

31. Уголовное право России: Общая часть: [учебник]: / [авт. кол.: А. И. Бойцов, И. В. Волгарева, Б. В. Волженкин и др.]; [под ред.: Н. М. Кропачева, Б. В. Волженкина, В. В. Орехова]. – СПб.: Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та, Издательство юридического факультета С.-Петербур. гос. ун-та, 2006. – 1064 с.

32. Уголовное право. Общая часть: [учебник]: / А. С. Якубов, Р. Кабулов и др. – Ташкент: Академия МВД Республики Узбекистан, 2004. – 435 с.

33. Шапченко С. Д. Співучасть у злочині: постатейний коментар до розділу VI Загальної частини Кримінального кодексу України / С. Д. Шапченко // Законодавство України. – 2003. – № 9. – С. 68–110.

УДК 343.37:343.359.2:336.226.322(477)

## ПЕРЕДУМОВИ ПОСИЛЕННЯ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

**Грицюк Андрій Григорович,**  
кандидат юридичних наук, доцент кафедри  
загальноправових та соціально-гуманітарних дисциплін  
(Херсонський факультет  
Одеського державного університету внутрішніх справ,  
м. Херсон, Україна)

У статті розглянуто передумови посилення кримінально-правової охорони ПДВ. Оцінено показники адміністрування податку впродовж 1999–2013 рр. Установлено, що коливання «розриву в дотриманні» впродовж 2009–2013 рр. не може бути пояснене економічними чинниками (податковою заборгованістю, рівнем відшкодування, офіційним товарообігом), тому, імовірно, воно зумовлено уникненням оподаткування, зокрема нелегальним. Розглянуто достатність кримінально-правових засобів із протидії зловживанням у сфері адміністрування ПДВ. Установлено, що в 2013 р. втрати ПДВ внаслідок недодержання податкових обов'язків (59 млрд грн.) десятикратно перевищували суму ухилення від сплати ПДВ, що перебувала під кримінальним розслідуванням (тобто латентність злочинів цієї категорії може сягати 90 %). Зроблено висновок, що наявні інструменти кримінального права є недостатніми для протидії даним явищам, зокрема через занижений поріг караності ухилення від оподаткування і невідповідність кримінально-правових заборон різноманіттю й суспільній небезпечності зловживань із цим податком.

**Ключові слова:** ухилення від сплати податків, шахрайство з ПДВ, незаконне відшкодування ПДВ, ПДВ-розрив, розрив у дотриманні.

## ПРЕДПОСЫЛКИ УСИЛЕНИЯ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

**Грицюк Андрей Григорьевич,**

кандидат юридических наук,

доцент кафедры общеправовых и социально-гуманитарных дисциплин

(Херсонский факультет Одесского государственного университета внутренних дел,

г. Херсон, Украина)

В статье рассмотрены предпосылки усиления уголовно-правовой охраны НДС. Оценены показатели администрирования налога в 1999–2013 гг. Установлено, что колебания «разрыва в соблюдении» на протяжении 2009–2013 гг. не объяснимы экономическими причинами (налоговой задолженностью, уровнем возмещения, официальным товарооборотом), поэтому, вероятнее всего, они обусловлены уходом от налогообложения, в том числе нелегальным. Рассмотрена достаточность уголовно-правовых средств по противодействию злоупотреблениям в сфере администрирования НДС. Установлено, что в 2013 г. потери НДС вследствие несоблюдения налоговых обязанностей (59 млрд грн.) десятикратно превышали сумму уклонения от уплаты НДС, находившуюся под уголовным расследованием (т.е. латентность преступлений этой категории может достигать 90 %). Сделан вывод, что имеющиеся инструменты уголовного права недостаточны для противодействия указанным явлениям, в частности из-за заниженного порога наказуемости уклонения от налогообложения и несоответствия уголовно-правовых запретов многообразию и общественной опасности злоупотреблений с этим налогом.

