

**Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану**

*Висоцька Інна Борисівна<sup>1</sup>, Родченко Світлана Сергіївна<sup>2</sup>,  
Лелюк Наталія Євгенівна<sup>3</sup>*

Опубліковано	Секція	УДК
26.05.2023	Економіка	336.22:347.74

DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7966623>

Ліцензовано за умовами Creative Commons BY 4.0 International license

**Анотація.** Стаття присвячено дослідженню явища «ухилення від сплати податків». Досліджено сутність понять «уникнення оподаткування», «податкова оптимізація» та «ухилення від сплати податків». Проаналізовано обсяги податкових надходжень, рівень податкового навантаження та результати податкового контролю упродовж 2021-2022 рр. Зазначено, податкова політики, спрямована на протидію ухиленню від сплати податків повинна передбачати реалізацію таких заходів: підвищення інституційної спроможності Державної податкової служби України, сприянню встановленню партнерських відносин між податковими органами і платниками податків, формуванню мотиваційної системи для бізнесу і громадян, яка спонукала б їх виконувати свої податкові.

**Ключові слова:** податкова політики, ухилення від сплати податків, податковий контроль, податкові надходження, податкове навантаження

**Combating tax evasion under martial law**

**Annotation.** The article is devoted to the study of the phenomenon of «tax evasion». The essence of the concepts «tax avoidance», «tax optimization» and «tax evasion was studied. It was established that from the point of view of the legitimacy of the payer's actions, it is advisable to distinguish between the legal method – «tax avoidance" and the illegal method – «tax evasion». Tax evasion has several characteristics, including deliberate illegal actions or omissions aimed at reducing tax liability.

It is noted that in the conditions of war, the main task in the economic sphere is to ensure the survival and stability of the economy, which is possible under the condition of an adequate level of economic security. The key component of these processes is an effective tax system, which provides the necessary financial resources for all levels of the economic system and is of crucial importance for the successful operation of the main branches of the economy, the development of entrepreneurship and meeting the needs of the state and citizens. The

<sup>1</sup> кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та обліку, Львівський державний університет внутрішніх справ, <https://orcid.org/0000-0003-4252-987X>.

<sup>2</sup> к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, <https://orcid.org/0000-0002-8611-2796>

<sup>3</sup> к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, <https://orcid.org/0000-0001-8144-7442>.

amount of tax revenues, the level of the tax burden and the results of tax control during 2021-2022 have been analyzed. At the moment, the fiscal policy is characterized by the relaxation of taxation conditions and a decrease in the level of the tax burden. It is noted that the tax policy aimed at combating tax evasion should reduce the effectiveness of tax control measures, which was manifested in the reduction of the number of audits and the sums of surcharges based on their results. Tax policy aimed at combating tax evasion should include the implementation of the following measures: increasing the institutional capacity of the State Tax Service of Ukraine, promoting the establishment of partnership relations between tax authorities and taxpayers, forming a motivational system for businesses and citizens that would encourage them to fulfill their tax obligations.

**Keywords** tax policy, tax evasion, tax control, tax revenues, tax burden

### Вступ

*Постановка проблеми.* Українська економіка зазнає складних випробувань, таких як світові та внутрішні фінансові кризи, революції, пандемія і військове вторгнення, що ускладнюють її розвиток. Ці обставини призводять до складної ситуації, яка характеризується, з одного боку, нестачею коштів у бюджеті, а з іншого – небажанням суб'єктів господарювання сплачувати податки. Ухилення від оподаткування є серйозним економічним злочином, який має значний вплив на економіку. Поширення явища ухилення від оподаткування спотворює нормальні відносини між бізнесом і державою, обмежує фінансові можливості держави, підриває моральну довіру населення до держави та чесних методів ведення бізнесу, сприяє зростанню тіньової економіки..

