

ГРИГОРАЩЕНКО О. В.

аспірант

*(Одеський державний**університет внутрішніх справ)*

ORCID ID: 0009-0006-8934-5401

УДК 34.343

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.2.60>**АНАЛІЗ СХЕМ ЩОДО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ
(ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ БУДІВНИЦТВА ТА НЕВЖИТТЯ
ЗАХОДІВ ПОСАДОВИМИ ОСОБАМИ ДПС УКРАЇНИ**

У статті здійснено аналіз схем щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва та невжиття заходів посадовими особами ДПС України.

Податки та збори є важливим джерелом фінансування державного бюджету та бюджетів територіальних громад, а тому невиконання податкових зобов'язань підриває фінансову стабільність країни, особливо в умовах російсько-української війни та передбачає настання фінансової, адміністративної і кримінальної відповідальності. До схем ухилення від сплати податків у сфері будівництва можна віднести проведення безтоварних операцій, мінімізацію податкових зобов'язань шляхом завищення цін на товари та послуги, отримання доходів від продажу нерухомості як власності фізичної особи, використання нелегальної праці, фальсифікація фінансових документів, укладання фіктивних угод та/або заниження їх вартості, діяльність фіктивних компаній-постачальників, зловживання податковими пільгами, подання недостовірних даних для отримання преференцій, що суперечать законодавству та інші.

Статистичні дані свідчать про низький рівень розкриття та направлення до суду кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, що обумовлено складністю доведення складу злочину, тривалим терміном розслідування, наявністю судових рішень по справі в адміністративній юрисдикції, який має вплив на ухвалення виправдального вироку у кримінальній справі та ін. Для викриття та попередження ухилення від сплати податків у сфері будівництва ДПС України повинні здійснювати комплекс податкових розслідувань, проводити контрольні-перевірочні заходи, використовувати аналітичні інформаційні системи, підвищувати кваліфікацію податкових інспекторів, залучати громадськість та бізнес-спільноту до подолання такого явища, як уникнення сплати податків, ініціювати зміни до податкового законодавства та впроваджувати позитивний зарубіжний досвід, брати участь у міжнародних ініціативах та програмах з протидії ухиленню від сплати податків, що сприятиме ефективнішому вирішенню проблеми на національному рівні.

Ключеві слова: податок, уникнення від сплати податків (податкове шахрайство), ДПС, податкове розслідування.

Hryhorashchenko O. V. Analysis of schemes regarding the evasion of payment of taxes, fees (mandatory payments) in the field of construction and failure to take measures by officials of the STS of Ukraine

The article analyzes the schemes for evasion of taxes, fees (mandatory payments) in the field of construction and failure to take measures by officials of the STS of Ukraine.



Taxes and fees are an important source of financing the state budget and the budgets of territorial communities, and therefore non-fulfillment of tax obligations undermines the financial stability of the country, especially in the conditions of the Russian-Ukrainian war, and implies the onset of financial, administrative and criminal liability. Tax evasion schemes in the field of construction include conducting non-commodity transactions, minimizing tax liabilities by inflating the prices of goods and services, receiving income from the sale of real estate as property of an individual, using illegal labor, falsifying financial documents, concluding fictitious agreements and /or underestimating their value, activities of fictitious supplier companies, abuse of tax benefits and others.

Statistical data indicate a low level of disclosure and referral to court of criminal offenses related to tax evasion, which is due to the complexity of proving the nature of the crime, the long duration of the investigation, the presence of court decisions on the case in the administrative jurisdiction, which has an impact on the adoption of an acquittal in a criminal case, etc. In order to expose and prevent tax evasion in the field of construction, the STS of Ukraine should carry out a complex of tax investigations, carry out control and verification measures, use analytical information systems, improve the qualifications of tax inspectors, involve the public and the business community in overcoming such a phenomenon as tax evasion, initiate changes to tax legislation and implement positive foreign experience, participate in international initiatives and programs to combat tax evasion, which will contribute to a more effective solution to the problem at the national level.

