на додану вартість, ухилення, протидія.

*Оригінальна стаття*

### **Постановка проблеми**

Наразі питання ухилення від сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ) є актуальне як для України, так і для зарубіжних держав. Це, зокрема, пов'язано з істотною шкодою фінансово-економічним інтересам держави, яка завдається цим діянням. Так, за офіційними даними, збитки від мінімізації сплати ПДВ за допомогою «скруток» в Україні у 2020 р. призвели до втрат бюджету в сумі від 20 до 30 млрд грн на рік. Варто також зауважити, що в умовах появи нових способів ухилення від сплати ПДВ і процесів глобалізації зазначене діяння набуває міжнародного характеру, що, у свою чергу, актуалізує питання спільного пошуку державами напрямків протидії ухиленню від сплати ПДВ для підвищення ефективності застосування цього податку, забезпечення зростання конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника, стимулювання пріоритетних видів економічної діяльності в державі тощо.

## **Стан дослідження проблеми**

Аналіз останніх досліджень та публікацій свідчить, що питання протидії ухиленню від сплати ПДВ досліджували І. В. Бозін, М. О. Бондаренко, Н. М. Борейко, О. Ю. Борейко, Н. В. Данилов, І. С. Землянська, М.-Є. С. Кайхаров, Р. Н. Шишкін та ін., проте високий рівень вчинення цього діяння, істотна шкода, що завдається ним фінансово-економічним інтересам держави, та поява нових способів ухилення від сплати ПДВ обумовлюють актуальність подальших наукових досліджень указанного питання.

## **Мета і завдання дослідження**

*Метою* статті є визначення особливостей протидії ухиленню від сплати ПДВ. Відповідно до мети *завданнями* дослідження є такі: з'ясувати зміст ПДВ та його важливість для податкової системи держави, розглянути види ухилення від сплати ПДВ, розкрити наявні схеми ухилення від сплати ПДВ в Україні та зарубіжних державах, акцентувати увагу на способах протидії ухиленню від сплати ПДВ в Україні та зарубіжних державах, узагальнити наявні тенденції протидії ухиленню від сплати ПДВ.

## **Наукова новизна дослідження**

У контексті наявних наукових підходів та досвіду України і зарубіжних держав у сфері протидії ухиленню від сплати ПДВ набула подальшого розвитку характеристика схем ухилення від сплати ПДВ та способів протидії їм, узагальнено тенденції протидії ухиленню від сплати ПДВ в Україні та зарубіжних державах.

## **Виклад основного матеріалу**

Важливою складовою розвитку економіки України та її інтеграції в Європейський Союз (далі – ЄС) є формування податкової системи, здатної забезпечити фінансовими ресурсами виконання функцій держави. Оскільки податкова система України є внутрішньо неузгодженою, нестабільною та складною, необхідно розробляти механізми з метою її оптимізації для платника податків і держави. Варто зазначити, що, незважаючи на різні податки, які встановлюються в державах, важливе місце в податковій системі належить непрямим податкам, а саме ПДВ. Це обумовлено його широкою базою оподаткування та більш нейтральним впливом на процес ухвалення економічних рішень щодо інвестицій і споживання. Відповідно наявність ПДВ у податковій системі держави – обов'язкова умова її приєднання до ЄС [1, с. 112–113].

Р. Н. Шишкін пропонує розуміти під ПДВ правову форму, що ґрунтується на законі, забезпечену силою державного примусу, покладання на платників податків обов'язків зі сплати до бюджету частини доданої вартості, що формується на всіх стадіях виробництва і реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав і визначається як

різниця між сумами податку, отриманими від покупців товарів (робіт, послуг), від передання майнових прав, і сумами податку, фактично сплаченими постачальникам товарів (робіт, послуг), а також у результаті передання майнових прав [2, с. 47].

