

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему: «Моделі протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні та
країнах ЄС»

Здобувач вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-23-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа, страхування та
фондовий ринок»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»

(підпис)

Борщевський Олексій
Олексійович

Науковий керівник

(підпис)

Андрущенко
Володимир Леонідович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної
програми

(підпис)

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «24» 01 2025 № 9

Завідувач кафедри
адміністрування податків

(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 1 20.01.2025 Яруш
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2024 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 80/В/4 03.02.2025 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис]
(підпис)

А.І. Бендаренко
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис]
(підпис)

К.І. Швабій
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Т.В. Тучак
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

В.Л. Андрущенко
(ініціали, прізвище)

Секретар комісії: [підпис]
(підпис)

М.В. Яруш
(ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	16		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	35		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповіль	від 0 до 10	9		Швабій К.І. Тучак Т.В. Андрущенко В.Л. Яруш М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	45		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	80		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підписи)
80	B	4 (добре)	03.02.2025	Швабій К.І. Тучак Т.В. Андрущенко В.Л. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»

Затверджую
Завідувач кафедри

Нашу Іванишина О.С.

«22» 12 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти
Борщевського Олексія Олексійовича**

Тема кваліфікаційної роботи: «Моделі протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС»

1. Затверджена наказом ректора від 20.12.2023 № 1700, з внесенням змін наказом від 10.10.2024 № 1517

2. Строк здачі закінченої роботи – 26.12.2024

3. Цільова установка

Мета дослідження – аналіз схем ухилення від сплати ПДВ для систематизації і визначення рекомендації з удосконалення процесу адміністрування податків з акцентом на напрямки протидії злочинам у сфері ПДВ.

Об'єкт дослідження – процес протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС.

База дослідження – ДПС України.

Предмет дослідження – діяльність органів контролюючих органів, які задіяні в боротьбі злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС.

4. Вихідні дані до роботи: нормативно-правові акти з питань оподаткування, наукові статті та монографії, які розкривають сутність та особливості адміністрування ПДВ в Україні та в європейських країнах, офіційні сайти Державної податкової служби та Міністерства фінансів України.

5. Перелік графічного матеріалу – 6 таблиць, 12 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
 1. Проблеми в адмініструванні ПДВ
 2. Схеми реалізації тіньових операції зі сплати ПДВ
 3. Діяльність контролюючих органів України щодо протидії злочинам у сфері ПДВ
 4. Аналіз гравців орієнтованих на протидію злочинам у сфері ПДВ
 5. Оцінка результативності застосування нових технологій адміністрування податків направлених на протидію злочинам у сфері ПДВ
 6. Європейська практика адміністрування ПДВ: проблеми та напрямки вирішення
 7. Заходи боротьби з тіньовими операціями із ПДВ з урахуванням зарубіжного досвіду
 8. Виклики імплементації європейського досвіду в адмініструванні ПДВ

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	11.11.23	11.11.23
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	22.12.23	22.12.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.24	01.03.24
4.	Підготовка I-IV розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	17.06.24	17.06.24
5.	Підготовка V-VIII розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	25.11.24	25.11.24
6.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	23.12.24	23.12.24
7.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.24	26.12.24
8.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.25	08.01.25
9.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.25	12.01.25
10.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.25	16.01.25
11.	Попередній захист роботи	22.01.25	22.01.25
12.	Захист дипломної роботи	03.02.25	03.02.25

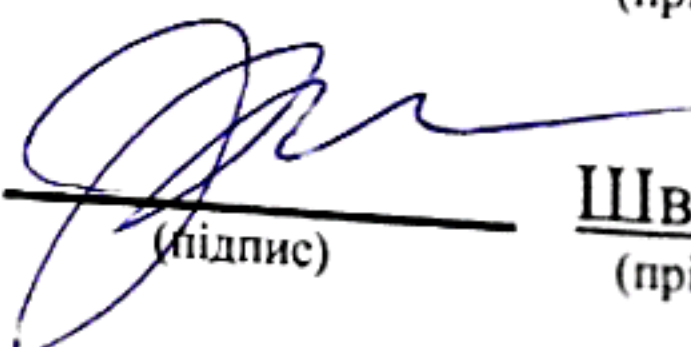
Дата видачі завдання « 22 » грудня 2023

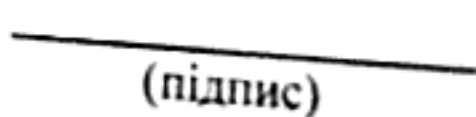
8. Керівник кваліфікаційної роботи

9. Керівник освітньо-професійної програми

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис) Андрущенко В.
(прізвище, ініціали)


(підпис) Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)


(підпис) Борщевський

АНОТАЦІЯ

«Моделі протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС»

Мета дослідження – аналіз схем ухилення від сплати ПДВ для систематизації і визначення рекомендації з удосконалення процесу адміністрування податків з акцентом на напрямки протидії злочинам у сфері ПДВ.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішити такі завдання:

- визначити проблеми в адмініструванні в контексті боротьби з ухиленням від сплати ПДВ;
- дослідити схеми реалізації тіньових операції зі сплати ПДВ;
- вивчити діяльність контролюючих органів України щодо протидії злочинам у сфері ПДВ;
- виокремити стейкхолдерів, які зацікавлені на протидії злочинам у сфері ПДВ;
- дати оцінку результативності застосування нових технологій в адмініструванні податків, направлених на протидію злочинам у сфері ПДВ;
- вивчити найкращу європейську практику адміністрування ПДВ;
- систематизувати заходи боротьби з тіньовими операціями із ПДВ з урахування зарубіжного досвіду.

Об'єкт дослідження – процес протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС.

База дослідження – ДПС України.

Предмет дослідження – діяльність органів контролюючих органів, які задіяні в боротьбі злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації з протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні

Одержані результати можуть бути використані в: науково-дослідній сфері; здійсненні подальших наукових розробок автором щодо проблематики дослідження; освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Адміністрування податків і платежів», «Податковий практикум».

Дипломна робота містить 49 сторінок, 6 таблиць, 12 рисунків, список використаних джерел з 28 найменувань.

Ключові слова: адміністрування ПДВ; ухилення від сплати податків, Державна податкова служба України; тіньові операції.

Рік виконання дипломної роботи – 2024.

Рік захисту роботи – 2025.

ANNOTATION

«Models of combating VAT crimes in Ukraine and EU countries»

The purpose of the study is to analyse VAT evasion schemes in order to systematise and identify recommendations for improving the tax administration process with a focus on the areas of combating VAT crimes.

To achieve this goal, the following tasks had to be solved:

- identify problems in administration in the context of combating VAT evasion;
- to study the schemes of implementation of shadow VAT transactions;
- to study the activities of the controlling authorities of Ukraine in combating VAT crimes;
- to identify stakeholders interested in combating VAT crimes;
- to assess the effectiveness of the use of new technologies in tax administration aimed at combating VAT crimes;
- to study the best European practices of VAT administration;
- to systematise measures to combat shadow VAT operations, taking into account foreign experience.

The object of the study is the process of combating VAT crimes in Ukraine and EU countries.

The research base is the State Tax Service of Ukraine.

The subject of the study is the activities of regulatory authorities involved in combating VAT crimes in Ukraine and the EU countries.

Based on the results of the study, recommendations for combating VAT crimes in Ukraine were formulated

The results obtained can be used in: research; further scientific developments by the author on the research issues; educational process - in the study and teaching of the disciplines «Administration of Taxes and Payments», «Tax Workshop».

The thesis consists of 49 pages, 6 tables, 12 figures, and a list of 28 references.

Keywords: VAT administration; tax evasion, State Tax Service of Ukraine; shadow transactions.

The year of completion of the thesis is 2024.

Year of defence - 2025.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень	7
Вступ	8
1. Проблеми в адмініструванні ПДВ	11
2. Схеми реалізації тіньових операції зі сплати ПДВ	16
3. Діяльність контролюючих органів України щодо протидії злочинам у сфері ПДВ	22
4. Аналіз гравців орієнтованих на протидію злочинам у сфері ПДВ	26
5. Оцінка результативності застосування нових технологій в адмініструванні податків направлених на протидію злочинам у сфері ПДВ	31
6. Європейська практика адміністрування ПДВ: проблеми та напрямки вирішення	37
7. Заходи боротьби з тіньовими операціями із ПДВ з урахування зарубіжного досвіду	41
Висновки	49
Список використаних джерел	52
Додатки	

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

БЕБ – Бюро економічної безпеки України

ГУ ДПС –Головне управління Державної податкової служби

ДАСУ – Державна аудиторська служба України

ДПС України – Державна податкова служба України

ДФС України – Державна фіскальна служба України

ЕКП – Електронний кабінет платника податків

ЄС – Європейський Союз

МВФ –Міжнародний валютний фонд

МФУ – Міністерство фінансів України

НПУ – Національна поліція України

ОЕСР – Організацію економічного співробітництва та розвитку

ПДВ –Податок на додану вартість

ПН/РК – Податкові накладні/Розрахунків коригування

СБУ – Служба безпеки України

СМ КОР –Систему моніторингу ризиків оцінки ризиковості

AI – Artificial Intelligence (штучний інтелект)

IT – Інформаційні технології

SAF-T –UA Standard Audit File for Tax (стандартний аудиторський файл)

VIES – VAT Information Exchange System (Система обміну інформацією про ПДВ)

ВСТУП

Актуальність теми. Україна переживає другу за останні роки глибоку соціально-економічну кризу. Основною причиною кризи 2020 року стала світова пандемія коронавірусу, а 2022 рік став трагічним для країни через російську агресію. Хоча глобальний характер двох криз - коронавірусу та війни в Україні - різний, їхні наслідки мають спільні риси. Саме за цих обставин проблема ухилення від сплати податків набуває все більшого значення в українському економічному просторі, а для багатьох компаній це стало нормальною поведінкою. Як незалежна держава, Україна переживає досить складний етап розвитку. Напружена економічна, соціальна та політична ситуація в країні зумовлює необхідність зосередитися на створенні сприятливого економічного та інвестиційного клімату. У цьому контексті особливого значення набуває реформування податкової системи України.

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.

Стан та ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблемами дослідження напрямків протидії злочинам у сфері ПДВ в країнах ЄС займалися такі зарубіжні науковці, як: Ейнсворт Р. [18], Лендерман Л. [20], Захарієв В. [24] та інші. У вітчизняній науці дослідженню теоретико-методичних засад адмініструванню ПДВ та питанням боротьби з схемами ухилення від сплати ПДВ присвятили свої праці Кіржецький Ю. [6], Кіржецька

М. [6], Чвертко Л. [14], Пуголовко І. [14], Майдан Ю. [7]., Романюта Е. [12]. Однак, не дивлячись на це, питання адміністрування ПДВ в Україні та країнах ЄС залишаються завжди актуальним, оскільки усі тіньові операції, зокрема й ті, які пов'язані із ПДВ приносять втрати бюджету. Здійснити точну оцінку масштабів тіньових операцій із ПДВ досить складно. І тому дослідження наукових джерел показують, що вивчення схем ухилення від сплати ПДВ дає змогу розуміти та напрацьовувати інструменти легалізації тіньових операцій.

Мета і завдання дослідження.

Мета дослідження – аналіз схем ухилення від сплати ПДВ для систематизації і визначення рекомендації з удосконалення процесу адміністрування податків з акцентом на напрямки протидії злочинам у сфері ПДВ.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішити такі завдання:

- визначити проблеми в адмініструванні в контексті боротьби з ухиленням від сплати ПДВ;
- дослідити схеми реалізації тіньових операцій зі сплати ПДВ;
- вивчити діяльність контролюючих органів України щодо протидії злочинам у сфері ПДВ;
- виокремити стейкхолдерів, які зацікавлені на протидії злочинам у сфері ПДВ;
- дати оцінку результативності застосування нових технологій в адмініструванні податків, направлених на протидію злочинам у сфері ПДВ;
- вивчити найкращу європейську практику адміністрування ПДВ;
- систематизувати заходи боротьби з тіньовими операціями із ПДВ з урахування зарубіжного досвіду

Об'єкт дослідження – процес протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС.

