

УДК 330.1

DOI: <https://doi.org/10.32782/2311-844X/2023-1-2>**Кіржецький Юрій Ігорович**

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри соціально гуманітарної підготовки,
Львівський державний університет внутрішніх справ
вулиця Городоцька, 26, Львів, 79000, Україна
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8323-3605>

Кіржецька Марія Сергіївна

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки підприємства та інвестицій,
Національний університет «Львівська політехніка»
вулиця Степана Бандери, 12, Львів, 79000, Україна
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5695-7843>

УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: СХЕМИ ЗДІЙСНЕННЯ ТА ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Анотація. Податок на додану вартість є важливим і становить близько 40% доходів державного бюджету України. Утримання належної суми податку на додану вартість є постійним викликом для Державної податкової служби України з метою забезпечення надходжень податку на додану вартість, забезпечення чесної конкуренції між підприємствами та уникнення економічних викривлень на внутрішньому ринку. Тіньові операції із податком на додану вартість за різними підрахунками сягають 60–90 млрд грн/рік, що є суттєвим, особливо в умовах скорочення економіки України на 35% внаслідок війни. Саме тому, дослідження схем ухилення від сплати податку на додану вартість та документів, які дадуть змогу правоохоронцям їх виявляти є особливо актуальним і своєчасним. Під ухиленням від сплати податку на додану вартість автори розглядають узагальнену характеристику способів зменшення податкових платежів, при яких платники ПДВ зумисне уникають їх сплати та/або зменшують розмір своїх податкових зобов'язань, порушуючи законодавство. Аналіз літературних джерел дав змогу класифікувати усі тіньові операції із податком на додану вартість залежно від середовища їх здійснення на дві групи: тіньові операції на національному ринку та міжнародні тіньові операції. До найбільш розповсюджених схем тіньових операцій на внутрішньому ринку належать: заниження обсягів продажу; відмова від реєстрації; не здійснення перерахунку ПДВ до бюджету, сфальшовані заяви на отримання податкового кредиту або його відшкодування. Найбільш часто застосовними міжнародними тіньовими операціями із податком на додану вартість є схеми тіньових операцій із підприємством, яке є «зниклим трейдером». У цій статті описано три схеми міжнародних тіньових операцій із зниклими трейдерами: проста схема, карусельна схема та схема «зустрічної торгівлі». Визначено учасників схеми та юрисдикції, які несуть втрати. На основі результатів визначено, що саме поєднання інструментів, які дають змогу максимізувати надходження до бюджету через мінімізацію втрат від тіньових операцій формують ефективну державну політику щодо легалізації тіньових операцій із ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, схеми ухилення сплати податку на додану вартість, тіньові операції, легалізація, втрати бюджету.

Kirzhetskyi Yuriy

Lviv State University of Internal Affairs

Kirzhetska Mariya

Lviv Polytechnic National University

VALUE ADDED TAX EVASION: IMPLEMENTATION SCHEMES AND DOCUMENTATION

Abstract. The value added tax is an important tax, accounting for about 40% of Ukraine's state budget revenues. The collection of the proper amount of VAT is a constant challenge for the State Tax Service of Ukraine in order to ensure VAT revenues, ensure fair competition between businesses and avoid economic distortions in the domestic market. According to various estimates, shadow VAT transactions amount to UAH 60–90 billion per year, which

is significant, especially in the context of a 35% contraction of Ukraine's economy as a result of the war. That is why the study of value added tax evasion schemes and documents that will allow law enforcement to detect them is particularly relevant and timely. By value added tax evasion, the authors mean a generalized characterization of the methods of reducing tax payments, in which VAT payers deliberately avoid paying them and/or reduce their tax liabilities in violation of the law. An analysis of the literature has made it possible to classify all shadow transactions with value added tax into two groups depending on the environment in which they are carried out: shadow transactions in the national market and international shadow transactions. The most common schemes for shadow transactions in the domestic market include: underreporting of sales; refusal to register; failure to transfer VAT to the budget; falsified applications for tax credits or refunds. The most commonly used international shadow VAT transactions are schemes of shadow transactions with a company that is a "missing trader". This article describes three schemes of international shadow transactions with a missing trader: a simple scheme, a carousel scheme and a "counter trade" scheme. The participants in the scheme and the jurisdictions that incur losses are identified. Based on the results, it is determined that it is the combination of instruments that allow maximizing budget revenues by minimizing losses from shadow transactions that forms an effective state policy on legalization of shadow VAT transactions.