У більшості країн світу увагу фіскальних органів спрямовано на протидію ухиленню від сплати податків і зборів, оскільки суб'єкти господарювання з метою зниження податкових зобов'язань порушують податкове законодавство та вдаються до ухилення від сплати податків, завдаючи значної шкоди бюджету країни. Особливо велика кількість зловживань є пов'язаною зі сплатою ПДВ [3, с. 60]. Н. В. Данилов зауважує, що існує два види ухилення від сплати податків: законне (легальне) ухилення, тобто дії платника податків, спрямовані на зменшення обов'язкових платежів до відповідних бюджетів, які, з формально-правового погляду, не порушують фіскальних законів (використання податкових пільг, які надає держава для окремих категорій платників податків), та незаконне ухилення від сплати податків (податковий злочин), тобто умисне діяння платника податків, спрямоване на зменшення податкових платежів або бази оподаткування, що здійснюється з порушенням податкового чи іншого законодавства [4], зокрема свідоме надання податковим органам недостовірної інформації про прибутки та витрати тощо. Кваліфікуються такі дії як «податкова девіація» або правопорушення, пов'язане з використанням способів, які суперечать загальноприйнятим, закріпленим законодавством нормам податкової поведінки. Масштаби досліджень цього явища в західних країнах навіть обумовили появу окремої галузі науки – *«economics of tax aversion»* (політекономії податкової антипатії) [5, с. 179].

Водночас свідоме надання недостовірної інформації є лише одним із багатьох способів ухилення від сплати ПДВ. У більшості випадків такі способи спрямовано на отримання необґрунтованого виручання, яке відбувається через те, що компанії штучно завищують витрати під час придбання товарів, виконання робіт чи надання послуг. І. В. Бозін серед основних схем ухилення виділяє такі: 1) складання безтоварних документів на виконання робіт (продаж товарів, надання послуг) із підконтрольною формально легітимною організацією; 2) складання товарних документів, що містять підроблення із завищенням сум придбання товарів (виконання робіт, надання послуг), із підконтрольною формально легітимною організацією; 3) укладення договору між платником податків і фіктивною субпідрядною організацією на виконання робіт, при цьому роботи здебільшого виконуються своїми силами або із залученням нелегальної дешевої робочої сили; 4) укладення компанії – платником податків договору на виконання робіт (продаж товарів, надання послуг), видання підконтрольної формально легітимній організації векселя та продаж

його третій стороні, в результаті чого цей вексель переводиться в готівку, завдяки чому організація – платник податків має формальне право на податкові відрахування, а компанія, в якій цей вексель залишається, часто банкрутує, ліквідується [6, с. 32–34].

В Україні серед способів ухилення від сплати ПДВ також виділяють: 1) неререєстрацію суб'єкта господарювання платником ПДВ; 2) заниження виручки; 3) віднесення до податкового кредиту сум податку, сплаченого за товари/послуги, що входять до валових витрат, але використовуються для виробництва товарів, продаж яких звільнено від ПДВ; 4) завищення сум відшкодування ПДВ, сплаченого за товари/послуги, вартість яких належить до валових витрат; 5) подання заявок на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари, на які не поширюється податковий кредит (наприклад, автомобіль, що не використовується у виробничій діяльності); 6) експортна продукція, на яку введено нульову ставку, повертається на внутрішній ринок (виробник отримує документи на експорт, вимагає відшкодування і потім реалізує продукцію в країні); 7) ПДВ стягується фірмою, яка не сплачує його до бюджету, і потім зникає<sup>1</sup>. Очевидно, що наявні способи ухилення від сплати ПДВ ставлять на порядок денний також способи протидії таким діям на рівні держави.

Зокрема, І. С. Землянська серед економіко-правових тенденцій протидії ухиленню від сплати ПДВ в зарубіжних країнах виділяє такі: а) поступове скасування пільг, що спотворюють конкурентне середовище у сферах, де є приватний і державний сектори; б) скорочення переліку можливостей для зменшення податкових ставок; в) посилення податкового контролю [7, с. 54].

У свою чергу, М.-Є. С. Кайхаров об'єднує наявні в зарубіжній практиці методи боротьби з ухиленням від сплати ПДВ у дві групи: 1) GAAR (General Anti-Avoidance Rules) – загальні методи (правила), орієнтовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків; 2) SAAR (Specific Anti-Avoidance Rules) – спеціальні методи (правила) боротьби з ухиленням від сплати податків [8].