Key words: *tax, tax evasion (tax fraud), STS, tax investigation.*

Постановка проблеми. Питання виконання обов'язку з сплати податків та обов'язкових платежів фізичним особами-підприємцями та юридичними особами суб'єктами підприємницької діяльності завжди залишається актуальним, оскільки податки та збори в значній мірі формують бюджет держави та бюджети територіальних громад. Особливого значення дане питання набуло з моменту повномасштабного вторгнення РФ на територію України, адже економіка України зазнала суттєвих обмежень у зв'язку із необхідністю збільшення військових витрат на оборону держави, імміграції українців та переміщення бізнесу за кордон, що зумовили відтік великої кількості платників податків за межі держави. Також, російсько-українська війна призвела до зниження економічної активності, що в свою чергу зменшило базу оподаткування, а також, зумовила руйнування виробничих потужностей, транспортних шляхів та інфраструктури, збільшення тіньової економіки через відсутність контролю та регуляції за дотриманням законодавства в сфері сплати податків і зборів, ускладнення роботи податкових органів, що призводить до труднощів з адміністрування ефективного виконання податкових зобов'язань, в т.ч. і в сфері будівництва, та є особливо актуальним в аспекті відновлення зруйнованої інфраструктури України тощо. Так, за даними Державної податкової служби України станом на 01.06.2024 р. сума надходжень податків до державного бюджету склала 482 356 395,4 тис.грн., з них в сфері будівництва 10 085 831,7 тис.грн. [1].

Теоретичну основу дослідження склали положення нормативно-правових актів, статистичні дані Офісу генерального прокурора України та Державної податкової служби, публіцистичні статті та наукові праці (О.В. Григоращенко «Ухилення від сплати податків: економічно-правовий аналіз» та К. Дорошенко «Ухилення від сплати податків: актуальна судова практика у кримінальних справах»).

Мета статті полягає у аналізі схем щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва та невжиття заходів посадовими особами ДПС України.

Виклад основного матеріалу. Ст. 67 Конституції України закріплює конституційний обов'язок платника податків у відповідності до якого «кожен зобов'язаний сплачувати



податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [2]. Податковим кодексом України визначається сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, а також закріплюється поняття податку – «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу» [3]. У ч. 1 ст. 180-1 Податкового кодексу України «Платники податку» визначено, що платником податку є «будь-яка особа, яка провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього розділу» [3].

Невиконання обов'язку щодо сплати податків передбачає настання юридичної відповідальності (фінансової, адміністративної), а у випадку наявності складу злочину передбаченого ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» Кримінального кодексу України тягне за собою настання кримінальної відповідальності [4]. Відповідно до положення даної статті передбачено, що «умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в 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» [4]. Зауважена стаття КК України включає три склади кримінальних правопорушень, які з поміж іншого диференціюються за ознакою розміру несплачених податків, які особа зобов'язана сплачувати (значний, великий або особливо великий розмір несплачених податків [4]).

Ухилення від сплати податків (податкове шахрайство) передбачає вчинення матеріальних дій, фінансових операцій, правових актів, шахрайських дій тощо, які використовують платники податків та треті особи з метою ухилення від сплати податків [5, с. 242]. Ненавмисні чи необережні дії з ухилення від сплати податків не вважається ухиленням від оподаткування, оскільки в такому випадку дії особи не мали умислу щодо отримання вигоди, а могли бути вчинені під дією помилки чи не достатнього знання податкового законодавства.

Важливим для дослідження питання ухилення від сплати податків є розуміння наступних аспектів даного виду правопорушення:

- мотив діяльності фізичної особи підприємця чи юридичної особи суб'єкта господарювання в сфері уникнення від сплати податків;
- діяльність органів Державної податкової служби в сфері розкриття фактів ухилення від сплати податків;
- ефективність державної податкової та превентивної політики [5, с. 244].

У відповідності до статистичних даних оприлюднених на сайті Офісу Генерального прокурора України за період повномасштабного вторгнення рф на територію України було обліковано та направлено до суду наступну кількість кримінальних справ за ст. 212 КК України (таб. 1).

Зокрема, за показниками Державної податкової служби України тільки за період січень-березень 2023 р. передано до правоохоронних органів аналітичних досліджень щодо ухилення від сплати податків на загальну суму 10,6 млрд. грн. [6].