Keywords: value added tax, value added tax evasion schemes, shadow transactions, legalization, budget losses.

Вступ. Одним із способів вияву тіньових економічних операцій є ухилення від сплати податків. Ухилення від сплати податків це узагальнена характеристика способів зменшення податкових платежів, при яких платники податків зумисне уникають їх сплати та/або зменшують розмір своїх податкових зобов'язань, порушуючи законодавство.

Інструментами ухилення від сплати податків в Україні є: контрабанда (орієнтовний обсяг: 226–320 млрд грн/рік); схеми із податком на додану вартість (орієнтовний обсяг: 60–90 млрд грн/рік); контрафакт (орієнтовний обсяг: 40–60 млрд грн/рік); переміщення прибутку до «податкових гаваней» («офшорів») (орієнтовний обсяг: 130–220 млрд грн/рік); викривлення бази оподаткування (орієнтовний обсяг: 120–180 млрд грн/рік); зловживання податковими пільгами та преференціями та неофіційне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації (орієнтовний обсяг: 130–156 млрд грн/рік) [1]. Саме тому, дослідження схем ухилення від сплати податків, зокрема податку на додану вартість (який за статистичними даними Міністерства фінансів України [2] у 2023 р. забезпечуватиме 46% усіх надходжень до державного бюджету України) та документів, які дадуть змогу правоохоронцям виявляти ці схеми є метою нашого дослідження. Завданнями цієї статті є: 1) класифікувати тіньові операції із сплати ПДВ; 2) описати найбільш розповсюджені схеми реалізації тіньових операцій зі сплати ПДВ.

Матеріали та методи. Для досягнення поставленої мети та виконання означених завдань у статті застосовано такі методичні підходи: узагальнення, групування і систематизації для дослідження емпіричних та теоретичних підходів схем ухилення від сплати податків; структурно-логічний аналіз – для визначення взаємозв'язків між контрагентами, які провадять тіньові операції.

Матеріалами дослідження є публікації національних та зарубіжних авторів у царині тіньових економічних операцій.

Результати. Проблеми теоретичного та методологічного забезпечення легалізації тіньових операцій із ПДВ, розкрили у своїх працях українські та іноземні науковці. Ці дослідження зумовлені тим, що тіньові операції із ПДВ призводять до значних викривлень на внутрішньому ринку, створюють недобросовісну конкуренцію та призводять до недоотримання податкових надходжень до бюджетів країн [3–5].

Автори, досліджуючи проблему легалізації тіньових операцій [6–8] стверджують, що нинішня система утримання ПДВ вразлива до різноманітних схем, які дають змогу бізнесу уникати сплати цього податку до бюджету. Самі схеми є досить різними, від найпростіших: заниження обсягів продажів, до більш складних: використання перехресних схем транскордонних тіньових операцій.

Також дослідники значну увагу приділяють і легалізації тіньових операцій із ПДВ,

зокрема, Ейнсворт Р. [9] пропонує використання різноманітних податкових інструментів, які дадуть змогу легалізувати тіньові операції із ПДВ, серед яких: швидкий вияв ланцюжка тіньових операцій через розширені перевірки, використання зворотних розрахунків, ретельну перевірку нових реєстрацій ПДВ, реєстрацію в режимі реального часу.