**Ключевые слова :** уклонение от уплаты налогов, мошенничество с НДС, незаконное возмещение НДС, НДС-разрыв, разрыв в соблюдении.

## BACKGROUND OF REINFORCEMENT OF THE VALUE ADDED TAX CRIMINAL LAW PROTECTION

**Hrytsiuk Andrii,**

candidate of legal sciences,

Associate Professor of the Department General legal

and socio-humanitarian disciplines

(Kherson faculty of Odessa state University of Internal Affairs, Kherson, Ukraine)

The article describes the background to strengthen the criminal-law protection of VAT. VAT administration estimated figures for the period 1999–2013 (*C-efficiency, compliance gap*). VAT losses due to non-compliance could achieve in 2013 59 billion grn (28 % of the potential and 46 % of the actual revenues). It was found that the increase in the efficiency of VAT administration in the period 2005–2013 (in comparison with the previous period), partly due to the growth of debt on VAT refunds. It is shown that fluctuations "compliance gap" in 2009–2013 can not be explained by economic factors (changes in the tax debt, the level of VAT refund, the official trade), so they are probably caused by tax avoidance, including illegal. We consider the adequacy of the criminal legal instruments to counter abuse in the VAT administration, relating to the failure of tax obligations. It was found that in 2013 VAT losses due to non-compliance with tax obligations are tenfold higher than the amount of VAT evasion that was under criminal investigation (latency of crimes in this category can reach 90 %). It is concluded that the existing

instruments of criminal law are not sufficient to counter these phenomena, including due to the undervalued threshold blameworthiness of tax evasion and non-compliance of the criminal prohibitions diversity and social danger of abuse of this tax. However, the strengthening of the criminal-law protection of VAT is likely to require the prior reduction of abuse in this area by administrative measures.

**Key words :** tax evasion, VAT fraud, illegal VAT refund, VAT gap, compliance gap.

Для оцінки масштабів втрат податку застосовується низка індикаторів. Так, VAT Theoretical Tax Liability (VTTL) відображає добуток кінцевого споживання та середньозваженої ставки ПДВ. Остання розраховується з урахуванням операцій, звільнених від ПДВ чи оподатковуваних за зниженою ставкою. Наприклад, у країнах Євросоюзу розрив між стандартною і середньозваженою ставками складає від 0 % (у Данії) до 32 % (у Іспанії) [1, с.13–14]. Значення VTTL визначається особливостями законодавства та економічними показниками [2, 3]. VAT gap (ПДВ-розрив) – різниця між VTTL і фактичними надходженнями ПДВ. Реальна ставка – частка фактичних надходжень ПДВ у кінцевому споживанні [4]. С-efficiency (продуктивність) розраховується як частка фактичних надходжень у здобутку кінцевого споживання й стандартної ставки, тобто як відношення реальної й стандартної ставок [5, с.25]. У складі цього індикатора диференціюється policy gap (розрив у політиці) – розбіжність, обумовлена частковим або повним звільненням операцій від оподаткування на підставі політичних рішень, – і compliance gap (розрив у дотриманні) – різниця між сумою ПДВ, що підлягає сплаті в принципі, і фактичними надходженнями [6, с. 14–21].

В Україні розрив у дотриманні розраховували О.О. Молдован [7], А.М. Вдовиченко і А.І. Зубрицький [8]. Слід зазначити, що у зазначених розрахунках не деталізовані структура пільг з ПДВ і характер заборгованості з відшкодування (прострочена – поточна, визнана – оспорювана).

**Мета цієї статті** – оцінити втрати бюджету України внаслідок недотримання податкового законодавства у сфері адміністрування ПДВ (compliance gap) і достатність кримінально-правових засобів для протидії цьому явищу.

Зміни реальної ставки, продуктивності і втрат ПДВ в Україні наведено на рис. 1–4 і в табл. 1.