База дослідження – ДПС України.

Предмет дослідження – діяльність органів контролюючих органів, які задіяні в боротьбі злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені рекомендації з протидії злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС можуть бути використані в:

- науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок автором щодо проблематики дослідження;

- освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Адміністрування податків і платежів», «Податковий практикум».

Методами дослідження 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.

Інформаційною базою дослідження. Матеріалами дослідження є публікації національних та зарубіжних авторів у царині тіньових економічних операцій, матеріали Державної податкової служби України.

Структура роботи. Дипломна робота викладена на 49 сторінок друкованого тексту, містить 6 таблиць, 12 рисунки і 1 додаток. Список використаних джерел налічує 28 найменувань.

1. Проблеми в адмініструванні ПДВ

Проблема побудови ефективної системи адміністрування податків – одна з найбільш актуальних в Україні. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення і аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого у світі досвіду у сфері адміністрування податкових платежів. Особлива роль у наукових дискусіях відводиться податку на додану вартість як одному із основних бюджетоутворюючих податків. наразі, вчені та експерти висвітлюють різні підходи до вирішення основоположних проблем щодо покращення адміністрування, зокрема і проблемам справляння ПДВ.

Актуальність питання щодо справляння ПДВ стоїть гостро і потребує глибокого аналізу, враховуючи економічну ситуацію країни, сучасний стан і специфіку функціонування податкової системи. Поставлені завдання стосуються передусім пошуку спроб удосконалення механізму справляння ПДВ задля підвищення ефективності надходжень до державного бюджету та встановлення помірного рівня податкового тягаря [4].

Основні показники адміністрування ПДВ за 2020–2023 роки, які були презентовані в Національній стратегії доходів до 2030 року [11] Міністерства фінансів України наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні показники адміністрування ПДВ за 2020–2023 роки [11]

Показники	2020	2021	2022	2023 (9 місяців)
1	2	3	4	5
Кількість зареєстрованих платників податку на додану вартість, у т. ч.:	266 211	262 580	260 875	251 322
юридичних осіб	243 819	239 355	237 981	229 276
фізичних осіб – підприємців	22 392	23 225	22 894	22 046
Сума податкових надходжень до Державного бюджету України з податку на додану вартість (внутрішній збір), млн грн	269 595,16	315 475,82	294 260,05	242 165,20
юридичних осіб	266 737,61	312 205,98	291 159,56	239 639,00
фізичних осіб – підприємців	2 857,55	3 269,84	3 100,49	2 526,20

1	2	3	4	5
Сума податкових надходжень до Державного бюджету України з податку на додану вартість (сальдо), млн грн	400 600	536 500	467 000	407 500
Відсоток суми надходжень до Державного бюджету України з ПДВ до суми надходжень від податків та зборів до загального фонду Державного бюджету, %	29,1	32,3	21,3	16,2
Загальна кількість складених і зареєстрованих у ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування до них, крім того:	290 898 867	326 152 851	218 259 464	188 822 737
сума податку на додану вартість, млн гривень	1 785 287,35	2 350 821,38	1 686 792,16	1 487 623,30
Кількість складених і зареєстрованих у ЄРПН зведених податкових накладних, крім того:	12 545 406	13 036 379	9 745 012	7 316 748
сума податку на додану вартість, млн гривень	283 192,43	409 014,57	350 244,45	310 547,21

Варто зазначити, що коло платників ПДВ 2022 р. дещо розширилось, до них приєдналися великі транснаціональні корпорації, які не зареєстровані в Україні, що сплачують ПДВ з доходів від продажу електронних послуг: книг, фільмів, ігор, хмарних сховищ, програмного забезпечення, реклами тощо. З 01.01.2022 до платників ПДВ також належать нерезиденти, які надають електронні послуги фізичним особам на митній території України, охоплюючи й надання доступу до таких послуг (Google, Facebook, Apple та інші іноземні ІТ-компанії). Незважаючи на скептичне ставлення економістів, за час дії відповідної норми ПКУ платниками ПДВ зареєструвалися 98 нерезидентів-надавачів цифрових послуг, які сплатили до бюджету 10,2 млрд грн, зокрема: 2022 р. – 4,3 млрд грн; а 2023 р. (станом на 01.10) – 5,9 млрд грн [17].

ПДВ запроваджено в 160 країнах світу, географія поширюється. За умов адекватного адміністрування ПДВ вважають, що за рахунок широкої бази оподаткування та адекватної ставки цей податок стає бюджетоутворювальним і дає змогу мобілізувати великі обсяги доходів бюджету. В Україні це близько

половини державного бюджету. Цей податок також найменш шкідливий для інвестицій та економічного зростання [14].

Т. Волощиневич стверджує, що «ПДВ – один з найбільш проблемних податків у податковій системі України, що пов'язано з методикою його нарахування та сплати, яка дає змогу державі наповнювати дохідну частину бюджету, але водночас мати корупційну складову в частині бюджетної заборгованості перед платниками податку, ухилення останніх від сплати, зокрема за рахунок неузгодженості нормативно-правових актів, роз'яснень контролюючих і судових органів, численних змін та непослідовної податкової політики держави в частині адміністрування ПДВ та недосконалого податкового обліку платників податку» [3].

У всіх без винятків країнах є проблеми з ризиками шахрайства, корупції, викривлення конкурентного середовища. Проте вони більше пов'язані не з природою податку, а з інституціями.

Різні країни намагаються запровадити механізми, які посилюють платіжну дисципліну, застережуть шахрайство. Один з таких порівняно нових заходів – використання електронних податкових накладних. Податківці інших країн вважають, що електронна звітність допомагає адмініструвати податки. Це може бути доречним інструментом для підвищення платіжної дисципліни і виявлення ризиків, однак не є панацеєю. Виявлення порушень із виставленням рахунків не відіграє основної ролі в боротьбі з ухиленням від сплати податків. Насправді є схеми, коли можна зареєструвати абсолютно формально правильну і законну накладну і перевірити схему на мільярди коштів [16].

Варто відмітити, що у 2015 році ДПС України було запроваджено Систему електронного адміністрування (СЕА). 2017 року почалася система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків і можливості зупинення реєстрації в Єдиному реєстрі електронних податкових накладних (СМКОР). Відтоді маємо регулярне

корегування критеріїв ризиковості та час від часу масове блокування податкових накладних [2].

Мета запровадження системи СМКОР: сприяння детінізації економіки, створення рівних конкурентних умов і збільшення надходжень до бюджету. Із цих трьох завдань найбільше справляються з третім [12].

В практиках ЄС такого явища, як блокування накладних, фактично не існує, основний акцент зроблено саме на жорсткості покарання постфактум, а не на блокуванні щоденної діяльності. Так, систему реєстрації податкових накладних спрямовано на те, щоб отримувати інформацію, яку досить просто зіставляти і не потрібно додатково витратити адміністративні витрати на виявлення арифметичних помилок або додавати адресу, назву платника податку та ін. Потім після реєстрації кожен займається своєю справою – платник податку провадить господарську діяльність, а податкова вивчає матеріали, використовує інформацію для формування ризик-орієнтованого підходу і можливого постфактум аудиту [18].

Це підтверджує досвід Польщі, яка запровадила електронні податкові накладні в пакеті інших заходів. Проте Данило Гетманцев зазначає, що «Якщо ми просто скопіюємо податкові механізми, які використовують в ЄС, наприклад, у Польщі, то отримаємо значно жорсткіші правила, ніж у СМКОР. Наприклад, там податкові органи мають право арештовувати рахунки платників на три місяці з повним доступом до їхніх банківських даних. Це набагато суворіші заходи, ніж ті, що передбачає СМКОР» [18].

Проте в Україні є певні проблеми щодо прозорості цієї системи. Перший етап – перевірка ознаки безумовної реєстрації. Якщо платник податку невеликий або навпаки дуже великий із серйозними намірами, реалізує товари, що не змінювалися, якщо немає потреби у ПДВ-кредиті, то відбувається реєстрація в електронному реєстрі. Якщо ж критерії безумовної реєстрації не відбуваються, тоді податкова накладна вже входить у систему СМКОР, де перевіряють критерії ризиковості платника податків, позитивність податкової

історії, критерії ризиковості операцій. Таким чином система СМКОР уже на етапі реєстрації є бар'єром податкових накладних [2].

Було б добре, якби критерії ризиковості були прозорими та чітко встановленими. Зараз деякі критерії взагалі одіозні.

Податкова може заблокувати накладну, якщо має інформацію, яка свідчить про ризиковість здійснення операції, наприклад, за результатами перевірки інших платників податків [17].

Інший критерій, згідно з яким блокують велику частину податкових накладних – у народі називають «пересортом», – наявність на складі. Цей критерій розрахунковий, досить складний і непрозорий. Податківці, використовуючи цей критерій, не обґрунтовують своє рішення і залишають платника податків у боротьбі за податковий кредит. Дуже часто до кола ризикових платників податків можуть включати підприємства, які мали справу з контрагентом, якого було визнано ризиковим [17].

У країнах ЄС якщо платник податку оформляє податкову накладну за податковим номером, то орієнтуватися немає на що, можна запитати лише у самого контрагента, якщо він відповість.

Судова практика свідчить про численні правопорушення. Суди також вказують на недбале заповнення рішення про ризиковість платника податків. Є рядок, де потрібно зазначити підстави для включення платника податків до кола ризикових, але там стоїть прочерк або аморфне формулювання [12].

У результаті покупець не має підстав для податкового кредиту та відшкодування, він стає винним у діях продавця. Викривляється правило першої події покупця, коли не зареєстрована податкова накладна не дозволяє йому в цьому періоді зменшити свої податкові зобов'язання.

Продавець несе опосередковані витрати у вигляді втрат на ринку збуту, репутаційних втрат. Водночас він збільшує свої витрати на адвокатів, судові збори, щоб покупець отримав податковий кредит [12].

Таким чином в Україні система електронної звітності СМОКР є не так інструментом отримання інформації для податкової щодо подальшого аналізу,

моніторингу та перевірок, як бар'єр реєстрації ризикових податкових накладних. На цьому етапі реєстрації відбувається податкове навантаження, яке допомагає наповнювати бюджет. За такого підходу податкова перекладає тягар доведення своєї провини на платника податку. Водночас у законодавстві України сказано, що в адміністративних справах про протиправність рішень суб'єкта владних повноважень обов'язок доведення правомірності свого рішення покладено на відповідача. Платник податку де-факто не має доступу до процедури адміністративного оскарження, яка була б більш швидкою, гнучкою [2].

Вищезазначені проблеми стосуються більш платників податків, які нарікають на фіскалізований підхід податківців. Проте, на нашу думку, така система моніторингу і контролю за діяльністю платників ПДВ потрібна, оскільки за статистикою недонадходження до бюджету від схеми з ПДВ (податкові "скрутки") становлять близько 15-18 млрд гривень на рік., що є суттєвим для бюджету країни, особливо у воєнний час [17].

2. Схеми реалізації тіньових операцій зі сплати ПДВ

Проблеми теоретико-методологічного забезпечення легалізації тіньових операцій із ПДВ, досліджували 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 значних податкових надходжень до бюджетів країн.

Автори, які вивчають проблему легалізації тіньових операцій [25-26] стверджують, що нинішня система адміністрування ПДВ є вразливою до різноманітних схем, які дозволяють компаніям уникати сплати цього податку до бюджету. Такі схеми є досить різними, від найпростіших - заниження обсягів продажів, до більш складних - використання перехресних схем транскордонних тіньових операцій.

Крім того, дослідники значну увагу приділяють і легалізації тіньових операцій із ПДВ, зокрема, Ейнсворт Р. 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»[20].

Лендерман Л. 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»[22].

Загалом усі тіньові операції, які спрямовані на ухилення від сплати ПДВ можна класифікувати залежно від середовища реалізації на дві великі групи (рис. 2.1):

- Група: тіньові операції на національному ринку.
- Група: міжнародні тіньові операції із ПДВ [7].