Лендерман Л. [10] пропонує для легалізації тіньових операцій із ПДВ скасування нульової та зниженої ставки ПДВ, скасування реверсного відшкодування ПДВ, а також, запровадження механізму зворотного відшкодування за межами певних секторів економіки, посилення перевірки реєстрації бізнесу.

Загалом усі тіньові операції, які спрямовані на ухилення від сплати ПДВ можна класифікувати залежно від середовища реалізації на дві великі групи (рис. 1):

– Група: тіньові операції на національному ринку.

– Група: міжнародні тіньові операції із ПДВ.

До найбільш розповсюджених схем тіньових операцій на внутрішньому ринку належать: (1) заниження обсягів продажу; (2) відмова від реєстрації; (3) неперерахування ПДВ до бюджету; (4) сфальшовані заяви на отримання податкового кредиту або його відшкодування; (5) Відшкодування ПДВ за операціями, які не підлягають відшкодуванню (рис. 2).

Найбільш часто застосовними міжнародними тіньовими операціями із ПДВ є схеми тіньових операцій із підприємством, яке є «зниклим трейдером». Розглянемо три основні схеми реалізації тіньових операцій (рис. 3–5), які можуть застосовуватись.

Проста схема тіньової операції із підприємством посередником: трейдером. Ця схема, передбачає, що у процесі здійснення транзакції використовується фіктивне підприємство для імітації господарської операції з метою отримання нелегального прибутку від нарахованого ПДВ. Застосування цієї схеми базується на проведенні транскордонної операції де постачальник, покупець та посередник перебувають у двох різних юрисдикціях. Схема є наступною: постачальник продає товар підприємству трейдеру у іншу юрисдикцію, застосовуючи нульову або знижену ставку ПДВ.

Трейдер декларує покупку, нараховуючи відповідний ПДВ (тобто так зване внутрішнє постачання). Трейдер нараховує ПДВ компанії-покупцю, але перед тим, як перерахувати ПДВ до податкового органу, підприємство трейдер зникає.

Втрати ПДВ відбуваються в юрисдикції де реалізовується товар на національному ринку. Переважно ці продажі здійснюються за нижчою ціною і, таким чином компанії, які залучені до тіньових операцій, отримують комер-