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Багато вчених, політиків та практикуючих фахівців досліджували причини та наслідків ухилення від оподаткування, методи, способи вчинення таких економічних злочинів, розробляли заходи та шляхи протидії їм. Ухилення від оподаткування є предметом дослідження у працях Андрющенка І., Атаманенка І., Ігнатенка Є., Кізіми А. та Крисоватого І., Матвійчука К., Наштерської М., Тарасової О., Шарікова О. і інших. Незважаючи на широкий обсяг наявних публікацій і проведених досліджень у даній області, обрана тема продовжує залишатися актуальною і вимагає подальшого дослідження. Введення воєнного стану і окупація значної частини території України перешкоджають повному здійсненню державних контрольних заходів і, водночас, вимагають значних зусиль і фінансових витрат з боку держави для повоєнного відновлення країни. Тому обрана тема залишається актуальною і потребує більш детального вивчення.

*Мета статті* є дослідження причин «ухилення від сплати податків», дослідження результативності податкового контролю та розробка заходів протидії вчиненню податкових злочинів.

### Результати

Становлення національної фіскальної системи відбувалося в складних умовах розвитку країни. У цей період особливого поширення набуло явище ухилення від сплати податків, що стало причиною зростання рівня тіньової економіки і корупції. Так, за результатами 2021 р. рівень тіньової економіки становив 32% ВВП в той час як у Європі, де цей показник становить 5-15% ВВП [1, 258]. Тіньова економіка та нелегальні економічні процеси порушують правила бізнесу та конкуренції, сприяють поширенню корупції, обмеженому фінансуванню соціальних виплат, вивезенню капіталу за межі країни та іншим негативним тенденціям у соціально-економічній сфері. Враховуючи це, поширення явища ухилення від оподаткування стає особливо загрозливим,

оскільки це негативно позначається на податковій безпеці країни та на загальній фінансовій системі.

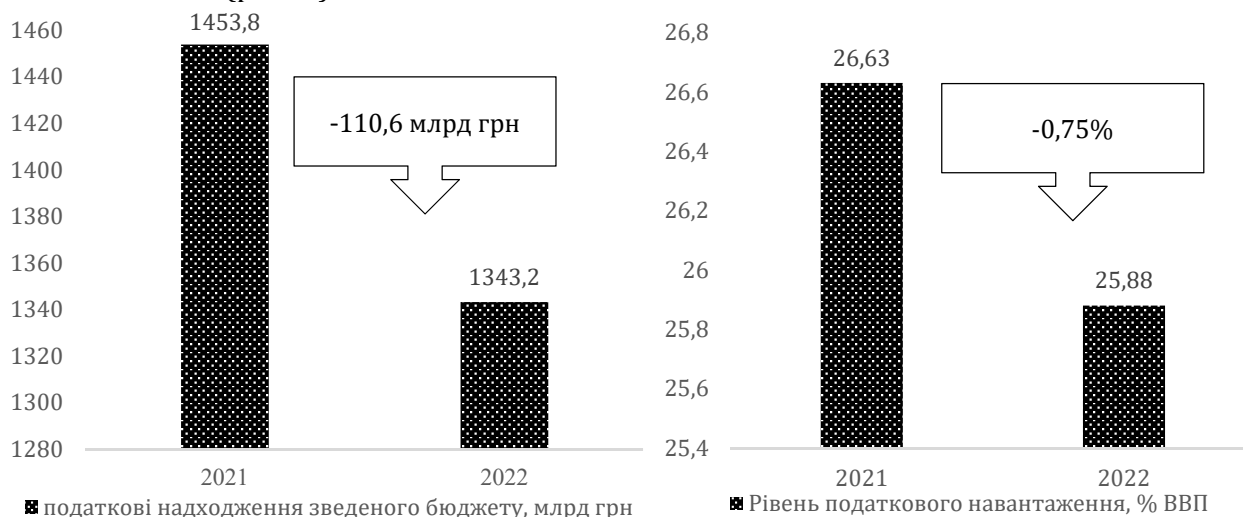
В економічній літературі не існує єдиного теоретичного підходу до вивчення проблеми неплатежів податків та обов'язкових платежів до бюджету в повному обсязі. У вітчизняній науковій та практичній діяльності часто використовуються терміни «ухилення від сплати податків» та «уникнення сплати податків» як синоніми. Крім того, широко розуміючи термін «податкова оптимізація», визначають його як поняття, що співпадає з першими двома термінами. Економічна енциклопедія тлумачить «ухилення від сплати податків» як комбінацію законних і незаконних методів, що використовуються з метою ухилитися від оподаткування [2, с. 778-779]. Тобто ухилення від сплати податків може відбуватись у законний та незаконний спосіб. Багато науковців-фінансистів в Україні розрізняють методи ухилення від сплати податків за критерієм їх легальності. Легальний метод називають «уникненням оподаткування», а нелегальний метод – «ухиленням від сплати податків». Фінансово-економічний словник А. В. Загороднього та Г. В. Вознюка надає найчіткіше та найлаконічніше визначення цих термінів – «уникнення оподаткування» означає зменшення суми податкових платежів шляхом законних методів [3, с. 585], у той час як «ухилення від сплати податків» визначається як свідомі дії платників податків, спрямовані на ухилення від сплати податків шляхом заниження відомостей про доходи або майно, що підлягають оподаткуванню, або повне приховування цих відомостей [3, с. 587]. На практиці використовуються три основні способи зменшення податкових платежів для платників податків – ухилення від сплати податків, уникнення сплати податків і податкову оптимізацію.