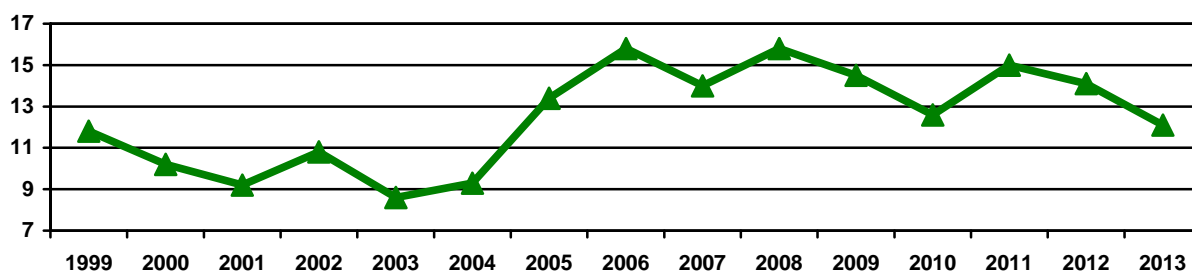


Рис. 1. Реальна ставка ПДВ, %

*Примітка:* розраховано як відношення надходжень ПДВ до кінцевих споживчих витрат домогосподарств. Статистична інформація тут і далі наведена за даними Держстату, Державної фіскальної служби, Державної казначейської служби і Рахункової палати України.

Табл. 1

Втрати ПДВ

А	Б	В	Г	Д	Е
Показник Рік	Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млрд грн	Потенційні надходження ПДВ за стандартною ставкою (Б×0,2), млрд грн	Надходження ПДВ, млрд грн	Втрати через пільги з ПДВ, млрд грн	Несплата ПДВ (В – Г – Д), млрд грн
1999	71,3	14,3	8,4	39,7	-
2000	92,4	18,5	9,4	37,9	-
2001	112,3	22,5	10,4	41,8	-
2002	124,6	24,9	13,5	46,8	-
2003	146,3	29,3	12,6	34,2	-
2004	180,4	36,1	16,7	10,8	8,5
2005	252,6	50,5	33,8	11,5	5,2
2006	319,4	63,9	50,4	12,5	1
2007	422,8	84,6	59,4	16,0	9,2
2008	582,5	116,5	92,1	20,6	3,8
2009	581,7	116,3	84,6	25,8 (19,1)	5,9 (12,6)
2010	686,1	137,2	86,3	34,0 (24,4)	16,9 (26,5)
2011	865,9	173,2	130,1	41,4 (31,6)	1,7 (11,5)
2012	986,5	197,3	138,8	30,3	28,2
2013	1057,8	211,6	128,3	26,2	57,1

*Примітка:* розмір несплати для 1999–2003 рр. не розраховувався через перевищення пільг над потенційними надходженнями. Для 2009–2011 рр. пільгові втрати вказані окремо з урахуванням і без урахування пільг із перевезення пасажирів та вантажів транзитом через Україну, які є витратами нерезидентів і не входять до складу споживчих витрат домогосподарств (у 2009 р. це – 6,7 млрд грн, у 2010 – 9,6 млрд грн, у 2011 – 9,8 млрд грн). У 2012 р. ці пільги виключені зі складу пільгових втрат податковою службою. Далі по періоду 2009–2011 рр. дані про втрати ПДВ будуть враховуватися без зазначеного виду пільг (як таких, що не стосуються втрат бюджету).