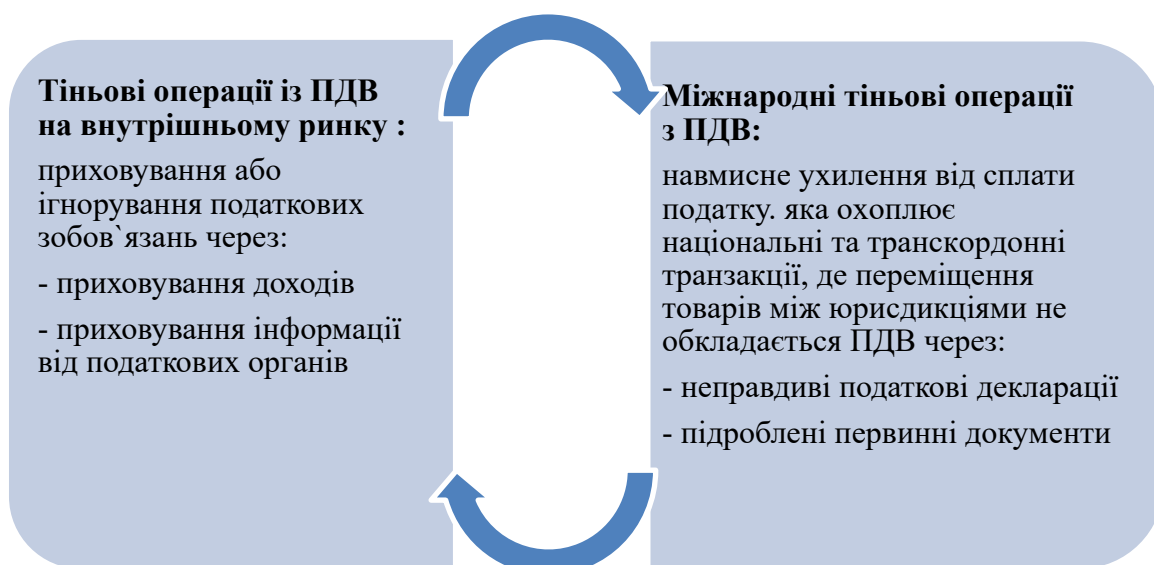


Рис. 1. Тіньові операції з ПДВ

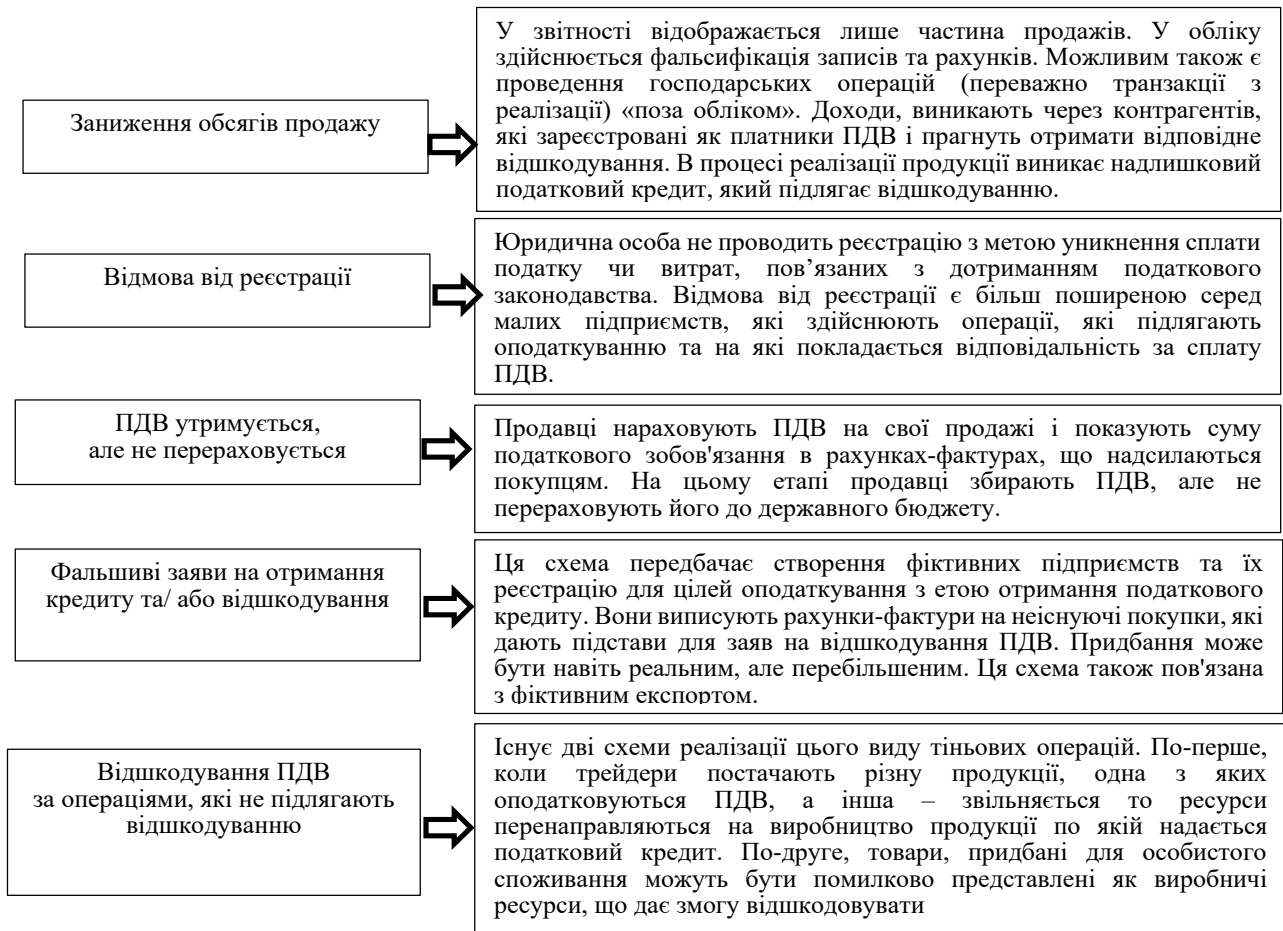


Рис. 2. Схеми тінювих операцій на внутрішньому ринку

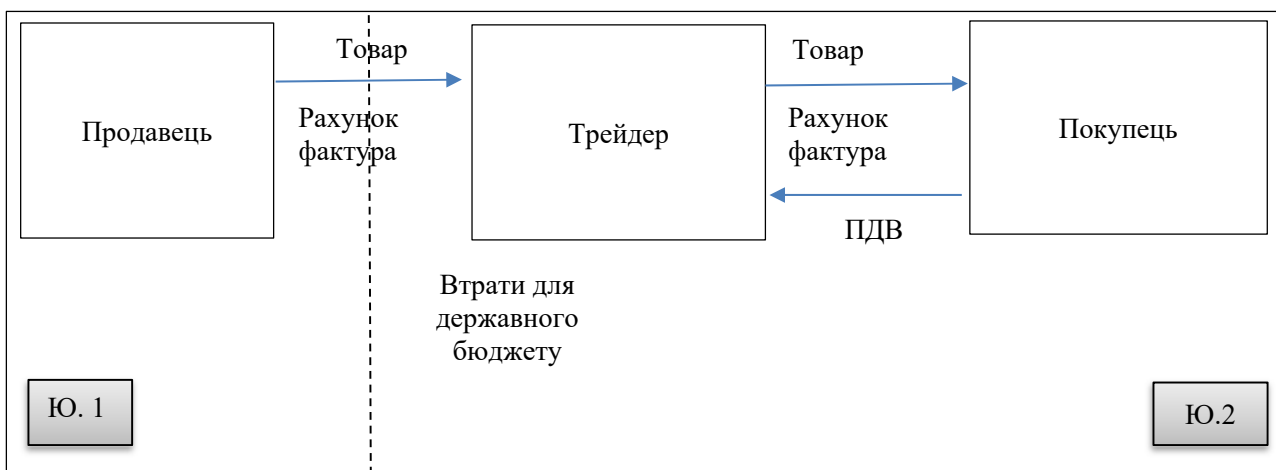


Рис. 3. Проста схема реалізації тінювої операції зі «зниклим трейдером»

ційні переваги над іншими конкурентами, які провадять легальний бізнес.

Другою часто використовуваною схемою для реалізації тінювої операції із ПДВ є використання карусельного ланцюжка транзак-

цій. Ця схема є вдосконаленням попередньої. Вона передбачає, що замість того, щоб постачати товари або послуги кінцевому споживачеві, компанії продають товар чи послугу початковому постачальнику в іншій юрисдик-

ції. Схема повторюється знову і знову і тому виглядає як карусель. Сама схема є такою: продавець в юрисдикції 1 продає товари компанії трейдеру в юрисдикції 2. Купівля здійснюється без сплати ПДВ або за заниженою ставкою ПДВ. Компанія трейдер нараховує та перераховує ПДВ брокерській компанії. Трейдер зникає, не задекларувавши та не перерахувавши ПДВ до податкових органів. Згодом брокерська компанія продає товар назад компанії продавцю в юрисдикцію 1, оскільки ПДВ, нараховане трейдером отримує брокерська компанія. Далі брокерська

компанія формує рахунок-фактуру і відправляє товар продавцю і тоді комерційний ланцюжок замикається із часом може бути перезапущений.