Особливістю загальних методів є те, що вони ґрунтуються на наслідках дій платників податків, з погляду оподаткування. Їх загальний характер полягає в тому, що вони відповідають не на питання, які саме (індивідуально визначені) дії платника податків можуть не братися до уваги для цілей оподаткування, а на питання, якого роду (родові характеристики) дії, що призвели до ухилення від оподаткування, не допускаються законом [9, с. 83].

---

<sup>1</sup> Заміна ПДВ чи краще адміністрування? // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій : сайт. URL: [http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy\\_papers/German\\_advisory\\_group/2004/T36\\_ukr\\_pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2004/T36_ukr_pdf) (дата звернення: 15.12.2020).

Важливим елементом правил GAAR, за М-Є. С. Кайхаровим, є тягар доведення недобросовісності використовуваних платниками податків ПДВ схем. Утім, держави обирають кожна свій варіант, оскільки єдиний підхід відсутній. Так, у Франції, Бельгії, Великобританії, Італії, Індії, Японії і Мексиці доведення недобросовісної природи схем податкового планування ПДВ покладено на податкові органи, в Австралії, Китаї, Ірландії, Росії, США, Сінгапурі, Південній Кореї та Швеції сам платник податків має довести сумнівність своїх схем, у Канаді, Швейцарії, Польщі, Індонезії та Німеччині тягар доведення розділено порівну між платником податків і податковими властями [8].

Натомість спеціальні методи SAAR у частині боротьби з ухиленням від сплати ПДВ охоплюють: а) методи, що застосовуються внаслідок виявлення умислу платника податків на обхід оподаткування; б) методи, що у своїй диспозиції передбачають певний вид діяльності платника податків, за який настають відповідні наслідки. На відміну від попередніх, методи SAAR є більш визначеними, тому, за М. О. Бондаренко, їх можна застосовувати в умовах правової системи України. Хоча серед недоліків цих методів науковець виділяє велику ймовірність організації платником податку схеми ухилення від сплати ПДВ, ознаки якої не підпадуть під диспозицію SAAR [10, с. 158–159].

У сучасних умовах розвитку суспільства окремі способи протидії ухиленню від сплати ПДВ мають виникати оперативно, зважаючи на швидку появу нових способів скоєння вказаного діяння. Зокрема, найбільш популярною практикою запобігання ухилень від сплати ПДВ у зарубіжних державах на сьогодні є використання можливостей цифрової економіки. Досвід розвинених країн свідчить, що це дає змогу забезпечити прозорість оподаткування ПДВ, усунути причини і можливості для ухилення від його сплати. Підтвердженням указаного є те, що країни ОЕСР офіційно визнали курс на необхідність прискореної цифрової модернізації їхніх податкових систем, водночас підкресливши складність цього процесу через необхідність урахування специфічних особливостей кожної з них [11, с. 139, 142]. Значний внесок у протидію ухиленню від сплати ПДВ мало запровадження електронного документообігу. Зокрема, система електронних рахунків-фактур дозволила оперативно відстежувати господарські операції від покупця до першого постачальника і відмовляти або санкціонувати відшкодування ПДВ. Але країни по-різному підходять до обов'язковості використання електронного документообігу. Так, в Австрії використання електронних документів є обов'язковим, але щодо окремих операцій (позика, оренда) – необов'язковим [12, с. 90].

Говорячи про протидію ухиленню від сплати ПДВ, варто згадати і про загальноєвропейську систему боротьби з ухиленням від податків, яка, в першу чергу, відслідковує ухилення від сплати ПДВ – Eurofisk. Інакше кажучи, це механізм, покликаний полегшити

державам-членам Європейського Союзу боротьбу з податковими правопорушеннями у сфері ПДВ завдяки швидкому цільовому обміну інформацією за допомогою електронного передання інформації на онлайн-платформі. Водночас Eurofisk охоплює не лише обмін вказаною інформацією, але й одностороннє оповіщення учасників про появу нових схем ухилення від ПДВ [13, с. 38].