Зменшення податкових зобов'язань може бути досягнуте шляхом уникнення сплати податків, тобто шляхом використання прогалин і суперечностей у законодавстві. Проте цей підхід не включає порушення закону, оскільки платники подають свою фінансову звітність до податкових органів. Підприємці можуть оскаржувати рішення Державної податкової служби України в суді, використовуючи принцип «що не заборонене законом, то дозволено». Податкове планування, також відоме як «оптимізація податків» або уникнення надмірного оподаткування, передбачає зменшення податкових зобов'язань платника податків шляхом сплати податкових платежів та інших платежів у межах чинного законодавства. Проте, якщо законодавство змінюється, деякі методи оптимізації податків можуть бути визнані неприпустимими. Податкове планування є легальним способом зменшення податкових платежів, заснованим на можливостях, що передбачені податковим законодавством. В економічно розвинених країнах звернення до фінансових аналітиків є поширеною практикою.

Ухилення від сплати податків має кілька характеристик, серед яких варто відзначити усвідомлені дії або бездіяльність, спрямовані на зменшення податкових зобов'язань. Ці дії передбачають застосування незаконних методів і прийомів з метою скорочення податкових платежів, що призводить до значних втрат бюджетних надходжень. Зазвичай метою таких дій є отримання незаконно набутих фінансових ресурсів для задоволення особистих потреб. Ці дії пов'язані з певними ризиками для фінансово-економічної діяльності та можуть завдати шкоди соціально-економічному розвитку та створити загрозу економічній безпеці країни. У разі виявлення таких дій особа несе відповідальність.

В умовах війни головним завданням в економічній сфері є забезпечення виживання та стійкості економіки, що можливо за умови належного рівня економічної безпеки. Ключовою складовою цих процесів є ефективна податкова система, яка забезпечує необхідні фінансові ресурси для всіх рівнів економічної системи і має

вирішальне значення для успішної діяльності основних галузей економіки, розвитку підприємництва та задоволення потреб держави та громадян. Введення воєнного стану стало причиною перегляду парламентарями основних положень податкової політики з метою послаблення податкового навантаження, оскільки головним пріоритетом стало не наповнення бюджету, а захист вітчизняних виробників. Весною 2022 р. Верховна Рада України прийняла поправки до Податкового кодексу України [4], спрямовані на підтримку бізнесу, що передбачають зниження рівня податкового навантаження та спрощення оподаткування. Ці зміни в податковому законодавстві призвели до зменшення податкових надходжень та зниження рівня податкового навантаження (рис. 1).