Схема може включати одного або кілька брокерів для збільшення її складності. У такому випадку компанія трейдер нараховує та отримує ПДВ з продажів компанії брокера. Компанія, яка є трейдером зникає, так і не задекларувавши та не перерахувавши до податкових органів нарахований ПДВ. Згодом компанія брокер продає товар іншому брокеру, який нараховує ПДВ і перераховує

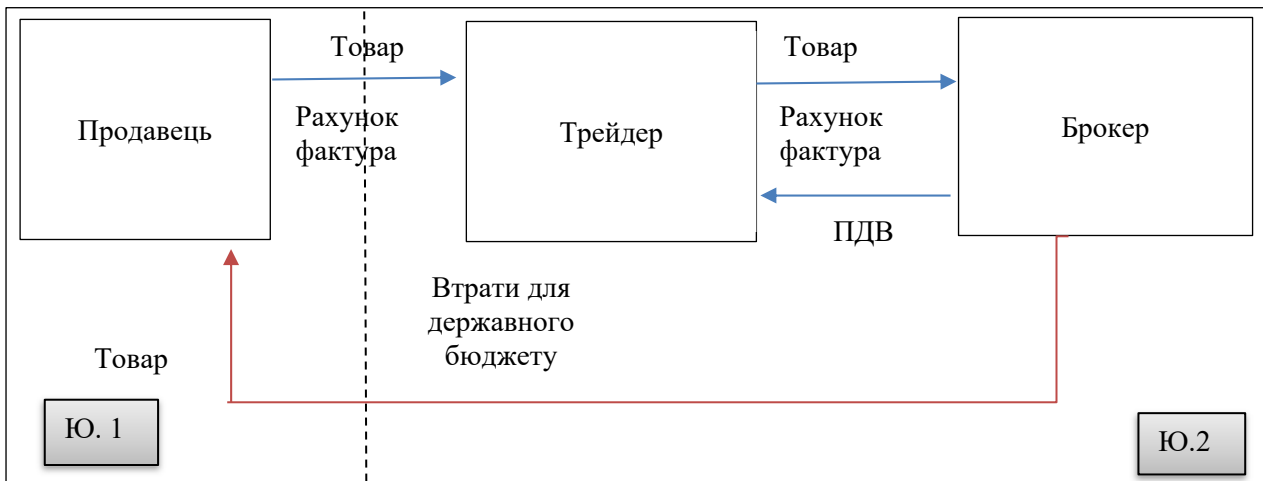


Рис. 4. Тіньова операція зі карусельним ланцюжком транзакцій

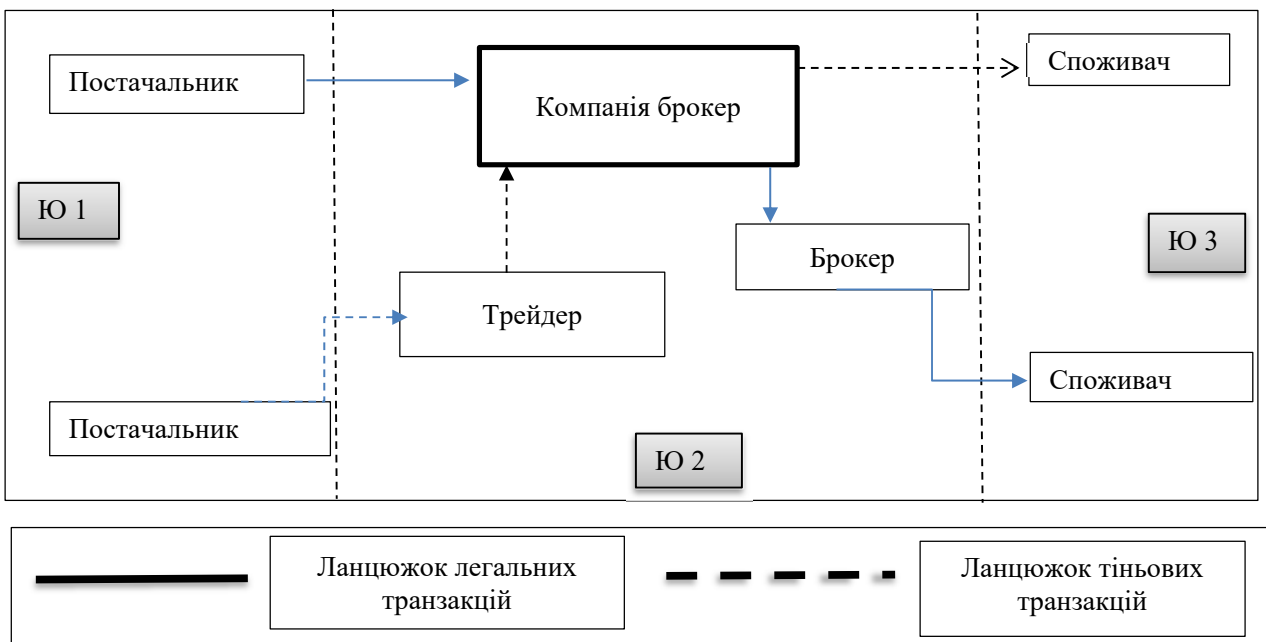


Рис. 5. Схема «зустрічної торгівлі»

податковим органам різницю між вхідним та вихідним ПДВ Згодом інший брокер реалізує товар Продавцю у юрисдикції 1. За результатами цієї тіньової операції збитки виникають у юрисдикції 2.

Схема «зустрічної торгівлі» – це складна схема, в якій використовуються поєднання різних транзакцій з метою ускладнення виявлення тіньової операції з ПДВ для податкового органу. Основою цієї тіньової операції є компанія брокер, зареєстрована у юрисдикції 2 (Ю. 2). Ця компанія здійснює дві закупівлі. Одну легальну, а одну тіньову. Втрати від несплаченого ПДВ виникають у юрисдикції 2 через його несплату відсутнім трейдером.