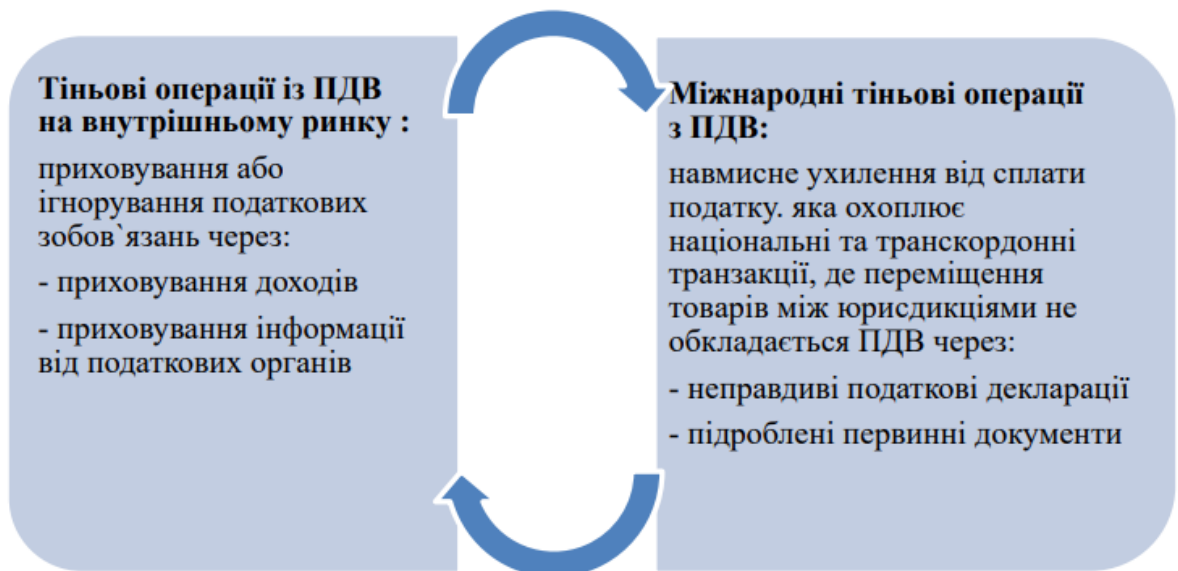


Рис.2.1. Тіньові операцій з ПДВ [7]

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. 2.2) [7].

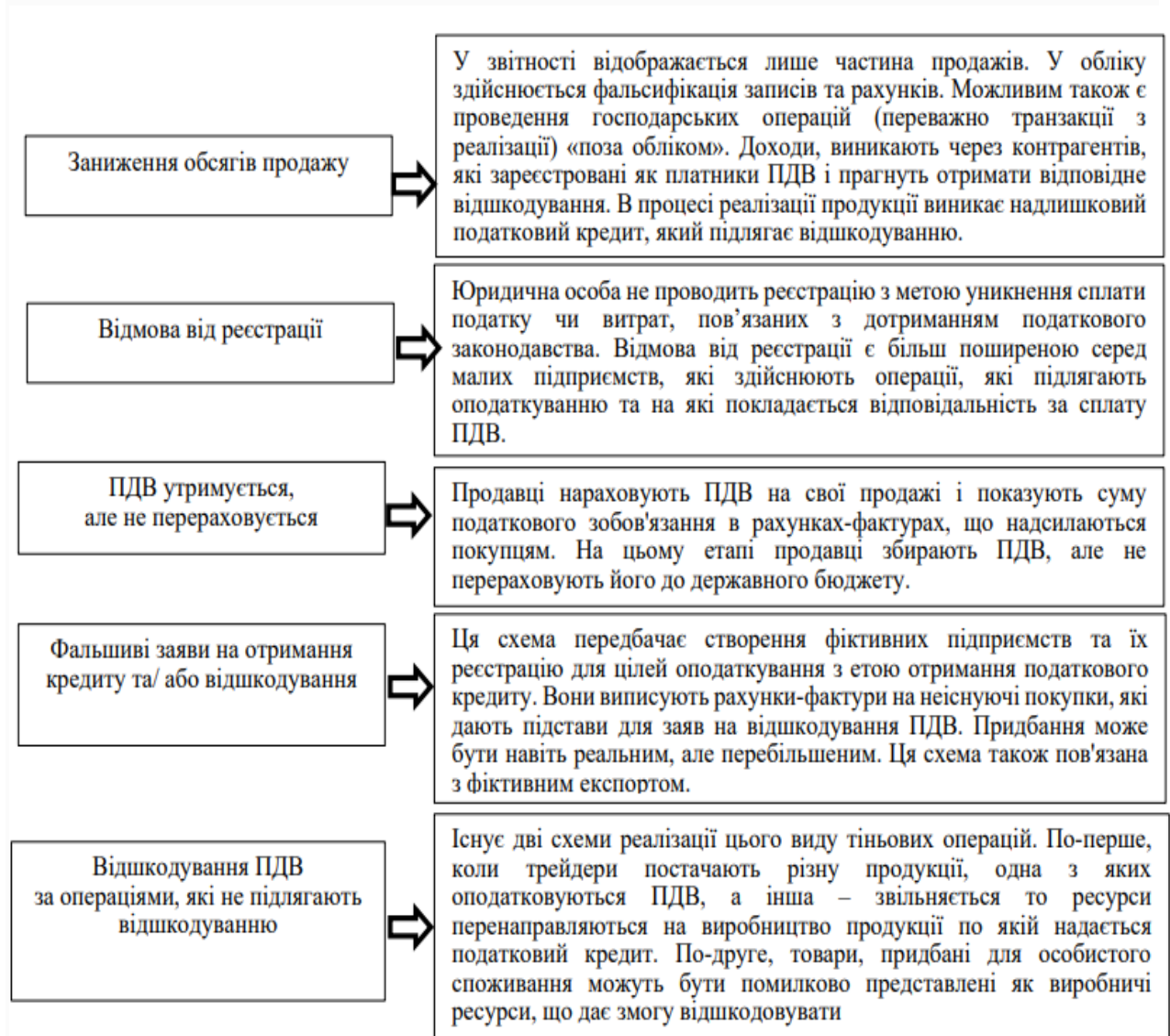


Рис.2.2. Схеми тіньових операцій на внутрішньому ринку [7]

Найпоширенішим способом ухилення від сплати ПДВ у міжнародній практиці є організація тіньових операцій з компанією, яка є «зниклим трейдером». Розглянемо три основні схеми тіньових операцій, які можуть використовуватися. Проста схема тіньової операції з компанією-посередником: трейдером (рис.2.3) [7].

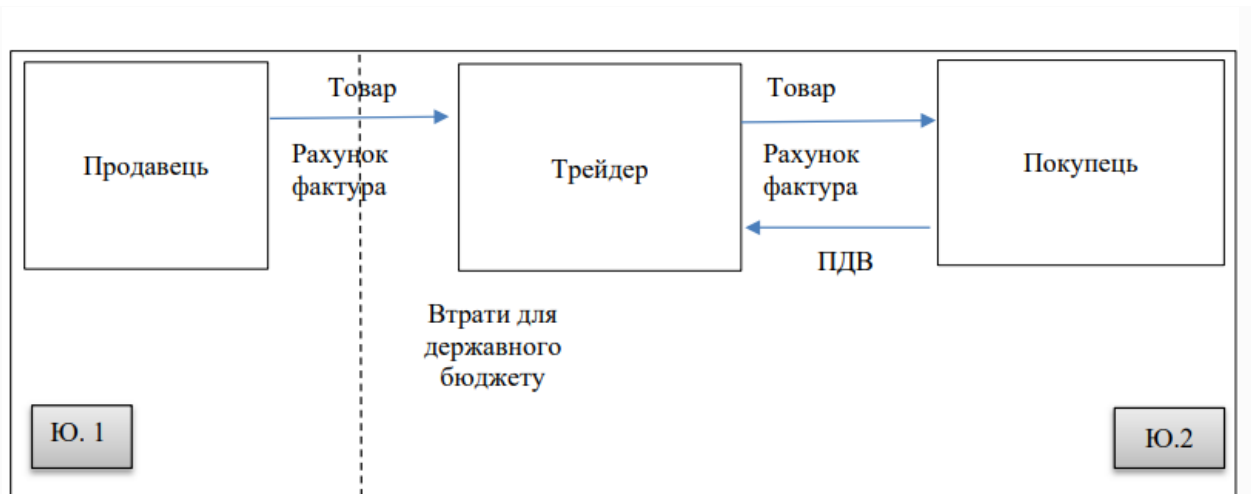


Рис. 2.3. Проста схема реалізації тіньової операція зі «зниклим трейдером» [7]

Ця схема, передбачає, що в процесі здійснення транзакції використовується фіктивне підприємство для імітації господарської операції із метою отримання нелегального прибутку від нарахованого ПДВ. Застосування цієї схеми базується на проведенні транскордонної операції де постачальник, покупець і посередник перебувають в двох різних юрисдикціях. Схема є наступною: постачальник продає товар підприємству трейдеру в іншу юрисдикцію, застосовуючи нульову чи знижену ставку ПДВ [7].

Треjder декларує покупку, нараховуючи відповідний ПДВ (тобто так зване внутрішнє постачання). Треjder нараховує ПДВ компанії-покупцю, однак перед тим, як перерахувати ПДВ до податкового органу, підприємство трейдер зникає [7].

Втрати ПДВ відбуваються в юрисдикції, де товари продаються на внутрішньому ринку. Такі продажі зазвичай відбуваються за нижчою ціною, що дає компаніям, які беруть участь у тіньових операціях, комерційні переваги над іншими конкурентами, які ведуть легальний бізнес.

Іншою поширеною схемою проведення тіньових операцій з ПДВ є використання карусельного ланцюжка транзакцій. (рис .2.4). [7].

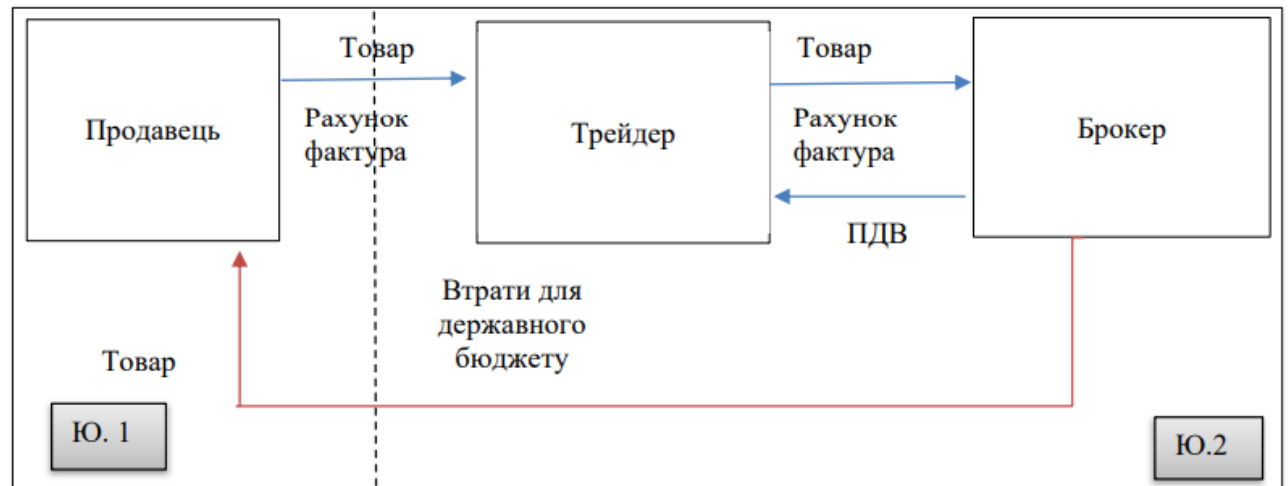


Рис. 2.4. Тіньова операція зі карусельним ланцюжком транзакцій [7]

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 юрисдикції. 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 компанії-брокер. Трейдер зникає, не задекларувавши та не перерахувавши ПДВ до податкових органів. Згодом компанія-брокер продає товар назад компанії продавцю в юрисдикцію 1, оскільки ПДВ, нараховане трейдером отримує брокерська компанія. Далі компанія-брокер формує рахунок-фактуру і відправляє товар продавцю і тоді комерційний ланцюжок замикається із часом може бути перезапущений [7].