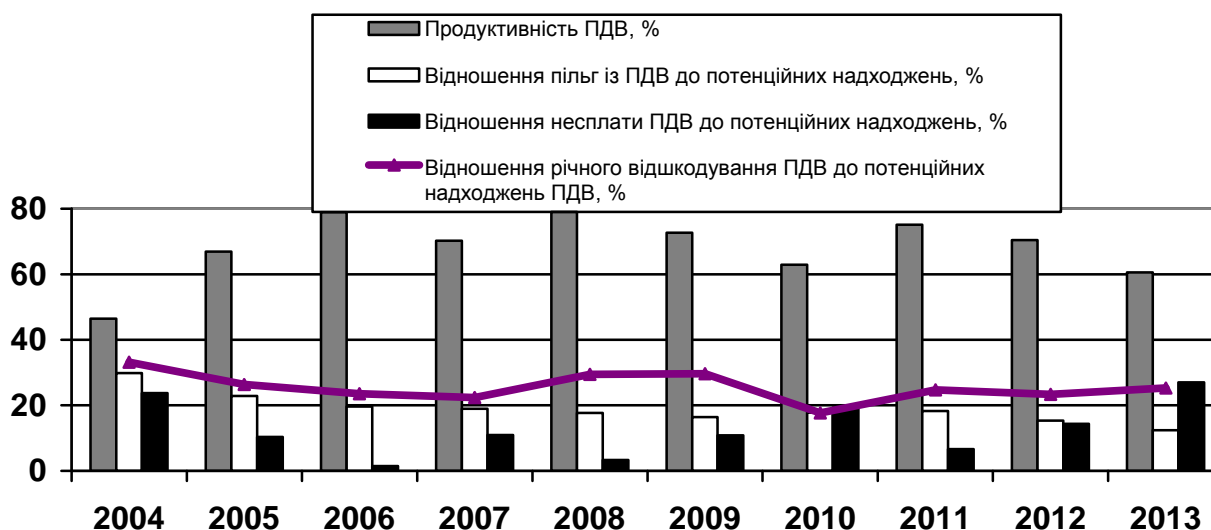


Рис.

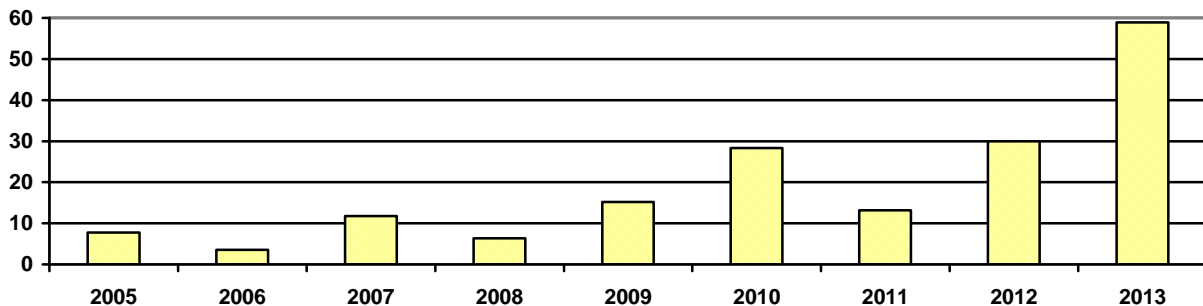
## 2. Продуктивність, відшкодування та втрати ПДВ

Як видно, продуктивність в 2005–2013 рр. у порівнянні з періодом 1999–2004 рр. зростає. Необхідно прийняти до уваги, що продуктивність розрахована на підставі показників календарних років, а фактична сплата ПДВ здійснюється з інтервалом до періоду оподатковуваних операцій, тобто надходження календарного року частково являють собою внесок за операціями попереднього (що дещо викривляє показники за календарними роками). Також ігнорується відшкодування ПДВ у рахунок платежів із цього та інших податків (показник продуктивності може бути завищений за рахунок інших періодів та інших податків). Не враховано й заборгованість із відшкодування.

Заборгованість із відшкодування є сумою, на яку надходження при розрахунку продуктивності підлягають зменшенню: якби заборгованість було погашено, ці надходження, відповідно, були б меншими (додаткові доходи забезпечено за рахунок відволікання власних коштів платників). При цьому враховувати необхідно саме прострочену заборгованість, оскільки збільшення суми заявок на відшкодування може свідчити про збільшення оподаткованої бази, подачу необґрунтованих заявок тощо. До вирішення в суді спорів простроченою, по суті, є заборгованість, що визнана урядом (таку позицію займає фіскальна служба [9]).