При цьому, з початку повномасштабне вторгнення рф на територію України та станом на жовтень 2023 р. судами було винесено 3 виправдувальних вироки та 1 обвинувальний вирок в якому «хоч особу і визнано винуватою у вчиненні злочину, передбаченого ч. 2 ст. 212 КК України, втім, на підставі ст. 49, ч. 5 ст. 74 КК України звільнено від кримінального покарання у зв'язку із закінченням строків давності притягнення до кримінальної відповідальності» [7].

Враховуючи зазначене вище зауважимо, що вказані статистичні дані відображають невисокий рівень злочинності в сфері ухилення від сплати податків та свідчать, що відсоток кримінальних правопорушень, за якими провадження направлені до суду обумовлено в т.ч.



низьким рівнем розкриття даного виду кримінального правопорушення, складністю доведення його складу злочину, тривалим терміном розслідування, наявністю судових рішень по справі в адміністративній юрисдикції, який має вплив на ухвалення виправдувального вироку у кримінальній справі та ін.

Таблиця 1

Статистичні показники кримінальних правопорушень за ст. 212 КК України за період 2022-2024 р. (станом на червень 2024 р.)

	2022		2023		2024	
	Кіл-ть кримінальних правопорушень	% від загальної кількості	Кіл-ть кримінальних правопорушень	% від загальної кількості	Кіл-ть кримінальних правопорушень	% від загальної кількості
Обліковано кримінальних правопорушень у звітному періоді	390	0,1 %	914	0,19 %	485	0,18 %
Кримінальні правопорушення, за якими провадження направлені до суду	6	0,005%	35	0,02 %	25	0,03%

Серед схем щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва можна виділити наступні:

1. *Проведення безтоварних операцій.* Найчастіше застосовується імпортерами, підприємствами торгівлі, що реалізують товар за готівкову оплату без відображення в бухгалтерському обліку та мають надлишок податкового кредиту [6] («до податкового кредиту входять суми фактичних витрат на придбання товарів, підтвердженням угоди, що відбулася, стають товарні накладні, фіскальні та товарні чеки, касові ордери, договори та інша документація, що підтверджує купівлю товару» [8]). Суть схеми полягає у наступному – підприємство реального сектору економіки укладає т.з. «фіктивну угоду» на поставку товарів або послуг, відслідкувати які по ланцюгу постачання не вбачається можливим, а в подальшому неіснуючі товарно-матеріальні цінності не реалізуються та обліковуються тільки на запасах підприємства [6]. Наприклад, в будівельній сфері така схема ухилення від сплати податків реалізується шляхом придбання у великих обсягах товарно-матеріальних цінностей, які номінально необхідні для виконання будівельних робіт, проте не відповідають специфікації та змісту реалізованих послуг (серед таких товарно-матеріальних цінностей можна виділити будівельні інструменти, сантехніку, фурнітуру та ін.).

Також, дана схема застосовується для мінімізації податкових зобов'язань постачальників при постачанні товарно-матеріальних цінностей по завищеним цінам, особливо в сфері розпорядження бюджетними коштами, зокрема «штучно завищується очікувана вартість закупівлі в умовах попередньої змови потенційного постачальника та посадових осіб замовника з метою незаконного збагачення та привласнення бюджетних коштів. Націнка під час постачання таких товарів може досягати 300 %» [6].

2. *Отримання доходів від продажу нерухомості не як товарів, що створено в результаті підприємницької діяльності* (розмір податку 18 %), а як приватної власності фізичної особи (розмір податку 5 %). Суть схеми ухилення від сплати податків в даному випадку полягає у наступному: фізична особа-підприємець на етапі отримання дозвільних документів на будівництво, в процесі будівництва, введення в експлуатацію житлових багатоквартирних будинків, реєстрації майнових прав та продажу квартир і нежитлових приміщень



та ін. залучає повірених фізичних осіб та укладає угоди з різноманітними господарськими товариствами на виконання окремих видів робіт.