Така схема може включати одного чи кілька компаній-брокерів для збільшення її складності. В такому випадку компанія трейдер нараховує й отримує ПДВ із продажів компанії-брокера. Компанія, що є трейдером зникає, так і не задекларувавши і не перерахувавши до бюджету нарахований ПДВ. Потім брокерська компанія продає товар іншому брокеру, який нараховує ПДВ і перераховує в бюджет різницю між вхідним й вихідним ПДВ. Далі інший брокер продає товар Продавцю в юрисдикції 1. За результатами цієї тіньової операції збитки виникають в юрисдикції 2 [7].

Схема «зустрічної торгівлі» – це складна схема, у якій використовуються поєднання різних транзакцій із метою ускладнення виявлення тіньової операції з ПДВ для податкового органу (рис.2.5).

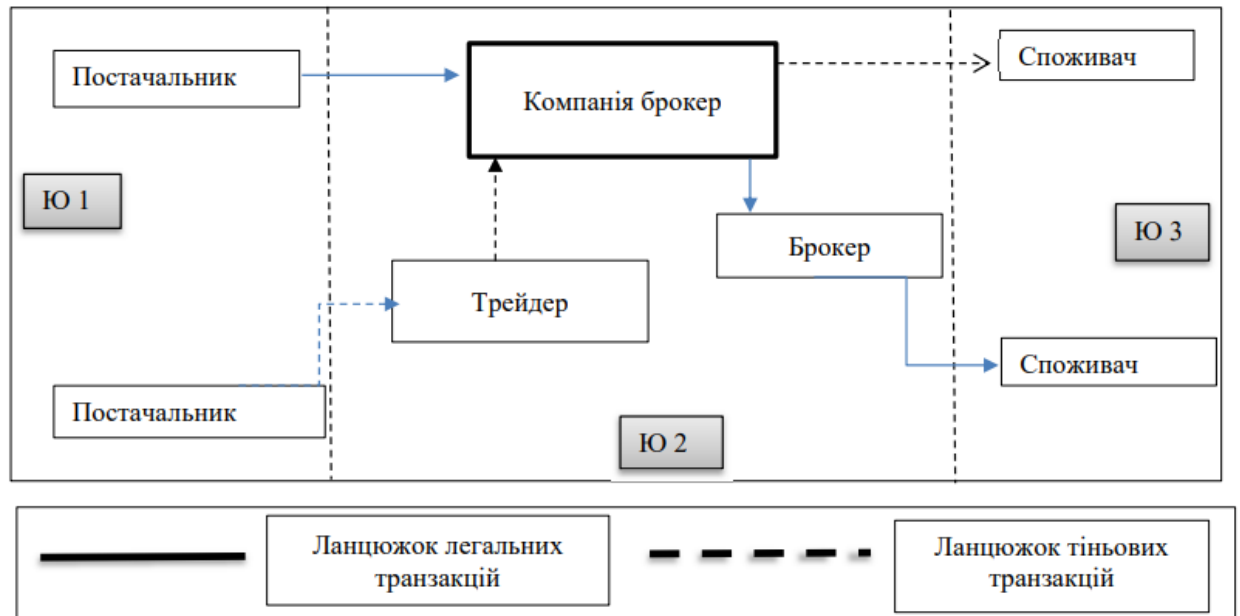


Рис. 2.5. Схема «зустрічної торгівлі» [7]

Основою цієї тіньової операції є компанія брокер, зареєстрована у юрисдикції 2 (Ю. 2). Ця компанія здійснює дві закупівлі. Одну легальну, а одну тішову. Втрати від несплаченого ПДВ виникають у юрисдикції 2 через його несплату відсутнім трейдером [7].

Таким чином, всі тішові операції, в тому числі пов'язані з ПДВ, завдають збитків державному бюджету. Слід зазначити, що заходи боротьби з тішовими операціями з ПДВ, як і інші кримінально-правові заходи, традиційно спрямовані на виконання подвійної функції: покарання та стримування. Однак збільшення штрафних санкцій має обмежений стримуючий вплив на здійснення тішових операцій, спрямованих на ухилення від сплати податків, у тому числі ПДВ. Тому вивчення інструментів, які можуть максимізувати надходження до бюджету за рахунок мінімізації втрат від тішових операцій, є завданням для практиків та науковців з метою формування ефективної державної політики щодо легалізації тішових операцій з ПДВ [7].

3. Діяльність контролюючих органів України щодо протидії злочинам у сфері ПДВ

Протидією схемам ухилення від сплати ПДВ в Україні займається низка державних органів та установ, які координують свої дії в рамках боротьби з фінансовими злочинами (табл.3.1).

Таблиця 3.1.

Контролюючі органи України, які протидіють злочинам у сфері ПДВ

Державний органі	Функціонал
Державна податкова служба України	Основний орган, відповідальний за адміністрування податків, включаючи ПДВ. Займається виявленням та припиненням схем ухилення через: – Систему моніторингу ризиків (СМ КОР), яка блокує фіктивні податкові накладні. – Аналіз декларацій платників податків для виявлення заниження зобов'язань. – Проведення перевірок підприємств щодо дотримання податкового законодавства [19].
Бюро економічної безпеки України (БЕБ)	Центральний орган виконавчої влади, створений для боротьби з економічними злочинами. Має широкі повноваження щодо розслідування фінансових схем, включаючи махінації з ПДВ: – виявляє «скрутки» та схеми використання фіктивних підприємств. – проводить фінансовий аналіз діяльності СГ. – співпрацює з банками, аудиторами та іншими установами для отримання доказів порушень [5].
Служба безпеки України (СБУ)	Здійснює розслідування випадків ухилення від сплати податків, що мають ознаки загрози економічній безпеці держави. Використовує свої розвідувальні функції для викриття організованих груп, які займаються «конвертаційними центрами» та іншими схемами [12].
Національна поліція України (Департамент стратегічних розслідувань)	Розслідує злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків. Працює в межах кримінальних проваджень щодо податкових махінацій [12].
Генеральна прокуратура України	Процесуальне керівництво у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати ПДВ. Координує дії правоохоронних органів у розслідуванні злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, включаючи ПДВ. Забезпечує контроль за дотриманням законності в розслідуваннях, здійснюваних БЕБ, СБУ та іншими органами [12].
Державна аудиторська служба України (ДАСУ)	Проводить ревізії та аудити державних фінансів, що можуть включати розслідування незаконного відшкодування ПДВ. Забезпечує перевірки у бюджетній сфері, де можуть бути пов'язані податкові зловживання.

Складено автором за даними [5,12, 14, 14, 19]

Функції усіх вище перелічених органів взаємопов'язані, і вони працюють як на етапі моніторингу, так і під час розслідування та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства .

Для ефективної боротьби зі схемами ухилення контролюючі органи:

- обмінюються інформацією через спільні бази даних і реєстри (зокрема, Єдиний реєстр податкових накладних).
- координують свої дії в рамках спеціальних міжвідомчих груп, які працюють над складними схемами мінімізації податків.

Проте саме *Державна податкова служба України* має більш за всі контролюючі органи методи протидії схемам ухилення сплати ПДВ в частині моніторингу та контролюючих дій, а саме:

- Блокування податкових накладних, які мають ознаки фіктивності.
- Проведення перевірок, (зокрема камеральних, документальних та фактичних). Застосування штрафів і санкцій до порушників податкового законодавства [6].

Бюро економічної безпеки України в основному здійснює кримінальні розслідування щодо схем ухилення від сплати ПДВ та взаємодіє з іншими органами для ліквідації «конвертаційних центрів» і підозрілих фінансових потоків. До їх повноважень входить: аналіз економічних операцій на підставі фінансової та податкової звітності; застосування інструментів аналізу великих даних (Big Data) для виявлення схем мінімізації податків [5].

Так, у 2022 році працівниками БЕБ до органів ДПС направлено 44 рекомендації щодо суб'єктів господарської діяльності, якими неправомірно заявлено до бюджетного відшкодування ПДВ, чим упереджено втрати бюджету на загальну суму 1,7 млрд грн (до податкових органів подано уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з ПДВ або органами ДПС зменшено (відмовлено) заявлені до відшкодування суми ПДВ за рахунок контрольно-перевірочних заходів) (табл.3.2). [5].

Таблиця 3.2

**Показники діяльності БЕБ щодо запобігання незаконному
відшкодуванню ПДВ**

Показник	2022	2023
Створено аналітичних продуктів	39	112
Загальна сума, на яку упереджено втрати бюджету	1,7 млрд грн	3,4 млрд грн
Упереджено розповсюдження ризикового податкового кредиту з ПДВ грн за рахунок анулювання свідоцтва платників ПДВ	н/д	5,2 млрд
Надіслано до органів ДПС рекомендації щодо СГ, які неправомірно заявили до бюджетного відшкодування ПДВ	44	71
Зупинено незаконне відшкодування ПДВ	1,2 млрд грн	2,1 млрд грн.

Складено автором за даними [5]

Отже за даними таблиці 3.1 можна зробити висновки, що показники діяльності БЕБ щодо запобігання незаконному відшкодуванню ПДВ у 2023 році порівняно з 2022 роком значно зросли по усіх параметрах. Зокрема, до органів ДПС у 2023 році направлено 71 рекомендації щодо суб'єктів господарської діяльності, якими неправомірно заявлено до бюджетного відшкодування ПДВ, чим упереджено втрати бюджету на загальну суму 3,4 млрд грн (до податкових органів подано уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з ПДВ або органами ДПС зменшено (відмовлено) заявлені до відшкодування суми ПДВ за рахунок контрольно-перевірочних заходів), що у двічі більше порівняно з 2022 роком [5].

Щодо *Служби безпеки України*, то основними функції у цій сфері можна визначити:

- протидію організованим злочинним угрупованням, які займаються схемами ухилення від сплати ПДВ.
- виявлення зв'язків між економічними злочинами та фінансуванням тероризму.
- забезпечення захисту державних інтересів у стратегічно важливих галузях, зокрема у податковій сфері [12].

Отже, протидія схемам ухилення від сплати ПДВ потребує спільних зусиль ДПС, БЕБ, СБУ, прокуратури та інших органів. Ключову роль у цьому процесі відіграє використання сучасних інформаційних технологій, міжвідомчої співпраці та вдосконалення законодавчої бази [12].

Так, наприклад БЕБ спільно зі Службою безпеки України та Офісом Генерального прокурора запобігли реалізації масштабної схеми безпідставного відшкодування ПДВ за безпосередньої участі керівництва та службових осіб Головного управління Державної податкової служби у Львівській області. В рамках кримінального провадження за ч. 2 ст. 364, ч. 2 ст. 366, ч. 3 ст. 209 КК України встановлено, що службові особи ряду підприємств, діючи за змовою зі службовими особами ГУ ДПС у Львівській області, внесли неправдиві відомості до офіційних документів, що призвело до незаконного відшкодування з бюджету ПДВ у розмірі 131,8 млн грн., трьом службовим особам ГУ ДПС у Львівській області повідомлено про підозру [5].

Крім того, варто з відзначити, що міжнародна співпраця у викритті схем уникнення сплати податку на додану вартість є важливим інструментом для забезпечення економічної стабільності та боротьби з фінансовими злочинами. Така співпраця є актуальна для держав, оскільки такі схеми часто призводять до значних втрат для державних бюджетів, особливо в країнах із розвиненою системою ПДВ [19].

До основних засад міжнародної співпраці слід віднести:

1. Обмін інформацією між країнами. Організації, такі як OECD та Європейський Союз, сприяють автоматичному обміну податковою інформацією через системи на кшталт EU VAT Information Exchange System

(VIES). Ця інформація допомагає відстежувати транскордонні операції та виявляти шахрайство [15].

