

УДК 336.226

Т. В. Валізура,
доктор філософії, викладач кафедри фінансів ім. С. І. Юрія,
Західноукраїнський національний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1297-0907>
С. Д. Герчаківський,
к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів ім. С. І. Юрія,
Західноукраїнський національний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4127-8044>
А. Б. Шептак,
аспірант, Західноукраїнський національний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0007-3653-6383>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.7.324

НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ЗЕД

T. Valihura,
PhD in Economics, Lecturer at the S.I. Yuriy Department of Finance,
West Ukrainian National University
S. Gerchakivskyi,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the S.I. Yuriy Department of Finance,
West Ukrainian National University
A. Sheptak,
Postgraduate student of the S. I. Yuriy Department of Finance,
West Ukrainian National University

DIRECTIONS FOR REFORMING THE SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM IN THE CONTEXT OF COMBATING OFFENSES IN THE FIELD OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY

У статті досліджено проблематику незаконних та удаваних експортно-імпортних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності України в контексті функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Актуальність теми зумовлена зростанням ризиків використання суб'єктів малого бізнесу для мінімізації податкових і митних платежів, маніпулювання митною вартістю товарів та здійснення фіктивного експорту. Проаналізовано основні форми таких правопорушень і узагальнено наукові підходи до реформування спрощеної системи оподаткування. Обґрунтовано необхідність посилення взаємодії податкового та митного контролю, розвитку цифрових інструментів адміністрування та підвищення прозорості зовнішньоекономічних операцій. Доведено, що удосконалення спрощеної системи оподаткування має сприяти мінімізації тіньових схем у сфері зовнішньоекономічної діяльності та зміцненню фінансової безпеки держави.

The article examines the problem of illegal and fictitious export-import operations in the sphere of foreign economic activity of Ukraine in the context of the functioning of the simplified taxation, accounting and reporting system. The relevance of the study is determined by the growing risks of using simplified taxation regimes for tax avoidance, illegal capital outflows and other shadow economic practices, especially under conditions of martial law and structural transformation of the national economy.

Particular attention is paid to the mechanisms through which business entities operating under the simplified taxation system may be involved in illegal foreign trade schemes. Among the most common forms are fictitious export operations, artificial manipulation of customs value, understatement or overstatement of contract prices, involvement of affiliated entities and the use of individual entrepreneurs as intermediaries in schemes aimed at minimizing tax liabilities and withdrawing financial resources abroad. Such practices distort fair market competition, reduce fiscal revenues of the state budget and create additional threats to the financial security of the country.

The paper summarizes modern scientific approaches to the reform of the simplified taxation system and identifies the key directions of its transformation in order to reduce the risks of its use in shadow foreign economic operations. Particular emphasis is placed on strengthening coordination between tax and customs authorities, expanding digital instruments of tax administration, implementing risk-oriented monitoring of foreign trade transactions and improving fiscalization mechanisms. It is concluded that modernization of the simplified taxation system should be considered not only as a tool for supporting small and medium-sized enterprises but also as an important element of the state strategy aimed at preventing illegal and fictitious export-import operations and strengthening the financial stability of Ukraine.

Ключові слова: спрощена система оподаткування; зовнішньоекономічна діяльність; удавані експортно-імпортні операції; тіньова економіка; податкове адміністрування; митне регулювання; фінансова безпека.

Key words: simplified taxation system; foreign economic activity; fictitious export-import operations; shadow economy; tax administration; customs regulation; financial security.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одними з основних правопорушень у сфері зовнішньоекономічної діяльності є незаконні та удавані експортно-імпортні операції, які становлять підвищену загрозу для фінансової та економічної безпеки держави. Незаконні та удавані експортно-імпортні операції є взаємопов'язаними формами правопорушень у сфері ЗЕД, які не лише зумовлюють значні фіскальні втрати державного бюджету, але й спотворюють конкурентне середовище, сприяють тінізації економіки та підривають довіру до інститутів державного регулювання.

Особливу роль у зазначених процесах відіграє спрощена система оподаткування, обліку та звітності, яка є важливим інструментом підтримки малого та середнього підприємництва. Водночас її інституційна простота, обмежені вимоги до ведення обліку та специфіка податкового навантаження можуть створювати передумови для використання суб'єктів спрощеної системи як елементів незаконних або удаваних зовнішньоекономічних схем. У практиці господарської діяльності це проявляється через фіктивні експортно-імпортні операції, так званий "паперовий" експорт, маніпулювання митною вартістю товарів, використання пов'язаних осіб та залучення фізичних осіб — підприємців до схем мінімізації податкових зобов'язань і виведення капіталу за кордон.

У цьому контексті реформування спрощеної системи оподаткування слід розглядати не лише як інструмент фіскальної політики, а й як складову комплексної державної політики протидії незаконним та удаваним експортно-імпортним операціям.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Реформування спрощеної системи оподаткування в Україні розглядається вітчизняними науковцями як важливий інструмент зміцнення фінансової безпеки держави, мінімізації тіньових схем та гармонізації податкової політики України з європейськими стандартами в умовах воєнних викликів і євроінтеграційних процесів. Значна частина наукових досліджень акцентує увагу на необхідності трансформації спрощеної системи оподаткування з урахуванням ризиків її використання для мінімізації податкових зобов'язань, зокрема у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Аналіз наукових підходів дозволяє систематизувати основні напрями реформування спрощеної системи оподаткування, спрямовані на запобігання її використанню для ухилення від оподаткування. Перший напрям пов'язаний зі звуженням кола суб'єктів спрощеної системи та протидією штучному подрібненню бізнесу. Так, А. Крисоватий та В. Валігура [1] обґрунтовують доцільність поступового переходу юридичних осіб на загальну систему оподаткування з метою запобігання так званій "низхідній міграції" великого бізнесу та його поділу на дрібні структури для мінімізації податкового навантаження. Подібну позицію підтримує Т. Тучак [2], посиляючись на положення Національної стратегії доходів до 2030 року, яка передбачає поетапне виключення юридичних осіб зі спрощеної системи оподаткування. А. Кравчук [3] підкреслює, що обмеження щодо структури власності

суб'єктів господарювання спрямовані на мінімізацію зловживань з боку великих платників податків.