Дані про бюджетну заборгованість суперечливі. Станом на 1 січня 2005 р. загальні невідшкодовані залишки становили 3,5 млрд грн [10, с. 278]. У 2010 р. уряд визнав, погасивши облігаціями, заборгованість у сумі 16,4 млрд грн, тобто принаймні 12,9 млрд грн заборгованості сформовані в період 2005–2009 рр.; при її рівномірному розподілі на цей період (визначити фактичний розподіл досить проблематично, оскільки до прийняття рішення про випуск облігацій заборгованість урядом зазвичай заперечується) обсяг щорічно несплачених податків збільшиться на

2,58 млрд грн. У 2014 р. уряд визнав і прийняв до погашення облигаціями заборгованість із відшкодування в сумі 7 млрд грн, прострочену станом на 1 січня 2014 р. При рівномірному розподілі цієї суми на 2010–2013 рр. щорічна несплата ПДВ у періоді збільшиться на 1,75 млрд грн.



*Рис. 3. Розрив у дотриманні, млрд грн*

*Примітка:* відтворено стовпець «Е» з табл. 1 з урахуванням невідшкодування 12,9 млрд грн упродовж 2005–2009 рр. (тобто по 2,58 млрд грн у рік) і 7 млрд грн – упродовж 2010–2013 рр. (тобто по 1,75 млрд грн у рік).

Отже, втрати ПДВ внаслідок недотримання законодавства можуть сягати в 2013 р. 59 млрд грн (за оцінками Державної фіскальної служби, втрати ПДВ в 2013 р. внаслідок недотримання податкового законодавства склали 50 млрд грн. [11]). Ця сума може бути й вищою, оскільки прострочена заборгованість із відшкодування (разом зі спірною) станом на початок 2014 р., за даними уряду, перевищувала 50 млрд грн [12]. Крім того, розрахунок зроблено на підставі офіційних статистичних даних і може не враховувати певне споживання в тіньовому секторі.

Несплата не дорівнює ухиленню. Можна виділити такі фактори втрат податку: 1) знаходження частини споживчих витрат у неформальному секторі; 2) податкова заборгованість (за об'єктивно відображеними зобов'язаннями); 3) легальне уникнення оподаткування (податкове планування); 4) помилки, недбалість у обліку, неправильне тлумачення закону; 5) умисні дії – ухилення від сплати податків та незаконне бюджетне відшкодування шляхом приховування податкових зобов'язань, завищення податкового кредиту, зловживання правовими конструкціями.

Статистичні дані не дають підстав пояснювати коливання розриву в дотриманні протягом 2009–2013 рр. змінами в споживанні (на користь неформального сектора), оскільки частка офіційного роздрібного обігу в споживанні зростає, а так само – податковою заборгованістю чи більшим рівнем відшкодування ПДВ (рис. 4), тому таке коливання, імовірно, спричинене уникненням оподаткування, зокрема нелегальним.