2.Спільні розслідування. Наприклад, Європол активно співпрацює з податковими органами країн ЄС для розкриття схем «карусельного шахрайства» (коли одна й та сама продукція перепродається кілька разів між країнами з метою отримання відшкодування ПДВ) [15].

3.Розробка глобальних стандартів. Використання таких ініціатив, як Принципи прозорості G20/OECD, сприяє уніфікації методів виявлення та припинення фінансових зловживань[15].

4.Підтримка країн, що розвиваються. Розвинені країни допомагають у створенні ефективних систем адміністрування ПДВ та навчанні місцевих податкових інспекторів.

Україна активно інтегрується у світову економічну систему, і співпраця з міжнародними організаціями, такими як OECD, є важливим кроком у викоріненні шахрайства. Інструменти, які використовуються міжнародною спільнотою, можуть допомогти Україні боротися зі схемами, що призводять до втрат державного бюджету [14].

Отже, для ефективної боротьби із ухиленням від сплати ПДВ ключову роль відіграє співпраця між зазначеними органами. Наприклад: спільні операції ДПС, БЕБ та СБУ з ліквідації «конвертаційних центрів»; обмін даними між органами завдяки сучасним ІТ-рішенням та аналітичним платформам. Органи протидії ухилення від сплати ПДВ працюють у кількох напрямках: моніторинг, розслідування, притягнення до відповідальності. Хоча законодавча та технічна база України постійно вдосконалюється, боротьба з цими злочинами залишається викликом через масштабність і складність схем ухилення.

4.Аналіз гравців орієнтованих на протидії злочинам у сфері ПДВ

Аналіз гравців, які залучені до протидії злочинам у сфері ПДВ, передбачає ідентифікацію ключових учасників процесу, їх ролей та взаємодії.

Основна мета – зниження рівня шахрайства (наприклад, фіктивного кредитування, схемного ПДВ) і забезпечення прозорості в адмініструванні.

До основних гравців, які зацікавлені у протидії злочинам із ПДВ слід віднести :

1. Урядові відомства - Міністерство фінансів України; Кабінет Міністрів.
2. Контролюючі органи - Державна податкова служба України; Державна митна служба України, Бюро економічної безпеки України; Служба безпеки України; Національна поліція України (економічні підрозділи).
2. Приватний сектор - бізнес та платники податків.
3. Міжнародні партнери - МВФ, Світовий банк, ОЕСР, Міжнародні аудиторські компанії.

Кожна група стейкхолдерів має свій інтерес по відношенню щодо удосконаленні адміністрування ПДВ та розробку методів протидії злочинам у сфері ПДВ. Рівень впливу та інтерес кожного гравця орієнтованого на боротьбу з ухиленням від сплати ПДВ відображено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Матриця впливу гравців, орієнтованих на боротьбу з ухиленням від сплати ПДВ

Рівень впливу	Зацікавленість		
	Висока	Середня	Низька
Високий	МФУ, ДПСУ, МСУ, БЕБ, СБУ, НПУ	Міжнародні партнери	Частина бізнесу (несумлінні)
Середній	Громадські організації	Локальні бізнес-асоціації	Держслужбовці – хабарники
Низький	Сумлінні платники податків	Академічні кола	Тіньовий сектор

Складено автором

Головними гравцями у розробці стратегії щодо боротьби з ухиленням від сплати ПДВ, та які мають високий рівень зацікавленості і рівень впливу слід віднести:

Міністерство фінансів України - розробляє стратегії, плани, програми щодо вдосконалення діяльності ДПС України та митної служби України, які є основними адміністраторами цього податку. МФУ є зацікавленим гравцем, скільки ухилення від сплати податкових платежів призводить до втрати надходжень до державного бюджету. Рівень зацікавленості у боротьбі зі сплатою податку на додану вартість є значним, оскільки ПДВ є одним із ключових джерел доходів державного бюджету. Від ефективності адміністрування цього податку залежить фінансування соціальних програм, інфраструктурних проектів та інших державних ініціатив [10].

Державна податкова служба України. Відповідно ДПСУ може вжити різних заходів, таких як зміцнення контролю за платниками ПДВ, вдосконалення електронного адміністрування та використання блокчейн-технологій та аналітичних платформ для відстеження транзакцій [19].

Міжнародні організації активно зацікавлені у боротьбі з ухиленням від сплати ПДВ, оскільки це питання тісно пов'язане з глобальними фінансовими потоками, економічною стабільністю та справедливим розподілом податкового тягаря.

Ухилення від сплати ПДВ призводить до значних втрат для державних бюджетів, які впливають на фінансування соціальних програм, інфраструктури та інших державних витрат. Наприклад, за даними Європейської комісії, в країнах ЄС щорічно втрачається мільярди євро через так званий «розрив у ПДВ» (VAT Gap) [12].

Міжнародні організації, такі як ОЕСР, підтримують уряди в розробці політик для зменшення податкового розриву, використовуючи стандарти, рекомендації та обмін передовими практиками [12].

Деякі схеми ухилення, наприклад, «карусельне шахрайство» (VAT carousel fraud), мають транскордонний характер і створюють складнощі для

окремих країн у боротьбі з ними. Це стало однією з причин, чому ЄС приділяє особливу увагу спільній боротьбі з податковими схемами [12].

Організації, такі як Європейська комісія та Європол, співпрацюють у виявленні та запобіганні транскордонним податковим шахрайствам [14].

До основних гравців у цій сфері слід віднести :

ОЕСР - створює стандарти для запобігання ухиленню від сплати податків.

- Європейську комісію - працює над гармонізацією податкових систем у ЄС та боротьбою з «розривом у ПДВ».

- МВФ - підтримує країни у модернізації податкових адміністрацій.

- Світовий банк - фінансує програми щодо цифровізації податкових систем.

- Європол - займається розслідуванням транскордонного шахрайства [14].

- Платники податків, які сумлінно сплачують податкові платежі є також зацікавленими в об'єктивному оцінюванні роботи податкових органів, оскільки Ухилення від сплати ПДВ надає недобросовісним конкурентам цінову перевагу. Чесні платники, які виконують свої податкові зобов'язання, змушені працювати у не вигідних умовах. Якщо більше компаній сплачують ПДВ, це дозволяє зменшити податкове навантаження на кожного окремого платника, оскільки доходи бюджету зростають. Ухилення від сплати призводить до недоотримання коштів бюджетом і може створювати тиск на сумлінних платників [12].

Для платників, які мають право на бюджетне відшкодування ПДВ, важливо, щоб система працювала чітко та без зловживань. Ухилення від сплати ПДВ часто супроводжується використанням фіктивних схем, які ускладнюють або затримують законне повернення ПДВ [15].

Державні службовці-хабарники та несумлінні платники податків не зацікавлені у викритті схем ухилення від сплати ПДВ з кількох причин, пов'язаних із особистими інтересами, корупційними схемами та загальними системними проблемами:

Чиновники, залучені до схем ухилення від ПДВ, отримують хабарі або іншу вигоду за «закривання очей» на порушення. Це створює конфлікт інтересів, адже викриття схем означає втрату нелегальних доходів. У багатьох випадках чиновники вищого рівня або впливові особи організовують та контролюють масштабні схеми ухилення від податків. Їх викриття може загрожувати інтересам потужних груп, які отримують зиск від цих махінацій [15].

Корупція та ухилення від сплати податків є системною проблемою, яка потребує комплексного підходу, включаючи політичну волю, незалежний контроль і реформування ключових інституцій [12].

Несумлінні платники податків самі зацікавлені в ухиленні від сплати ПДВ, оскільки це дозволяє знизити витрати й збільшити прибуток. Вони можуть співпрацювати з корумпованими чиновниками для підтримки таких схем [12].

Отже, протидія злочинам у сфері ПДВ вимагає злагодженої роботи всіх учасників процесу. Головну роль відіграють державні органи, доповнені технологіями та підтримкою з боку бізнесу й міжнародних партнерів. Ефективність залежить від співпраці, швидкості реагування та інноваційності застосованих підходів.

5. Ефективність контрольно-перевірочної роботи органів ДПС щодо протидії злочинам у сфері ПДВ

Органи Державної податкової служби України активно працюють над запобіганням та протидією злочинам у сфері податку на додану вартість. Ця сфера є однією з найпоширеніших щодо вчинення фінансових злочинів, враховуючи складну процедуру адміністрування ПДВ та його значну роль у державному бюджеті.

Організація позапланових перевірок «ризикового» ПДВ

У 2023 році в підрозділах податкового аудиту на відпрацюванні перебувало 1984 ймовірні вигодонабувачі, задіяні в схемах ухилення від оподаткування ПДВ на загальну суму 12 594,7 млн грн, у 2022 р. – 3 041 СГ на суму 10647,1 млн грн. (рис.5.1, 5.2) [6].

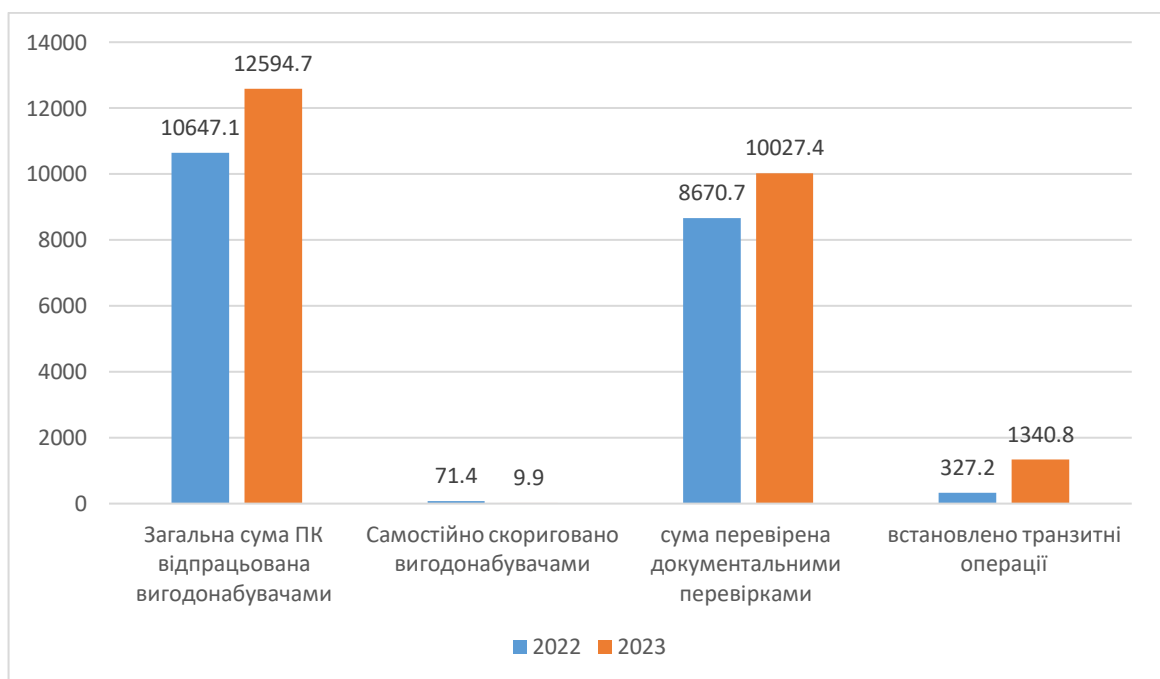


Рис.5.1. Динаміка відпрацювання сум податкового кредиту вигодонабувачами у 2022-2023 роках, млн грн [6]

Контрольно-перевірочними заходами підрозділів податкового аудиту опрацьовано 1 969 підприємств-вигодонабувачів на загальну суму 12 584,9 млн гривень.

При цьому 15 платників податків самостійно зменшили суми ризикового податкового кредиту на 9,9 млн гривень [6].