Наприклад, фізична особа-підприємець усвідомлюючи, що його діяльність, направлена на будівництво та подальший продаж об'єктів нерухомості з метою отримання прибутку, що фактично є підприємницькою діяльністю дохід від якої має оподатковуватись за правилами, встановленими для фізичних осіб-підприємців, приймає рішення зареєструвати в подальшому право власності на зведені об'єкти будівництва на власне ім'я як фізичної особи. Дана обставина надасть фізичній особі-підприємцю можливість задекларувати доходи, отримані від реалізації об'єктів нерухомості, не як доходи від підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, а як доходи фізичної особи від продажу власної нерухомості. Важливою складовою даної схеми ухилення від податків в сфері здійснення будівельної діяльності є уникнення особою державної реєстрації в статусі «фізичної особи-підприємця» (ч. 1 ст. 58 Господарського кодексу України «суб'єкт господарювання підлягає державній реєстрації як юридична особа чи фізична особа-підприємець у порядку, визначеному законом» [9]) або не внесення відповідних змін до переліку видів підприємницької (економічної) діяльності за КВЕД 41.10 «Організація будівництва будівель» та за КВЕД 68.10 «Купівля та продаж нерухомого майна» (відповідно до ДК 009:2010 чи відповідні їм види економічної діяльності згідно ДК 009:2005). В зауваженому прикладі особа має злочинний умисел на здійснення діяння, яке кваліфікується за ст. 212 КК України, оскільки діяння складало комплекс послідовних цілеспрямованих дій, метою яких є будівництво, набуття у власність, продаж ряду однотипних об'єктів нерухомості з метою отримання прибутку та ухилення від сплати податків.

Також, до схем ухилення від податків в сфері будівництва можна віднести:

- незадекларовані доходи (наприклад, за частину послуг будівельна компанія отримує оплату готівкою та не відображає ці доходи у податковій звітності);
- діяльність фіктивних компаній-постачальників (через фіктивні компанії-постачальників будівельна компанія купує товарно-матеріальні цінності та оплачує підрядні роботи по завищеним цінам, що штучно збільшує суму витрат, та зменшує оподатковуваний прибуток компанії);
- фальсифікація фінансових документів (підробка рахунків-фактури, актів виконаних робіт та інших фінансових документів з метою відображення збільшення витрат, тим самим зменшуючи суму прибутку з якої нараховуються податки);
- неподання відповідних документів для обрахунку податків;
- заниження вартості угод (наприклад, у договорі купівлі-продажу вказується занижена вартість об'єкту будівлі, що зменшує суму податків, які підлягають сплаті при укладанні угоди);
- використання нелегальної праці (використання нелегальної праці без належного офіційного працевлаштування працівників, що дозволяє уникнути сплати податків і соціальних внесків до пенсійного фонду та фонду соціального страхування);
- зловживання податковими пільгами (наприклад, будівельна компанія використовує податкові пільги без достатніх на те правових підстав), подання недостовірних даних для отримання преференцій, що суперечать законодавству;
- відсутність перерахунків сум податку на доходи до відповідних бюджетів та ін.

Для подолання такого негативного явища, як ухилення від сплати податків, в т.ч. і в сфері будівництва, збільшення податкової ефективності платників податків та відмови від схем мінімізації платежів до бюджету Державною податковою службою було створено Департамент податкових розслідувань. Як зауважив Є.Олейніков «Такий департамент стане тією інституційною одиницею, на яку покладено повноваження з комплексно-аналітичної діяльності по дослідженню найбільш актуальних та небезпечних моделей (схем) з ухилення від сплати податків та зборів. При цьому, зауважу, він не буде органом, який провадитиме кримінальне розслідування податкових правопорушень» [10]. Департамент включає в.ч. підрозділи центру галузевої компетенції, а саме, фахівців з вуглеводнів, ритейлу, будівництва.