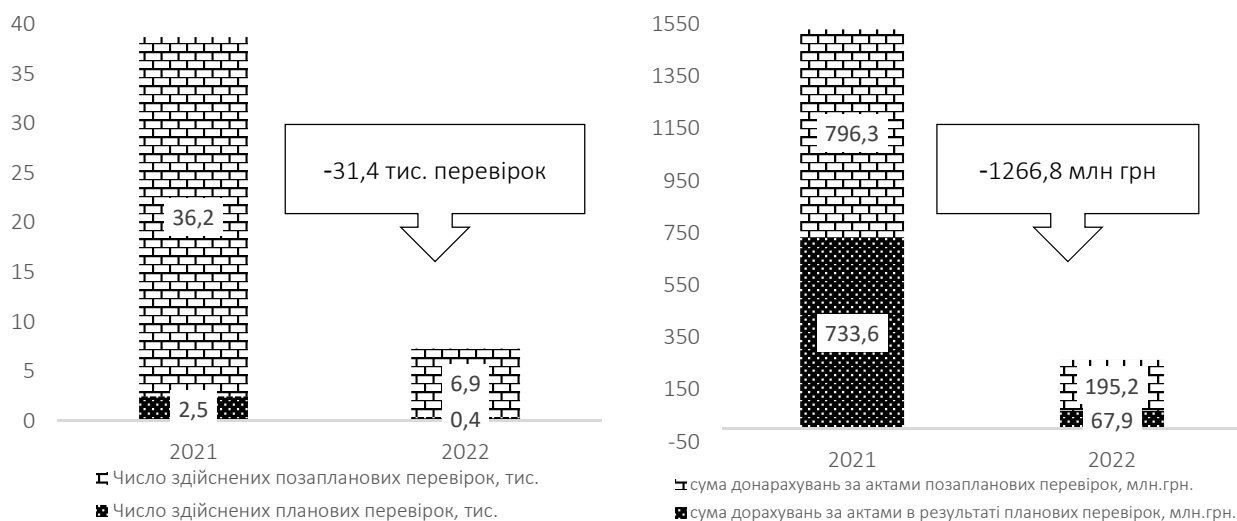
**Рис. 1. Динаміка сум податкових надходжень зведеного бюджету та податкового навантаження України упродовж 2021-2022 рр.**

Найбільше зменшилися суми податкових надходжень від внутрішньої реалізації товарів та послуг, а також податків на прибуток підприємств та доходи фізичних осіб. Зокрема, сума податку на додану вартість, сплаченого за імпортовані товари в Україну, скоротилась на практично 70 млрд грн., а акцизний податок на цю ж групу товарів скоротився на 67,9 млрд грн. Щодо податку на прибуток підприємств, то надходження даного податку скоротилося на 33,2 млрд грн. Водночас, сума надходжень податку на доходи фізичних осіб збільшилась на 70,8 млрд грн, що можна пояснити зростанням заробітної плати військовослужбовців [5; 6]. Щодо структури податкових надходжень, то у 2022 р. роль податків у наповненні зведеного бюджету не змінилась: найбільша частка у доходах належить ПДВ із часткою 21,26%, ПДФО – 19,15%, податок на прибуток підприємств – 5,94%, акцизний податок 4,79%, місцеві податки та збори – 3,84% [5;6].

Отже, у довоєнний період податкова політика була спрямована переважно на вирішення тимчасових фіскальних проблем, пов'язаних з потребою збору додаткових фінансових ресурсів для бюджету, замість стимулювання якісних структурних змін. Аналіз податкової політики України виявив такі особливості: значна роль непрямих податків у доходах державного бюджету, збільшення відносної частки непрямих податків порівняно з прямими, а також розширення баз оподаткування непрямыми податками. Що стосується змін у фіскальній політиці під час війни, то вона характеризується пом'якшенням умов оподаткування та зниженням рівня податкового навантаження. Проте за таких умов посилюється значення протидії ухиленню від сплати податків та податкового контролю.