Рис.5.2. Відпрацювання вигодонабувачів схемного податкового кредиту у розрізі платників податків у 2023 році [6]

Протягом 2023 року під час 1 086 документальних перевірок опрацьовано 10 027,4 млн грн ризикового податкового кредиту:

донараховано грошових зобов'язань (ПДВ, податку на прибуток і штрафних санкції) на суму 2 171,3 млн грн;

зменшено:

залишок від'ємного значення ПДВ на суму 755,8 млн грн;

бюджетне відшкодування з ПДВ на суму 1 106,7 млн грн;

збитки з податку на прибуток на суму 378,6 млн гривень (рис.5.3). [6]



Державна
податкова
служба України

ВІДПРАЦЮВАННЯ ВИГОДОНАБУВАЧІВ СХЕМНОГО ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ

ВІДПРАЦЬОВАНО 1 984 ЙМОВІРНИЙ ВИГОДОНАБУВАЧ НА СУМУ ПДВ 12,6 МЛРД ГРН

РЕЗУЛЬТАТИ ВІДПРАЦЮВАННЯ



у тому числі у межах наказу ДФС від 28.07.2015 № 543 «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ»

ВІДПРАЦЬОВАНО 1 431 ЙМОВІРНОГО ВИГОДОНАБУВАЧА НА СУМУ ПДВ 8,2 МЛРД ГРН

донараховано – 1 563,2 млн грн

зменшено суму від'ємного значення ПДВ – 327,5 млн грн

зменшено суму заявленого до відшкодування ПДВ – 76,3 млн грн

встановлено транзитність операцій – 190,3 млн грн

підтверджено суму податкового кредиту з ПДВ – 5 925,2 млн грн



зменшено збитки – 310,8 млн грн

Рис.5.3. Результати відпрацювання вигодонабувачів схемного податкового кредиту у 2023 році [6]

Також встановлено «транзитність» проведених господарських операцій по вигодонабувачах на загальну суму 1 340,6 млн грн та підтверджено реальність проведення господарських операцій на загальну суму 7 254,9 млн грн (найчастіше це операції з постачання власновиробленої або імпортованої продукції) [6].

Організація позапланових перевірок платників податків, які задекларували суми від'ємного значення з ПДВ більше 100 тис. гривень

Протягом 2023 року контрольно-перевірочними заходами охоплено 1 738 СГ із загальною сумою задекларованого від'ємного значення ПДВ 18 642 млн гривень [6].

За результатами 1 220 проведених перевірок:

перевірено 14 317,6 млн грн задекларованого від'ємного значення з ПДВ;

зменшено від'ємне значення з ПДВ на суму 7 510,4 млн грн;

донараховано ПДВ на суму 2 469,9 млн гривень (рис.5.4) [6].



Рис.5.4. Загальні результати проведених контрольно-перевірочних заходів [6]

Встановлено неможливість проведення контрольно-перевірочних заходів стосовно 472 СГ у зв'язку з відсутністю за місцем реєстрації. До правоохоронних органів, БЕБ та Національної поліції України направлено листи щодо встановлення місцезнаходження платників податків. Віднесено до категорії ризиковості (згідно з Постановою № 1165) 149 СГ, загальна сума задекларованого від'ємного значення ПДВ щодо яких становить 1 922,6 млн гривень [6].

Організація документальних позапланових перевірок з питань бюджетного відшкодування ПДВ

З січня по грудень 2023 року до підрозділів податкового аудиту передано 6 435 декларацій / уточнюючих розрахунків, що на 2,2 відс. більше ніж у 2022 році, де показник становив - 6 296 декларацій / уточнюючих розрахунків (рис.5.5) [6].



Рис.5.5. Кількість переданих декларацій/уточнюючих розрахунків до підрозділів податкового аудиту [6]

За результатами контрольно-перевірочної роботи у 2023 році територіальними підрозділами податкового аудиту проведено 5,6 тис. документальних позапланових перевірок щодо достовірності заявлених до бюджетного відшкодування сум ПДВ, що на 10 відс. більше ніж у 2022 році (5,1 тис. перевірок) (рис.5.6).



Рис.5.6. Динаміка кількості результативних перевірок [6]

За результатами документальних перевірок юридичних осіб із питань дотримання податкового законодавства при декларуванні від'ємного значення з ПДВ, у т. ч. заявленого до відшкодування з бюджету, завищено та/або відмовлено у наданні бюджетного відшкодування ПДВ у розмірі 6 061,8 млн грн та зменшено від'ємне значення з ПДВ на 937,8 млн гривень.



Рис. 5.7. Результати відпрацювання сум заявлених до бюджетного відшкодування ПДВ у 2022-2023 роках [6]

На нашу думку, важливо було доповнити таку оцінку контрольно-перевірочну діяльності ДПСУ кількісними та якісними показниками (табл.5.1).

Таблиця 5.1.

Оцінка контрольно-перевірочної діяльності ДПСУ щодо протидії ухиленню від сплати ПДВ

Кількісні показники	Якісні показники
Зниження кількості фіктивних суб'єктів господарювання – порівняти кількість «схемних» компаній до і після впровадження нових систем	Прозорість адміністрування - як нові технології впливають на зниження корупційних ризиків
Зростання рівня добровільного декларування ПДВ – динаміка сплати ПДВ після впровадження нових технологій	Довіра платників податків – позитивна/негативна динаміка у взаєминах між бізнесом і податковими органами
Зменшення часу на перевірку за допомогою технологій, які автоматизують перевірки, повинні скоротити тривалість перевірок	Підвищення компетенції персоналу - як використання нових технологій сприяє розвитку навичок у податківців

Складено автором за даними [6]

Для оцінювання та визначення вищезазначених показників можна використовувати такі методи: аналіз статистичних даних, опитування бізнесу та громадськості, порівняльний аналіз з іншими країнами.

Отже, оцінка результативності застосування нових технологій в адмініструванні податків, зокрема у протидії злочинам у сфері ПДВ, є важливим аспектом покращення ефективності податкових органів та зниження рівня податкових зловживань. Таким чином, результативність можна оцінити як комбінацію зростання податкових надходжень, скорочення рівня зловживань та зростання задоволеності бізнесу умовами адміністрування. Важливо також враховувати, що успіх залежить від узгодженої роботи податкових органів, технічних можливостей та правового забезпечення.

6.Європейська практика адміністрування ПДВ: проблеми та напрямки вирішення

ПДВ, запроваджений у країнах ЄС, і проблемність його адміністрування внаслідок існування на європейських ринках злочинних схем є на сьогодні однією з найактуальніших тем європейської податкової політики.

Значна кількість цих проблем збігаються із тими, з якими стикається сьогодні Україна. Уряди країн ЄС не лише визнають наявність значних втрат бюджетних коштів, до яких призводить зловживання в системі ПДВ, але й надають особливої уваги тим негативним структурним наслідкам, які таке шахрайство створюють для економіки ЄС [12].

Незаконні схеми відшкодування ПДВ у ЄС, власне, подібні до української практики, за винятком того, що там зазвичай не вдаються до цінових маніпуляцій, а натомість переважає змова платників податку з двох чи декількох країн-членів ЄС, задіяних у експортно-імпортних операціях [12].

До основних проблем адміністрування ПДВ у ЄС відносять:

1. Схеми ухилення та шахрайства:

- карусельні шахрайства - одна з найбільш розповсюджених схем, коли

товари переміщуються між країнами ЄС, і в результаті учасники ухиляються від сплати ПДВ.

- фіктивні компанії - використання підставних юридичних осіб для подання неправдивих декларацій.

- махінації у сфері електронної торгівлі -ухилення від сплати ПДВ через транснаціональні платформи [17].

2.Складність адміністрування. По перше, це відмінності у національних ПДВ - ставках і правилах між країнами. І по друге , це наявність значного навантаження на бізнес через необхідність дотримання багатьох регуляцій. Особливо це стосується компаній, які діють у декількох країнах ЄС [17].

3.Недостатня прозорість операцій. Є питання стосовно відсутності митного контролю всередині ЄС, що ускладнює відстеження транзакцій та проблеми з обміном інформацією між податковими органами різних країн.

4.Цифровий розрив. Наразі, не всі країни ЄС повністю інтегрували сучасні цифрові інструменти для адміністрування ПДВ. Крім того, відсутня єдина платформа для моніторингу ПДВ у режимі реального часу [17].

Практика ЄС свідчить, що електронні податкові накладні дуже широко використовують. Розрізняють три моделі використання електронних накладних податкової адміністрації (табл.6.1.) [17].

Таблиця 6.1

Моделі використання електронних накладних в ЄС [17]

Модель	Порядок використання
ПДВ-лістинг	передбачають, що звітність подають у терміни, прив'язані до звичайної звітності, додаткову інформацію подають до кожної або більшості транзакцій
Звітування SAF-T	надання додаткових даних, застосованого на стандартному файлі аудиту, за термінами вона прив'язана до стандартної звітності
Квазі-звітність у режимі реального часу	більш схожа на українську модель, коли впродовж короткого періоду часу (5–15 днів) податковий орган отримує дані щодо кожного рахунку-фактури

Електронні накладні можуть бути доречними інструментами для поліпшення податкового адміністрування. Прикладом є Польща, яка

впровадила систему SAF-T в три хвили: 2016 рік – для великих підприємств, 2017 рік – для середніх і малих, 2018 рік – для мікропідприємств. Вони також запровадили систему аналізу в реальному часі [17].

Та це було не єдиним заходом, а лише одним із комплексу всього пакета. Комплементарними заходами було посилення відповідальності, тобто шахрайство у сфері ПДВ було прирівняно до кримінального вбивства. Вартість цього шахрайства було підвищено до 25 років позбавлення волі. Крім того, в адміністрування було залучено фінансові інституції – Управління боротьби з корупцією та Управління боротьби з організованою злочинністю [17].

Результат вражаючий – з 2012 року кількість перевірок скоротилося на $\frac{3}{4}$, тим часом як кількість виявлених порушень збільшилася втричі, а середня вартість виявлених порушень зросла у 15 разів до 187 070 євро [17].

Директива ЄС щодо електронних рахунків, яка діє зараз, дозволяє встановити обов'язкову електронну звітність лише в системі B2G. Натомість вона не дозволяє дискредитувати паперову або електронну звітність і вимагає рівного ставлення до неї. Не дозволяється встановлення додаткових вимог щодо реєстрації податкових накладних, окрім електронного цифрового підпису та системи електронного обміну [17].

Однак дедалі більше країн вимагають електронних податкових накладних у системі B2G. Навіть всупереч наднаціональному законодавству країни ЄС почали впроваджувати обов'язкову електронну звітність і систему адміністрування ПДВ, отримуючи спеціальні дозволи. Таку тенденцію почала Італія, потім Франція. 2020 року Польща оголосила про наміри зробити за аналогією Італії, за нею були Бельгія та Іспанія [17].

Найбільш цікавий досвід Італії – першої країни, яка 2019 року запровадила обов'язкове виставлення рахунків B2B. Оскільки Директива ЄС не дозволяє виставлення таких рахунків, вона отримала дозвіл на п'ять років з можливістю подальшого продовження. Його було надано для місцевих і тих

іноземних підприємств, які мають італійську реєстрацію. Наразі Італія прагне розширити цей дозвіл на іноземних контрагентів [17].

Відповідно до італійського законодавства рахунки обмінюють у системі SDI, яку адмініструє італійська податкова і передбачає перевірку інформації, що регламентується законодавством. Це мінімально потрібна інформація, яка стосується номера ПДВ реєстрації, адреси платника, продавця та покупця, номера рахунку, опису характеру, кількості та якості проданого товару або наданої послуги, бази оподаткування, ставки і суми податку [17].

Система зобов'язана реєструвати, якщо всі поля заповнено та дійсні номери ПДВ реєстрації. Ця система обміну є абсолютною гарантією виставлення рахунку. Тобто якщо виконано всі потрібні формальні умови, то система надає покупцю підписану електронним підписом електронну податкову накладну, продавець отримує звіт про проходження і далі всі працюють у своєму режимі – підприємство займається своєю економічною діяльністю, а податкова вивчає податкову інформацію, яку далі використовує для ризик-орієнтованого підходу та подальших перевірок [17].