У цьому контексті варто звернути увагу на досить показовий досвід Німеччини. Р. Сазонов зазначає, що, враховуючи відсутність в ЄС митного оформлення під час переміщення товарів у його межах, значна увага приділяється обміну інформацією між податковими органами країн ЄС щодо підтвердження факту здійснених платниками господарських операцій. З метою забезпечення бюджету від втрат податкових надходжень Німеччина є учасником системи Eurofisk. У межах цієї системи «Програма фінансування» FISKALIS надає можливість здійснювати двосторонню або багатосторонню перевірку закордонних обставин справи, що дає змогу залучати всі задіяні країни ЄС та забезпечує прямий доступ до інформації та участь у разі потреби у перевірках за кордоном [14, с. 47]. Також у Німеччині з 2005 р. кожен суб'єкт, який уперше реєструється як платник ПДВ, перевіряється з використанням уніфікованих національних контрольних списків, розроблених для якнайшвидшого виявлення ризику ухилення ним від сплати ПДВ [15, с. 565]. За допомогою Автоматизованої системи управління ризиками для опрацювання спеціальних анкет податкового обліку (RMS-FB) здійснюється первинне оцінювання можливої недобросовісної діяльності суб'єкта, який реєструється платником ПДВ [16, с. 23].

Показовим є те, що практично всі держави з розвинутою ринковою економікою, що зіткнулися з проблемами ухилення від сплати ПДВ, пішли у напрямку протидії цим діям кримінально-правовими засобами [12, с. 34]. Однак є держави, де відповідальність за податкові злочини закріплено не кримінальним, а податковим і фінансовим законодавством. Норми про відповідальність за податкові злочини у США містяться в податковому законодавстві – у розділі 26 Кодексу внутрішніх доходів або Податкового кодексу (Internal Revenue Code) [12, с. 75]. У Великобританії норми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків корпораціями також містяться у фінансових законах, як-то Закон про грошові платежі 1935 р. (Money Payment Act), Закон про порядок збору податків 1970 р. (Tax Management Act), і в законах, що регулюють види податкових правовідносин – це Закон про магістратські суди 1980 р. (Magistrates Court Act) і Закон про підробку 1981 р. (Fraud Counterfeiting Act). Саме ними передбачено відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування [12, с. 77]. Проте є винятки. В Іспанії, наприклад, кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків передбачається

главою 14 Кримінального кодексу Іспанії «Кримінальні злочини проти державної скарбниці і соціальної безпеки» [12, с. 83]. В Україні відповідальність за ухилення від сплати податків загалом, у тому числі ПДВ, передбачається ст. 212 Кримінального кодексу України.

### **Висновки**

Отже, ПДВ належить важливе місце у податковій системі держави, що підтверджується обов'язковою умовою наявності цього податку для країн, які прагнуть набути членство в ЄС. Водночас держав-членів ЄС об'єднує не лише наявність ПДВ у їх податкових системах, а й державна політика, спрямована на протидію ухиленню від сплати ПДВ. Узагальнення досвіду зарубіжних держав дає змогу зробити висновок, що серед способів протидії вказаному діянню необхідно виділити такі: а) закріплення на законодавчому рівні юридичної відповідальності за ухилення від сплати ПДВ; б) здійснення податкового контролю за суб'єктами, зареєстрованими як платники ПДВ; в) використання електронного документообігу та інших можливостей цифрової економіки, що дає змогу виявляти ризики у діяльності суб'єктів, які є платниками податків, уже під час їх первинної реєстрації тощо. Варто також зауважити, що особливістю протидії ухиленню від сплати ПДВ є відсутність єдиного підходу до здійснення такої діяльності уповноваженими державою органами, втім, на нашу думку, існування базового переліку способів протидії ухиленню від сплати ПДВ є доцільним.

**Список бібліографічних посилань:** 1. Товкун А. В. Місце податку на додану вартість у податковій системі України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 4. С. 112–114. URL: [http://lsej.org.ua/4\\_2018/31.pdf](http://lsej.org.ua/4_2018/31.pdf) (дата звернення: 15.12.2020). 2. Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость. М. : Юриспруденция, 2012. 128 с. 3. Борейко Н. М., Борейко О. Ю. Досвід фіскальних органів країн-членів Європейського Союзу щодо протидії ухиленню від сплати податку на додану вартість // Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : зб. матеріалів III наук.-практ. інтернет-семінару до Дня науки (м. Ірпінь, 15–22 черв. 2018 р.) / Держ. фіскальна служба України, Ун-т держ. фіскальної служби України, Наук.-дослід. ін-т фіскальної політики. Ірпінь, 2018. С. 60–62. URL: [http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/2018\\_Zbirnuk\\_tez\\_2018\\_06\\_15-22.pdf](http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/2018_Zbirnuk_tez_2018_06_15-22.pdf) (дата звернення: 15.12.2020). 4. Данилов Н. В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Колмна, 2008. 186 с. 5. Маслак О. В., Швагер О. А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 5. С. 178–181. URL: [http://www.lsej.org.ua/5\\_2019/44.pdf](http://www.lsej.org.ua/5_2019/44.pdf) (дата звернення: 15.12.2020). 6. Бозин И. В. Типичные схемы уклонения от уплаты налога на