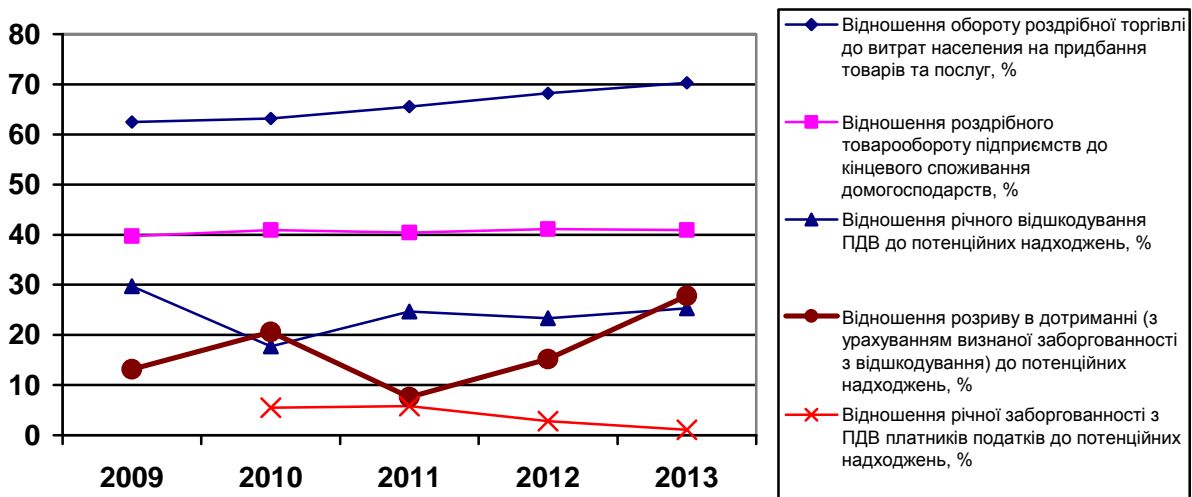


Рис. 4. Розрив у дотриманні та пов'язані показники

Примітка: податкова заборгованість у 2010 р. з урахуванням списання зросла на 7,5 млрд грн, у 2011 – на 10,1 млрд грн, у 2012 – на 5,5 млрд грн, у 2013 – на 2,3 млрд грн.

У 2013 р. сума ухилення від сплати ПДВ за виявленими злочинами склала 5,6 млрд грн. [13], тобто під кримінальним провадженням перебувало менше десятої частки несплат ПДВ. І проблема не вичерпується тим, що більшість правопорушень є латентною, оскільки значна частина порушень під кримінальну заборону і не підпадає. Так, близько двох третин податків у 2012–2013 рр. сплачені великими підприємствами, що складають менше одного відсотка від загальної кількості зареєстрованих платників ПДВ; якщо розподілити несплачені податки пропорційно сплаченим (припустивши, що співвідношення податків, сплачених і несплачених усіма платниками, є однаковим), на частку решти платників (більше 240 тис. у 2013 р.) припадає близько 20 млрд грн втрат ПДВ – приблизно по 80 тис. грн на кожного. Оскільки умисні дії складають лише частину несплат, можна припустити, що суттєва частина платників, які ухиляються від сплати ПДВ, роблять це на суму, значно меншу передбаченої ст. 212 КК України для притягнення до кримінальної відповідальності (у 2013 р. – 573,5 тис. грн). Прикметно, що розмір шкоди для притягнення до відповідальності за несплату ПДВ із недбалості (за ст. 367 КК України) у 10 разів менший, тобто кримінальний закон в частині охорони оподаткування розрахований скоріше на тих, хто припустився помилки, ніж на податкових шахраїв.

Окрім невинувато високого порогу збитків, інкримінування загальної норми, яка передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків, нехтує специфікою ПДВ. Є вельми істотна відмінність між супроводжуваним приховуванням податкових зобов'язань невнесенням до

бюджету власних коштів і неперерахуванням туди податку, вже сплаченого споживачем, – платник, який ухиляються від сплати ПДВ, у даному випадку, по суті, виступає як податковий агент, який привласнив чужі кошти. А привласнення сплачених споживачами сум ПДВ у разі об'єктивного відображення зобов'язань взагалі не утворює в Україні складу злочину, принаймні, виходячи з наявної судової практики (усі перераховані в п. 13 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» способи ухилення від оподаткування пов'язані з приховуванням податкових зобов'язань). Також не є рівнозначним приховування майна від стягнення податкового боргу (наразі не криміналізоване в Україні) з інших платежів та аналогічні дії щодо вже отриманих від споживачів сум ПДВ. Разом із тим при посиленні кримінально-правової охорони системи оподаткування за допомогою встановлення нових заборон необхідно дотримуватися принципу відносної поширеності, що передбачає, що діяння, яке криміналізується, не повинно бути надзвичайно поширеним. Судячи з наведених оцінок, таке посилення вимагає попереднього зниження рівня зловживань у сфері справляння ПДВ адміністративними заходами (наприклад за допомогою електронних рахунків).