Отже, європейська практика адміністрування ПДВ демонструє успішні кроки у боротьбі зі злочинами завдяки цифровізації, уніфікації правил і співпраці між країнами. Однак ключовими викликами залишаються боротьба з транскордонним шахрайством, гармонізація національних систем та вдосконалення механізмів моніторингу. Україні, що прагне інтеграції до європейського простору, доцільно вивчити та адаптувати ці практики до свого контексту

Європейські фахівці дотримуються думки, що оцінити прямі та опосередковані втрати від існування таких незаконних схем досить важко, але навіть приблизні підрахунки свідчать, що ці втрати є значними і становлять єдину й найбільшу загрозу для існування ПДВ у цих країнах [17].

Лише у Великобританії, яка є однією з найактивніших держав у боротьбі з правопорушеннями у системі ПДВ, річний обсяг бюджетних втрат через «карусельні» схеми за деякими оцінками сягає 1,73 млрд фунтів. Деякі країни-

члени ЄС оцінюють втрати від махінацій з ПДВ у 10 % від загального обсягу надходжень від цього податку. Вивчення проблеми шахрайства в сфері відшкодування ПДВ та варіантів її розв'язання сьогодні ведеться як на рівні Європейського Союзу, так і в межах податкової політики окремих його членів [12].

Досвід країн Європейського Союзу в питанні щодо застосування ПДВ показує те, що усім країнам, де запроваджено податок, притаманні типові проблеми з втратою доходів через недосконалий механізм визначення правомірності його відшкодування з бюджету. Ефективність заходів для вирішення питань із ПДВ пояснюється рівнем фінансової прозорості й податкової культури, а також взаємною внутрішньою інтеграцією систем податкового адміністрування у країнах ЄС.

7. Заходи боротьби з тіньовими операціями із ПДВ з урахування зарубіжного досвіду

Боротьба з тіньовими операціями із ПДВ є актуальною проблемою для багатьох країн. Для її вирішення використовуються різноманітні заходи, які базуються на кращих практиках з усього світу. Основних підходи, які зарекомендували себе в різних країнах:

1. *«Впровадження електронних систем звітності (E-Invoicing)»*. Для удосконалення цього підходу потребує розвитку (впровадження):

- інтеграція з обліковими системами, а саме надання можливості автоматичного завантаження даних із бухгалтерських програм (1C, SAP, BAS та інших) для зменшення ручного введення облікової інформації до податкової звітності.

- автоматизація перевірки даних для попередження про помилки у звітах у реальному часі з рекомендаціями щодо їх виправлення;

- платформи зворотного зв'язку, що дасть можливість отримати консультацію в податкових органах щодо звітності в режимі реального часу;

- онлайн-статусу для забезпечення можливості в режимі реального часу відстежувати статус обробки поданої звітності в податковому органі;
- сучасних серверів і алгоритмів для швидшої обробки поданих облікових даних та податкової звітності;
- моніторингу ризиків: автоматичне виявлення підозрілих операцій для зниження фіскальних ризиків;
- єдиної платформи для створення універсальної платформи, яка поєднує ПДВ-звітність із іншими видами податкової звітності» [12].

Так, наприклад, в Італії та Іспанії обов'язкове використання електронних рахунків-фактур знизило обсяг ухиляння від сплати ПДВ. Наприклад, в Італії система Sistema di Interscambio дозволяє в режимі реального часу контролювати всі транзакції [17].

Впровадження цих заходів зменшить ризики фальсифікації рахунків та допоможе зробити процес звітності більш прозорим, простим і безпечним як для бізнесу, так і для державних органів [12].

2. Використання системи «розумного аналізу даних» (Big Data та AI)

Системи на основі Big Data та AI здатні аналізувати великі обсяги даних для виявлення підозрілих операцій, таких як використання «податкових ям» або фіктивних компаній; ланцюги транзакцій, які мають ознаки шахрайства (наприклад, схеми «каруселі»); неправомірне декларування податкового кредиту [12].

Машинне навчання дозволяє створювати моделі для оцінки ризиків, пов'язаних із компаніями чи окремими транзакціями. Це дає змогу: пріоритизувати перевірки для компаній із високим ризиком ухилення від сплати ПДВ;

- автоматично перевіряти рахунки-фактури та відповідність транзакцій задекларованим даних;
- виявляти підозрілі операції в режимі реального часу та блокувати їх до подальшого розслідування[12].

Крім того Big Data аналізує дані про економічну активність, допомагаючи формувати більш точніші прогнози щодо надходжень ПДВ та виявляти системні прогалини в законодавстві або адмініструванні.

Щодо покращення сервісів для платників податків, то AI може створювати сервіси для автоматизації податкових звітів, наприклад генерація рекомендацій для правильного заповнення декларацій та автоматичне попередження платників про помилки або неточності [12].

Прикладами успішного використання таких систем є в Індії податкові органи використовують платформу GSTN (Goods and Services Tax Network), яка аналізує транзакції на основі Big Data для виявлення шахрайства. В Польщі алгоритми штучного інтелекту перевіряють транзакції в системі JPK_VAT, що скоротило час виявлення порушень. Податкові органи Великобританії впровадили систему Connect, яка аналізує великий обсяг даних для виявлення підозрілих операцій. Це допомагає автоматично визначати компанії, які можуть ухилятися від сплати ПДВ. Основним перевагами є миттєве виявлення ризикових транзакцій; зменшення ручної роботи інспекторів та відповідно збільшення ефективності перевірок [12].

Звісно для впровадження таких систем є потреба у забезпеченні великих інвестиціях в інфраструктуру, кадри, конфіденційності даних та перш за все, законодавча база для впровадження таких технологій.

3. Створення реєстру ризикових платників.

В Україні реєстр ризикових платників податку на додану вартість функціонує як частина процедур моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ризиків. Цей інструмент створений для протидії ухиленню від сплати податків через фіктивні угоди та схеми мінімізації податкових зобов'язань проте потребує удосконалення цього процесу [17].

Так, у Чехії впроваджено систему моніторингу платників податків, де ведеться чорний список компаній, підозрюваних у шахрайстві з ПДВ [17].

Хоча система ефективна у боротьбі з «податковими ямами», інколи трапляється блокування добросовісних платників податків, що є проблемою.

Данило Гетманцев зазначає, що «Система вдосконалюється, і обсяг заблокованих податкових накладних поступово зменшується. За 2024 рік 27,5% заблокованих податкових накладних взагалі не було подано на розблокування, що вказує на те, що платники податків усвідомлюють, що операції були сумнівними. Це стосується обсягу близько 8 млрд гривень .

Загалом 71,5% заблокованих накладних було розблоковано рішенням комісії, що свідчить про ефективну роботу системи [17].

Відсоток блокування потрібно знижувати, але не шляхом невиправданої відмови у розблокуванні, а шляхом зменшення кількості операцій, які система вважає сумнівними. Щодо альтернатив, зокрема арешту рахунків та доступу до банківської таємниці, – більшість не погодиться на такий рівень контролю. Тому серед існуючих варіантів обираємо той, який є менш шкідливим [17].

До запровадження СМКОР у податковій працювало 60 тисяч працівників, зараз – 22 тисячі. Крім того, були тотальні податкові перевірки, у межах яких було важко досягти прозорості. СМКОР надає можливість чітко визначити, хто винен і хто правий, на відміну від виїзних аудиторських перевірок, де це дуже складно [2].

Незважаючи на зменшення заблокованих ПН/РК, кількість ризикових платників продовжує зростати. Регіональні комісії здебільшого приймають рішення не на користь платників. Проте частина платників змогла розблокувати документи через суди та адміністративне оскарження» [2].

Так, станом на 01.09.2024 кількість ризикових становить більше 32 тис. (21% до всіх платників, які реєстрували ПН/РК). Перелік ризикових платників у серпні збільшився, і тенденція до зростання кількості ризикових платників зберігається з вересня 2023 року. На це, безумовно, впливає стала негативна практика регіональних комісій за результатами розгляду документів платників про їх «неризиковість» приймати більшість рішень про відповідність платника критеріям ризиковості [2].

Так, протягом поточного року регіональні комісії приймають рішення НЕ на користь платників майже у 4 рази більше, ніж позитивних для платника.

У серпні за рішеннями суду було виключено з ризикових 44 платника, а за результатами адміністративне оскарження – 20 платників.

Напрямки удосконалення СМКОР

Перший рецепт, який можна запропонувати, – більш пильно переглянути модель прогнозування доходів бюджету та систему стримування видатків для того, щоб не виникали фіскальні розриви та стимули для податкової фінансувати їх за рахунок коштів платників ПДВ [2].

Зважаючи на міжнародну практику, ідеологія СМКОР потребує змін. Було б добре, якби система була джерелом інформації, що вимагала б надавати потрібний перелік інформації, яку податкова використовувала б для перевірок, зіставлень [2].

Платники податків мають право мати повну інформацію щодо того, які саме документи вони не надали, якої саме інформації не вистачає, які в них є часові рамки. Ризики мають бути прозорими, зрозумілими. У такому разі вже податкова буде доводити вину платника податку, а не навпаки.

Другим рішенням можна запропонувати запровадити законодавчо встановлене обмеження часу блокування податкових накладних, упродовж якого блокування можливе на не надто тривалий час. Це дасть податковій змогу зібрати докази, і якщо ці докази будуть насправді дуже серйозними, тоді час блокування продовжити. Якщо це порушення не виявлено, тоді повернути податкову накладну до реєстру [2].

4.Посилення міжнародного співробітництва. Основні напрями такого співробітництва включають:

- автоматизований обмін податковою інформацією. Використання сучасних технологій для автоматичного обміну даними між податковими органами різних країн щодо транскордонних операцій. Так, в ЄС діє система VIES (VAT Information Exchange System), яка дозволяє країнам-членам обмінюватися даними про транзакції між підприємствами. Основними перевагами цієї системи є виявлення транснаціонального шахрайства та уніфікація підходів до адміністрування ПДВ [12].

- угоди про обмін податковою інформацією. Розширення кількості двосторонніх і багатосторонніх угод для полегшення доступу до необхідних даних.

- впровадження єдиних стандартів для ПДВ. Уніфікація підходів до адміністрування ПДВ у межах міжнародних організацій, таких як ОЕСР та ЄС.

- боротьба з шахрайством у сфері ПДВ. Координація заходів проти схем шахрайства, зокрема "карусельного шахрайства", яке поширене в міжнародній торгівлі.

- Гармонізація законодавства. Впровадження норм, які відповідають стандартам ЄС, у тому числі у сфері оподаткування ПДВ [12].

5.Впровадження електронного аудиту. Запровадження автоматизованих перевірок для аналізу ризиків та виявлення розбіжностей у звітності платників податків.

28 жовтня на черговому засіданні Уряду було ухвалено проєкт Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо впровадження електронних перевірок (е-аудит)». з 1 січня 2025 року процедура е-аудиту стане обов'язковою складовою частиною податкової документальної перевірки для великих платників податків і базуватиметься на інформації, яку підприємства подаватимуть у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA). З 1 січня 2027 року – подання файлу стане обов'язковим для всіх платників ПДВ [10]

Одне з найуспішніших впроваджень моделі звітності SAF-T було здійснено в Польщі. Органи влади обрали параметризацію, що фокусується саме на операціях пов'язаних з ПДВ, з наступних причин: збільшення бюджетних надходжень від ПДВ, високий рівень шахрайства в цій сфері та можливість досягти послідовних результатів. Польський приклад є успішним з точки зору збільшення надходжень від ПДВ після впровадження моделі звітності SAF-T з 2016 року. Згідно зі звітом Європейської комісії, розрив у надходженнях ПДВ у Польщі порівняно з відповідним показником ЄС становив 24,7% у 2015 р. та скоротився до менше ніж 10% до кінця 2019 р.

завдяки запровадженню централізованої системи звітності [24]. Обсяг даних, зібраних завдяки SAF-T, є настільки великим, що Міністерство фінансів Польщі вирішило відмовитися від подання декларації з ПДВ і замінило її обов'язком надсилати JPK_VAT (SAF-T з даними з реєстрів купівлі-продажу з ПДВ). Відмова від декларації з ПДВ для файлів SAF-T фактично стало однією з найбільших «революцій» в системі ПДВ з початку її функціонування та мала очевидний ефект після запровадження цього ІТ-інструменту звітності [23]. Як наслідок, підприємства, які свідомо виконують свої податкові зобов'язання, можуть зосередитися на веденні господарської діяльності, в той час як податкові органи можуть акцентувати увагу на суб'єктах, які ведуть фіктивну діяльність або ухиляються від виконання [16].