добавленную стоимость и учетно-документальные источники в процессе выявления и доказывания налоговых преступлений // Международные и национальные тенденции и перспективы развития судебной экспертизы: сб. докладов молодых ученых (г. Нижний Новгород, 22 мая 2020 г.) / Нижегород. гос. ун-т им. Н. И. Лобачевского. Н. Новгород, 2020. С. 32–36. **7.** Землянская И. С. Мировые экономико-правовые тенденции противодействия мошенничеству и злоупотреблениям при уплате налога на добавленную стоимость. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2014. № 27 (213). С. 49–57. **8.** Кайхаров М.-Э. С. Анализ зарубежного опыта борьбы с уклонением от уплаты НДС. *Евразийский научный журнал*. 2016. № 12. С. 159–160. **9.** Глинов А. В. Административно-правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2005. 206 с. **10.** Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2019. 201 с. **11.** Строителева В. А. Совершенствование системы налогового администрирования НДС в Российской Федерации : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.10. Ростов н/Д., 2020. 193 с. **12.** Борисичев А. А. Уголовно-правовая оценка уклонения организации от уплаты налога на добавленную стоимость : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Москва, 2015. 279 с. **13.** Землянская И. С. Налогообложение добавленной стоимости: международный опыт обмена информацией и противодействия налоговым правонарушениям. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 33. С. 34–42. **14.** Сазонов Р. Як розвивається податкове відомство європейського зразка, вивчали українські податківці у Баварії. *Вісник податкової служби України*. 2013. № 32 (746). С. 46–48. **15.** Економічний аналіз: базовий курс для податкового аналітика / упоряд. І. С. Санжаревська, С. М. Шаповал. Київ : СБЦ Міндоходів України, 2013. 800 с. **16.** Лаба М. Інформаційна складова у фіскальному аспекті адміністрування податків: Україна та зарубіжний досвід. *Економіка*. 2014. № 5 (131). С. 21–24.

Надійшла до редколегії 18.12.2020



### **Horobets N. S. Specific Features of Counteracting VAT Evasion: Experience of Ukraine and Foreign Countries**

*The article is focused on determining specific features of counteracting VAT evasion in Ukraine and foreign countries. It has been found out that the presence of VAT in the tax system of any state is a prerequisite for such a state to become a member of the European Union and it is due to its broad tax base and more neutral impact on economic decision-making on investment and consumption issues. It has been noted that the joint search by the states for the ways to combat VAT evasion is due to the need to minimize the damage caused to the financial and economic interests of the state by such actions, to increase the efficiency of value added tax, to increase the competitiveness level of domestic producers, to stimulate priority economic activities in the state. The content of value added tax as an indirect tax in accordance with the provisions of scientific doctrine has been revealed. Specific features of legal and illegal*



*(tax crime) types of VAT evasion have been studied. The list of the methods to evade value added tax in Ukraine and foreign countries has been provided. The specifics of general and special ways to counteract this action have been revealed. The emphasis has been placed on such methods of counteracting VAT evasion as enshrining legal liability for VAT evasion at the legislative level; exercising tax control over the entities that are registered as value added taxpayers; usage of electronic document management and other opportunities of the digital economy, which allows to identify risks in the activities of taxpayers during their initial registration, etc. It has been concluded that there is no unified approach to the implementation of counteraction to value added tax evasion by state-authorized agencies; and the emphasis has been placed on the feasibility of existence of a basic list of the methods to counteract value added tax evasion.*

**Key words:** tax system, a tax, value added tax, evasion, counteraction.