Таким чином, втрати ПДВ внаслідок недотримання законодавства могли сягати в 2013 р. 59 млрд грн (28 % від потенційних і 46 % від фактичних надходжень), десятикратно перевищуючи суму ухилення від сплати ПДВ, що знаходилася в 2013 р. під кримінальним розслідуванням; отже, латентність злочинів цієї категорії сягає 90 %. Наявні кримінально-правові засоби з протидії даним злочинам є недостатніми, зокрема через занижений поріг караності ухилення від оподаткування та невідповідність кримінально-правових заборон різноманіттю і суспільній небезпеці зловживань із цим податком. Однак посилення кримінально-правової охорони ПДВ, ймовірно, вимагає попереднього зниження рівня зловживань у даній сфері адміністративними заходами.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Richard Bird, Pierre-Pascal Gendron. The VAT in Developing and Transitional Countries. Cambridge University Press, 2007.
2. Measuring tax gaps 2014 edition. HM Revenue & Customs, an official statistics release. – 16 October 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/364009/4382\\_Measuring\\_Tax\\_Gaps\\_2014\\_IW\\_v4B\\_accessible\\_20141014.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf).
3. Study to quantify and analyze the VAT Gap in the EU-27 Member States : Final Report (CASE – Center for Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis). P. 29 [Електронний ресурс]. – Режим



доступу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf).

4. Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України від 31.08.2004 № 545/315/502/637 «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04>.

5. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / М. В. Казакова, А. Ю. Кнобель, И. А. Соколов; ред. С. Г. Синельникова-Мурылева. – М : ИЭПП, 2010. – 128 с.

6. Michael Keen. The Anatomy of the VAT. IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department. – May 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>.

7. Молдован О. О. Пріоритети реформування податкової політики України : як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / Молдован О. О., Шевченко О. В., Єгорова О. О. – К. : НІСД, 2010. – С. 43–45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://old.niss.gov.ua/book/Zhalilo\\_podatkova/Zalilo\\_podatkova.pdf](http://old.niss.gov.ua/book/Zhalilo_podatkova/Zalilo_podatkova.pdf).

8. Податкові розриви : теорія та можливості імплементації в Україні / А. М. Вдовиченко, А. І. Зубрицький // Економіка та держава : Науково-практичний журнал. – 2013/2. – № 8. – С. 17–21. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/publications/vdovichenko/pod-rozryvy-vdovichenko.pdf>.

9. Объем задолженности бизнеса по возмещению НДС не превышает 5,5 млрд грн – глава ГНС // Интерфакс-Украина. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://interfax.com.ua/news/economic/132494.html#.UNCB2G\\_a\\_m4](http://interfax.com.ua/news/economic/132494.html#.UNCB2G_a_m4).

10. Молдован О. О. Державні фінанси України : досвід та перспективи реформ: монографія / О. О. Молдован. – К. : НІСД, 2011. – С. 278. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/Moldovan-2a5bc.pdf>.

11. «Настав час радикальних рішень» (ексклюзивне інтерв'ю голови Державної фіскальної служби) // Незалежний АУДИТОР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/1063?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/1063?view=material).

12. Выступление Премьер-министра Украины Арсения Яценюка в Верховной Раде 27 марта 2014 года // Правительственный портал. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=247147888](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247147888).

13. Міністерство доходів і зборів України, 2013. Річний звіт. – С. 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://noosfera.ua/download.php?id=25>.