Висновки. Усі тіньові операції, зокрема й ті, які пов'язані із ПДВ приносять втрати державному бюджету. Здійснити точну оцінку масштабів тіньових операцій із ПДВ досить складно. Проте, дослідження наукових джерел показують, що вивчення схем ухилення від сплати ПДВ дає змогу розуміти та напрацьовувати інструменти легалізації тіньових операцій.

Нами у цій статті було акцентовано увагу саме на схемах реалізації міжнародних тіньових операцій із ПДВ. Зокрема, було описано схему із «зниклим трейдером», яка незважаючи на свою простоту достатньо часто використовується українським бізнесом. Також було описано більш складні схеми реалізації тіньових операцій із ПДВ: карусельну схему та схему «зустрічної торгівлі».

Варто зауважити, що заходи боротьби з тіньовими операціями із ПДВ, як й інші кримінально-правові заходи, традиційно зосереджуються на виконанні подвійної функції: покарання та стримування. Проте, зростання штрафних санкцій має обмежений стримуючий вплив на реалізацію схем тіньових операцій спрямованих на ухилення від сплати податків, зокрема й з ПДВ. Саме тому дослідження інструментів, які дають змогу максимізувати надходження до бюджету через мінімізацію втрат від тіньових операцій є завданнями подальших досліджень авторів задля формування ефективної державної політики щодо легалізації тіньових операцій із податком на додану вартість.