Податковий контроль – це комплекс заходів, спрямованих на перевірку виконання норм податкового законодавства та забезпечення економічної безпеки, який має запобіжний вплив на господарську діяльність організацій. Проведення податкового контролю є необхідною умовою для ефективного функціонування податкової системи. Ефективний податковий контроль можливий тільки тоді, коли він здійснюється прозоро та з мінімальними витратами. Відсутність або низька ефективність податкового контролю сприяє ухиленню від сплати податків суб'єктами господарювання та призводить до значного зменшення податкових надходжень до бюджету, що може становити загрозу для економічної безпеки держави [7, с. 108].

Контроль за виконанням податкових зобов'язань передбачає проведення різноманітних процедур. Серед них можна виокремити отримання пояснень від платників податків та податкових агентів, перевірку даних обліку та звітності, а також огляд приміщень та територій, що використовуються з метою отримання доходу. Проте, згідно з теорією та практичним досвідом, найбільш ефективним видом податкового контролю є перевірка [8].



**Рис. 2. Число проведених податкових перевірок та сум донарахувань за актами перевірок в Україні упродовж 2021-2022 рр. [9]**

Податковий контроль в Україні здійснюють підрозділи податкового аудиту, що отримали повноваження у зв'язку з реорганізацією ДПС України в 2020 р. На рис.2 представлено результати перевіркової роботи ДПС України упродовж 2021-2022 рр. Як бачимо, війна вплинула на зменшення числа перевірок і сум донарахувань за їх результатами. Скрутний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб негативно впливає на ефективність податкового контролю, оскільки підприємства не можуть повністю сплатити податки і використовують легальні, напівлегальні та нелегальні схеми ухилення від оподаткування. Це обмежує можливості податкових органів виявляти порушення податкового законодавства. Крім того, низький рівень податкової культури та недовіра платників податків до податкових органів негативно впливають на ефективність податкового контролю. Це становить наслідок недосконалості податкового законодавства та неправомірної поведінки посадових осіб у податкових органах [10, с. 116].

Особлива увага при удосконаленні податкової системи має бути приділена таким аспектам: підвищенню інституційної спроможності Державної податкової служби України та сприянню встановленню партнерських відносин між податковими органами і платниками податків формуванню мотиваційної системи для бізнесу і громадян, яка спонукала б їх виконувати свої податкові. Це сприятиме збільшенню

податкової дисципліни, зменшенню порушень у цій сфері і зосередженню зусиль контролюючих органів на найбільш ризикових суб'єктах і операціях з ними.

З метою підвищення інституційної спроможності Державної податкової служби України доречно запровадити такі заходи:

- посилення координації діяльності податкової та митної. Одним із важливих напрямів вдосконалення податкової політики є забезпечення належної координації та спільного використання інформаційних баз Державної податкової та Державної митної служб України. Оскільки подальший розвиток податкової та митної справи залежить від створення та впровадження електронної інтегрованої системи відстеження товарів на всьому ланцюгу постачання з безперервним митним, податковим та аудиторським контролем, а також від уніфікованого товарознавчого опису товарів та їхнього введення до електронного бухгалтерського та податкового обліку;
- розробка оптимальної моделі управління податковим адмініструванням, що ґрунтується на комплексній оцінці нормативно-правових, організаційних та кадрових аспектів його функціонування, враховуючи міжнародні стандарти та зростаючі глобалізаційні процеси;
- застосування комплексного підходу до управління податковими ризиками, що включає покращення ефективності інформаційно-аналітичної роботи ДПС шляхом вдосконалення процесів збору та обробки інформації щодо податкових ризиків;
- розробити автоматизовану інформаційно-аналітичну платформу, яка дозволить здійснювати аналіз та виявлення податкових ризиків на доперевірочному етапі. Така платформа допоможе визначити потребу в проведенні непланових перевірок, наприклад, у випадках ліквідації платника податків або поверненні ПДВ. Крім того, ця інформаційно-аналітична платформа може служити інструментом внутрішнього контролю якості податкових перевірок;
- розробити та реалізувати комплексну стратегію боротьби з нелегальним обігом товарів підакцизної групи. Для досягнення цієї мети передбачається використання систем податкової верифікації та відстеження переміщення товарів від виробника/імпортера до кінцевого споживача. Потрібно виявити найбільш проблемні сегменти ринку підакцизних товарів, оцінити ризики несплати податків і розмістити контрольні пункти на цих сегментах шляхом розвитку процедур податкового нагляду;
- реалізація інституційної моделі надання податкових експертиз – створення спеціалізованого наукового підрозділу з податкових експертиз.