Зокрема, з метою викриття та попередження ухилення від сплати податків, в т.ч. і в сфері будівництва, посадові особи ДПС України повинні вживати наступні заходи:



- 1) вжиття комплексу дій податкового розслідування (здійснення відповідних адміністративних заходів та реалізація аналітичних дій) і супроводження його результатів;
- 2) включення платника податків до переліку ризикових на основі рішення комісії;
- 3) проведення контрольно-перевірочних заходів щодо виявлення ознак правопорушень, в т.ч і кримінальних правопорушень, зокрема, аналіз фінансової звітності, контрактів, рахунків-фактур та ін. документів, проведення перевірок на об'єктах будівництва для виявлення незадекларованих доходів та нелегальної праці;
- 4) використання аналітичних інформаційних систем, впровадження автоматизованих систем моніторингу та аналізу фінансових транзакцій;
- 5) підвищення кваліфікації та професійного рівня податкових інспекторів, шляхом проведення регулярних тренінгів та семінарів, ознайомлення із новими схемами ухилення від сплати податків та методами їх виявлення тощо;
- 6) залучення громадськості та бізнес-спільноти для подолання уникнення сплати податків та сприяння добровільному виконанню податкових зобов'язань;
- 7) ініціювання змін до податкового законодавства для подолання законодавчих прогалин та усунення можливостей для ухилення від сплати податків;
- 8) впровадження позитивного зарубіжного досвіду в сфері подолання такого негативного явища, як ухилення від сплати податків, та екстраполяції конструктивного досвіду в правовий простір України;
- 9) участь у міжнародних ініціативах та програмах з протидії ухиленню від сплати податків та ін.

Висновки. Податки та збори є важливим джерелом фінансування державного бюджету та бюджетів територіальних громад, а тому невиконання податкових зобов'язань підриває фінансову стабільність країни, особливо в умовах російсько-української війни та передбачає настання фінансової, адміністративної і кримінальної відповідальності. До схем ухилення від сплати податків у сфері будівництва можна віднести проведення безтоварних операцій, мінімізацію податкових зобов'язань шляхом завищення цін на товари та послуги, отримання доходів від продажу нерухомості як власності фізичної особи, використання нелегальної праці, фальсифікація фінансових документів, укладання фіктивних угод та/або заниження їх вартості, діяльність фіктивних компаній-постачальників, зловживання податковими пільгами та інші.

Статистичні дані свідчать про низький рівень розкриття та направлення до суду кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, що обумовлено складністю доведення складу злочину, тривалим терміном розслідування, наявністю судових рішень по справі в адміністративній юрисдикції, який має вплив на ухвалення виправдального вироку у кримінальній справі та ін. Для викриття та попередження ухилення від сплати податків у сфері будівництва ДПС України повинні здійснювати комплекс податкових розслідувань, проводити контрольно-перевірочні заходи, використовувати аналітичні інформаційні системи, підвищувати кваліфікацію податкових інспекторів, залучати громадськість та бізнес-спільноту до подолання такого явища, як уникнення сплати податків, ініціювати зміни до податкового законодавства та впроваджувати позитивний зарубіжний досвід, брати участь у міжнародних ініціативах та програмах з протидії ухиленню від сплати податків, що сприятиме ефективнішому вирішенню проблеми на національному рівні.

Список використаних джерел:

1. Надходження податків і зборів. Єдиний державний вебпортал електронних послуг. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nahhodjennya-podatkov-i-zboriv--obovjaz/nahhodjennya-podatkov-i-zboriv/>
2. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#n4387>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>



4. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1447>
5. Григорашенко О.В. Ухилення від сплати податків: економічно-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. №4-2022, Ч. 1. С. 241-245. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/4/part_1/37.pdf
6. Ухилення від оподаткування ПДВ. *Єдиний державний вебпортал електронних послуг. Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/660569.html>
7. Дорошенко К. Ухилення від сплати податків: актуальна судова практика у кримінальних справах. *LIGA ZAKON*. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/222542_ukhilennya-vid-splati-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-kriminalnikh-spravakh
8. Податковий кредит. URL: <https://online.novaposhta.education/blog/podatkovij-kredit>
9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#n425>
10. ДПС створила Департамент податкових розслідувань: які його функції? *ДЕБЕТ-КРЕДИТ*. URL: <https://news.dtkr.ua/law/inspections/69619-dps-stvorila-department-podatkovix-rozsliduvan-iaki-iogo-funkciyi>