Список використаних джерел:

1. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2021. URL: <http://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final> (дата звернення: 10.09.2023).
2. Про Державний бюджет України на 2023 рік. Закон України № 2710-IX чинний, поточна редакція від 22.10.2022. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/1__%D0%97%D0%A3_2710 (дата звернення: 10.09.2023).
3. Dijk L.H., Griffioen M. Tackling VAT-fraud in Europe: A complicated international puzzle. *Intertax*. 2016. No. 44(4). P. 290–297.
4. Bilicka K. Comparing UK Tax Returns of Foreign Multinationals to Matched Domestic Firms. *American Economic Review*. 2019. No. 109(8), P. 2921–2953.
5. Global Tax Evasion: report 2024 / foreword by Stiglitz J.; EU Tax Observatory. France. 2023. URL: <https://policycommons.net/artifacts/5431695/global-tax-evasion/6197179/> (accessed: 08.11.2023).
6. Zahariiev A. Tax Evasion and Tax Fraud – Theoretical Models and Fiscal Decisions. *Economic Studies journal*. 2020. P. 103–124.
7. 7. UK finance annual fraud report. URL: [https://www.ukfinance.org.uk/system/files/2023-05/Annual%20Fraud%20Report%](https://www.ukfinance.org.uk/system/files/2023-05/Annual%20Fraud%20Report%20) (accessed: 08.11.2023).
8. 2023 Global eCommerce Payments and Fraud Report. URL: <https://www.cybersource.com/content/dam/documents/campaign/fraud-report/global-fraud-report-2023-en> (accessed: 09.11.2023).
9. Ainsworth R. Electronic Tax Fraud – Are There 'Sales Zappers' in Japan? *Boston University School of Law & Economics Paper* 2008. No. 08-31. URL: <https://ssrn.com/abstract=1290627> (accessed: 08.11.2023).
10. Lederman, Leandra. “The Fraud Triangle and Tax Evasion.” *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, vol. 112, 2019, pp. 1–54. JSTOR. URL: <https://www.jstor.org/stable/27067393>. (accessed 12.11.2023).

References:

1. Dubrovskiy V., Cherkashyn V., Hetman O. (2023) Porivnialnyi analiz fiskalnoho efektu vid zastosuvannya instrumentiv ukhlyennia/unyknennia opodatkuvannia v Ukraini: 2021 [Comparative Analysis of the Fiscal Effect of the Use of Tax Evasion/Avoidance Instruments in Ukraine: 2021]. Available at: <http://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final> (accessed September 10, 2023). [in Ukrainian]
2. Pro Derzhavnyi biudzheth Ukrainy na 2023 rik [On the State Budget of Ukraine for 2023] № 2710-IX (2022). Available at: https://mof.gov.ua/storage/files/1_%D0%97%D0%A3_2710 [in Ukrainian]
3. Dijk L. H., Griffioen M. (2016) Tackling VAT-Fraud in Europe: A Complicated International Puzzle. *Intertax*, no. 44(4), pp. 290–297.
4. Bilicka K. (2019) Comparing UK Tax Returns of Foreign Multinationals to Matched Domestic Firms. *American Economic Review*, no. 109(8), pp. 2921–2953.
5. Global Tax Evasion: report 2024. Available at: <https://policycommons.net/artifacts/5431695/global-tax-evasion/6197179/> (accessed November 8, 2023).
6. Zahariev A. (2000) Tax Evasion and Tax Fraud – Theoretical Models and Fiscal Decisions. *Economic Studies journal*, pp. 103–124.
7. UK finance annual fraud report. Available at: [https://www.ukfinance.org.uk/system/files/2023-05/Annual%20Fraud%20Report%](https://www.ukfinance.org.uk/system/files/2023-05/Annual%20Fraud%20Report%20) (accessed November 8, 2023)
8. 2023 Global eCommerce Payments and Fraud Report. Available at: <https://www.cybersource.com/content/dam/documents/campaign/fraud-report/global-fraud-report-2023-en> (accessed November 9, 2023)
9. Ainsworth, R. T. (2008) Electronic Tax Fraud – Are There 'Sales Zappers' in Japan? *Boston University School of Law & Economics Paper*, no. 08-31, pp. 1075–1110. Available at: <https://ssrn.com/abstract=1290627>
10. Lederman L. (2019) The Fraud Triangle and Tax Evasion. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, no. 112, pp. 1–54. Available at: <https://www.jstor.org/stable/27067393>

Стаття надійшла до редакції 10.11.2022