Важливим чинником, що підвищить довіру платників податків до податкових органів та, водночас, сприятиме підвищенню податкової дисципліни є впровадження електронних податкових сервісів. Це дозволить вжити додаткові заходи для протидії ухиленням від сплати податків і забезпечити дотримання основних принципів оподаткування, таких як загальність оподаткування, рівність перед законом для всіх платників, соціальна справедливість і відповідальність за порушення податкового законодавства, яка передбачена законом. Використання електронних інструментів в оподаткуванні дозволяє досягти максимальної ефективності в боротьбі з ухиленнями від оподаткування. Прозорість критеріїв та процедур також гарантує недискримінаційне призначення підтримки. Однак, для досягнення максимальної фіскальної ефективності необхідно переглянути податкове законодавство та процедури адміністрування податків, щоб усунути фактори, які знижують їх ефективність та сприяють ухиленням від оподаткування. Крім того, доцільно створити

систему, яка здійснюватиме моніторинг платників податків з метою виявлення можливих порушень податкового законодавства серед всіх категорій платників.

### Висновки

Функціонування економіки в умовах війни вимагає належної організації роботи податкової системи, оскільки податкова система є основним джерелом фінансування бюджетів. Проблемою, з якою стикається податкова система України, є поширення явища ухилення від сплати податків. Дослідники використовують різні терміни, для характеристики цього явища такі як «податкове планування», «податкова оптимізація» та «уникнення оподаткування». Проте, за ознакою законності дій платника, доцільно розрізняти такі поняття, як «ухилення від сплати податків» та «податкову оптимізацію».

Для забезпечення ефективності фіскальної політики в умовах війни необхідно зосередитися на стимулюючих заходах, спрямованих на підтримку платників податків, проведенні роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо недопущення порушення податкового законодавства. Для досягнення цієї мети, держава повинна використовувати всі доступні механізми, які призначені для блокування порушень податкового законодавства. Важливу роль у цьому процесі відіграє проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків. Для ефективної боротьби з ухиленням від оподаткування необхідно вжити заходів, які передбачають співробітництво між різними фіскальними органами. Пріоритетними заходами в цьому контексті є налагодження партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, створення мотиваційної системи сплати податків для бізнесу та громадян, використання цифрових засобів в оподаткуванні, контроль над формуванням доданої вартості у ланцюгах товарів. Впровадження запропонованих заходів сприятиме поліпшенню моніторингу об'єктів оподаткування, податкової бази та платників податків, що може бути розглянуто як профілактичний захід для запобігання ухиленню від оподаткування. Крім того, для досягнення більшої ефективності податкових реформ необхідно посилити заходи податкового контролю.

### Список використаних джерел

1. Акіншина О.В., Третьякова Л.І. Етапи, способи та інструменти податкового планування на підприємстві. Вісник Львівського політехнічного університету. 2012. URL: <http://ena.lp.edu.ua>
2. Економічна енциклопедія / відповіл. рел. С.В. Мочерний. К.: Академія, 2002. 952 с.
3. Загородній А. Г. Фінансові-економічний словник. Л.:Вил-во НУ «Львівська політехніка», 2005. 714 с.
4. [Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану](#): Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
5. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>
6. Мінфін. Інформаційний ресурс. URL: <https://index.minfin.com.ua>
7. Андрущенко І. Є., Шаповал С. С. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування. Ефективна економіка. 2017. №7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5691>
8. Власов А., Понамарчук О. Сутність та функції податкового контролю. Юридичний вісник. 2011. № 2. С. 107-13.
9. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/>

10. Князькова В. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2014. № 3 (74). С. 116-123
11. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 304 с.