6. *Посилення відповідальності за ухилення від сплати ПДВ.* На наше переконання, запровадження жорсткіших штрафів і кримінальної відповідальності за організацію схем ухилення є одним із основних елементів в системі боротьби з ухиленням від сплати ПДВ в нашій країні [12].

7. *Освітні кампанії для бізнесу.* Наразі інформування платників податків потребує більшу увагу приділяти саме роз'ясненню переваг добровільного виконання податкових зобов'язань. Так, 01.10.2024 набрали чинності перехідні положення ПК України, якими було затверджено статус платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства (як говорять «в народі» – «білих» платників) та встановлено порядок їх взаємодії з податковими органами. Члени Клубу білого бізнесу будуть мати преференції, які більш детально розглянуто в додатку А. Основною перевагою є те, що кожний платник податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства матиме комунікацію зі своїм комплаєнс-менеджером, на якого буде покладено обов'язок супроводження (консультування) такого платника. [19].

Так, в Австралії активно проводять тренінги для малого та середнього бізнесу щодо правильного обліку ПДВ, що дозволяє підвищити рівень

обізнаності платників та знизити кількість ненавмисних помилок у звітності [9].

8.Підвищення кваліфікації працівників органів ДПС.

Проведення навчальних заходів (тренінгів, семінарів) для фіскальних органів, орієнтованих на сучасні методи аналізу та аудиту. Важливо залучати експертів в контексті співпраці з міжнародними організаціями для отримання передового досвіду в боротьбі з податковими правопорушеннями [9].

Отже, ефективна боротьба з ухиленням від сплати ПДВ вимагає комплексного підходу: вдосконалення законодавчої бази, використання сучасних технологій, підвищення професійного рівня працівників та активної співпраці з міжнародними партнерами. Лише за умов скоординованих дій фіскальні органи зможуть значно зменшити обсяги ухилення від сплати ПДВ та забезпечити наповнення державного бюджету.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє зробити висновки про методи боротьби з злочинам у сфері ПДВ в Україні та країнах ЄС та охарактеризувати його результати, а саме:

1. Визначено, загалом всі тіньові операції, спрямовані на ухилення від сплати ПДВ можна класифікувати залежно від середовища реалізації на групи: тіньові операції на національному ринку; міжнародні тіньові операції.

Найпоширеніші схеми тіньових операцій на внутрішньому ринку включають: заниження обсягів реалізації; відмову від реєстрації; неперерахування ПДВ до бюджету; фальсифікація заявок на отримання податкового кредиту або відшкодування ПДВ; відшкодування ПДВ за операціями, що не підлягають оподаткуванню

2. У боротьбі зі схемами ухилення від сплати ПДВ в Україні задіяно державні органи та установ – ДПС, Державна митна служба України, БЕБ, СБУ, прокуратура та інших органів, які координують свої дії в рамках боротьби з фінансовими злочинами. Ключову роль у цьому процесі відіграє використання сучасних інформаційних технологій, міжвідомчої співпраці та вдосконалення законодавчої бази.

3. До основних гравців, які зацікавлені у протидії злочинам із ПДВ слід віднести : урядові відомства - Міністерство фінансів України; Кабінет Міністрів України; контролюючі органи - Державна податкова служба України; Державна митна служба України, Бюро економічної безпеки України; Служба безпеки України; Національна поліція України (економічні підрозділи); приватний сектор - бізнес та платники податків; Міжнародні партнери - МВФ, Світовий банк, ОЕСР, Міжнародні аудиторські компанії.

4. Європейська практика адміністрування ПДВ характеризується високим рівнем автоматизації, уніфікованими принципами, що діють у межах ЄС, та значним акцентом на боротьбі зі схемами ухилення від сплати ПДВ. До основних проблем адміністрування ПДВ у ЄС відносять:

- схеми ухилення та шахрайства: карусельні шахрайства; фіктивні компанії; махінації у сфері електронної торгівлі;
- складність адміністрування;
- недостатня прозорість операцій.

5.Сьогодні в ЄС визначенні підходи для вирішення проблем адміністрування ПДВ, а саме:

- уніфікація системи ПДВ (запровадження єдиних стандартів для всіх країн-членів ЄС, єдиний реєстр платників ПДВ; гармонізація правил оподаткування (наприклад, у сфері електронної комерції).
- цифровізація процесів (системи моніторингу в реальному часі; запровадження інструментів електронного обліку накладних, наприклад, системи SAF-T (Standard Audit File for Tax), яка дозволяє автоматично перевіряти податкові дані компаній; використання блокчейн-технологій для реєстрації транзакцій та запобігання шахрайству).
- відстеження транзакцій у електронній торгівлі (Система OSS (One Stop Shop), що дозволяє компаніям декларувати та сплачувати ПДВ в одній країні для всіх операцій у ЄС).
- запровадження системи зворотного оподаткування (reverse charge) для окремих видів операцій. Це означає, що ПДВ не сплачується продавцем, а декларується покупцем, що ускладнює реалізацію карусельних схем.
- покращення міжнародної співпраці (система обміну інформацією між податковими органами країн ЄС, яка дозволяє перевіряти дійсність номерів ПДВ у реальному часі).

6.Боротьба з тіньовими операціями із ПДВ є актуальною проблемою для багатьох країн. Для її вирішення використовуються різноманітні заходи, які базуються на кращих практиках з усього світу. До основних підходів, які зарекомендували себе в різних країнах:

- впровадження електронних систем звітності (E-Invoicing)
- використання системи «розумного аналізу даних» (Big Data та AI)
- створення реєстру ризикових платників.

- впровадження електронного аудиту.
- посилення відповідальності за ухилення від сплати ПДВ.
- підвищення кваліфікації працівників органів ДПС.

7. Визначено, що діяльність ДПС України у сфері протидії злочинам з ПДВ демонструє позитивну динаміку, але залишається місце для вдосконалення. Ефективна протидія потребує комплексного підходу, включаючи технологічне оснащення, законодавчі зміни та мінімізацію людського втручання. Удосконалення механізмів електронного моніторингу та підвищення прозорості діяльності ДПС є ключовими завданнями для подальшого розвитку.

Список використаних джерел

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
5. Аналіз роботи СМКОР у серпні 2024 року. URL: <https://7eminar.ua/news/1309-analiz-roboti-smkor-u-serpni-2024-roku?page=62>
6. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. Економіка і суспільство. Випуск № 2. 2016. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/2_ukr/123.pdf
7. ЗВІТ про діяльність Бюро економічної безпеки України за 2022 рік URL: <https://esbu.gov.ua/storage/app/sites/32/uploaded-files/%D0%96.pdf>
8. Звіт про діяльність ДПС України за 2023 рік. URL:
9. Кіржецький, Ю. І., & Кіржецька, М. С. Ухилення від сплати податку на додану вартість: схеми здійснення та документальне оформлення. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ (серія економічна), (1), 11–17. URL: <https://doi.org/10.32782/2311-844X/2023-1-2>
10. Національна стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf.
11. Майдан Ю.А. Зарубіжний досвід організації контролю у сфері оподаткування та оцінка можливості його застосування в умовах економіки України. Стратегічні орієнтири. 2018. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=3407>.
12. Миколаєць А.П. Особливості здійснення державного контролю у розвинутих зарубіжних країнах. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 12. С. 116–119.
13. Мінфін презентує Концепцію е-аудиту для платників податків. Мінфін України. 30.11.2020. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_prezentuie_kontseptsiuu_e-audituu_dlia_platnikov_podatkiv-2570

14. Організаційно-економічний механізм протидії тіньовій економіці та корупції : монографія / А. В. Лісовий, К. П. Проскура, С. В. Кирпа, А. М. Савченко, М. О. Скорик та ін. ; за заг. ред. А. В. Лісового ; Державний податковий університет. – Ірпінь, 2024. 246 с. URL: <https://dpu.edu.ua/images/Documents/NAUKA/Naukovi%20vidanna/Monografii/O/Organizacijno-ekonomichniy%20mehanizm%20protidii%20tinovij%20ekonomici%20ta%20korupcii.pdf>
15. Організація податкового контролю: міжнародний досвід. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-54988.html>.
16. Романюта Е.Е. Європейські та американські аспекти здійснення контролю за справлянням непрямих податків. Економіка та митно-правові відносини. 2017. Вип. 1. С. 98–104.
17. Соловійова Ю.О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. Право та економіка. 2009. № 3. С. 97–101.
18. Чвертко Л., Пуголовко І. Виклики для функції податкового менеджменту в умовах цифрової трансформації. Економіка та суспільство Випуск № 55 / 2023 URL: <C:/Users/Asus/Downloads/2908-Текст%20статті-2818-1-10-20231108.pdf>
19. Чому ПДВ в Україні та ПДВ у країнах ЄС – це два різні податки? URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/chomu-pdv-v-ukrayini-ta-pdv-ukrayinah-yes-tse-dva-rizni-podatky/>
20. Як змінились схеми ухилення від податків? URL: <https://case-ukraine.com.ua/news/yak-zminylys-shemy-uhylennya-vid-podatkov/>
21. Офіційний сайт Державної податкової служби України
22. 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=1290627dam/documents/campaign/fraud-report/global-fraud-report-2023-en> Fraud%20Report%

23. Global eCommerce Payments and Fraud Report. URL: <https://www.cybersource.com/content/journal>. 2020. P. 103–124.
24. 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>.
25. Macudziński M. The Standard Audit File for Tax (SAFT): An IT Tool for Tax System Tightening. *Studia Administracji i Bezpieczeństwa*. 2018. № 5. P. 108–120. URL: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=726716>
26. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report. European Commission. DOI: 10.2778/2517
27. UK finance annual fraud report. URL: <https://www.ukfinance.org.uk/system/files/2023-05/Annual%20>
28. Zahariev A. Tax Evasion and Tax Fraud – Theoretical Models and Fiscal Decisions. *Economic Studies*

Додаток А

Таблиця А.1

Преференції для клубу «білого" бізнесу»

№	Преференція	Вигода
	Постійна підтримка – особистий комплаєнс-менеджер	за платником податків закріплюється посадова особа територіального органу ДПС (комплаєнс-менеджер), з яким платник зможе взаємодіяти, зокрема, з використанням засобів дистанційного зв'язку, у тому числі у режимі відеоконференції.
	Перевірки ДПС не розпочинаються	фактичні перевірки з питань ліцензування діяльності зі зберігання пального виключно для потреб власного споживання та/або промислової переробки; - документальні позапланові перевірки, крім перевірок: - що проводяться виключно на звернення платника податків; - що проводяться з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 і 78.1.2 в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, 78.1.3, 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.9, 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16, 78.1.19, 78.1.21 та 78.1.22 п. 78.1 ст. 78 ПКУ; - платників податків, щодо яких отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків вимог валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями; - платників податків, які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції, організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес), платників податків, які надають фінансові, платіжні послуги; документальні планові перевірки, крім перевірок платників податків, які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції, організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес), платників податків, які надають фінансові, платіжні послуги.
	Зменшення строків проведення перевірок	Скорочено строки камеральної та документальної перевірок у цілях бюджетного відшкодування ПДВ – до 5 та 10 робочих днів відповідно.
	Особливості надання консультацій	Платники, які входять до Переліку, отримуватимуть індивідуальні податкові консультації протягом 15 календарних днів.
	Отримання відповіді на запит у п'ятиденний строк	- Платник податків має право у п'ятиденний строк на свій запит отримати відомості про наявну у контролюючого органу податкову інформацію, яка може свідчити про податкові ризики у діяльності платника податків, а також консультацію щодо усунення таких ризиків. Порядок формування та оприлюднення переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства затверджений наказом Мінфіну від 07.10.2024 № 495.