Другий напрям досліджень пов'язаний із посиленням електронного контролю та фіскалізації розрахункових операцій як важливого інструменту детінізації економіки. Зокрема, М. Трещов [4] визначає використання спрощеної системи для реалізації контрабандної та контрафактної продукції як одну з ключових загроз фінансовій безпеці держави та наголошує на необхідності повної фіскалізації розрахункових операцій через програмні реєстратори розрахункових операцій. Н. Лобода [5] та співавтори також розглядають запровадження реєстраторів розрахункових операцій як важливий крок до підвищення прозорості товарного обігу та запобігання приховуванню доходів. У свою чергу Ю. Чернявська [6] та М. Зінченко [6] акцентують увагу на значенні цифровізації податкового адміністрування, зокрема розвитку електронних сервісів і впровадження е-аудиту.

Третій напрям наукових досліджень стосується трансформації ставок та бази оподаткування у межах спрощеної системи. Н. Матвійчук [7] обґрунтовує необхідність зміни підходів до визначення ставок єдиного податку для платників I-II груп шляхом їх прив'язки до фактичного обсягу доходу, що дозволить усунути диспропорції у податковому навантаженні між суб'єктами господарювання. О. Мірошніченко [8] та М. Монастирук [8] підтримують ідею запровадження прогресивної шкали ставок, що сприятиме підвищенню фіскальної ефективності спрощеної системи та зменшенню стимулів до податкової оптимізації.

Важливим аспектом реформування спрощеної системи є також протидія фіктивній самозайнятості. О. Мірошніченко [8] та М. Монастирук [8] звертають увагу на поширену практику оформлення штатних працівників як фізичних осіб — підприємців з метою мінімізації податкових платежів та соціальних внесків, що призводить до втрат бюджету та соціальних фондів. У зв'язку з цим М. Трещов [4] пропонує запровадження чітких критеріїв розмежування підприємницької діяльності та прихованих трудових відносин за аналогією з практикою країн Європейського Союзу.

Окрему увагу науковці приділяють митному аспекту функціонування спрощеної системи оподаткування. Зокрема, М. Плекан [9] та В. Мартинюк [9] відзначають значення законодавчих змін щодо відновлення сплати податку на додану вартість та мита при імпорті товарів платниками спрощеної системи, що сприяло усуненню нерівних умов конкуренції та збільшенню бюджетних надходжень. О. Люба [10] наголошує на необхідності вдосконалення механізму визначення митної вартості товарів шляхом чіткого регламентування переліку підтвердних документів і запровадження механізму письмових консультацій із митними органами.

Поряд із цим у науковій літературі висловлюються й альтернативні підходи до реформування податкової системи. Зокрема, О. Солдатенко [11] та В. Брунько [11] пропонують запровадження єдиного цифрового податку на фінансові трансакції зі ставкою 1,6 %, що, на їхню думку, дозволить спростити податкове адміністрування та знизити корупційні ризики. Водночас реалізація такої концепції потребує комплексної оцінки її фіскальних та макроекономічних наслідків.

Таким чином, аналіз наукових підходів свідчить, що запропоновані напрями реформування спрощеної системи оподаткування мають безпосередній або опосередкований вплив на мінімізацію незаконних та удаваних експортно-імпортних операцій. Водночас більшість досліджень розглядають окремі аспекти цієї проблематики фрагментарно, без формування комплексної моделі інтеграції податкового та митного контролю щодо платників спрощеної системи оподаткування. Це зумовлює необхідність подальших наукових досліджень, спрямованих на формування системного механізму запобігання використанню спрощеної системи у тінювих схемах зовнішньоекономічної діяльності.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є теоретичне узагальнення та аналіз використання суб'єктів спрощеної системи оподаткування у незаконних і удаваних експортно-імпортних операціях, а також обґрунтування напрямів удосконалення податкового та митного регулювання з метою мінімізації відповідних ризиків.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дефініції "незаконні" та "удавані" експортно-імпортні операції характеризують різні, але часто взаємопов'язані види шахрайства та зловживань у митній сфері. Спільним для таких операцій є мета — ухилення від сплати митних платежів, легалізація (відмивання) злочинних доходів, виведення капіталу з країни або інші незаконні цілі. Загалом незаконні експортно-імпортні операції — це будь-які дії, пов'язані з переміщенням товарів, послуг або капіталу через державний кордон, що порушують чинне законодавство України (митне, податкове, валютне, ліцензійне, законодавство про державний контроль тощо).

Якщо розглядати сутнісні ознаки незаконних (деліктних) операцій в митній сфері, то вони мають широкий спектр проявів та схем, до яких віднесемо:

— контрабанду як умисне переміщення товарів через митний кордон України, що може відбуватись як поза митним контролем — "чорна контрабанда" (поза місцем розташування митного органу або поза його робочим часом, без виконання митних формальностей або з незаконним звільненням від митного контролю), або з приховуванням від митного контролю (передбачає використання схованок (тайників), надання одним товарам вигляду інших, використання підроблених, незаконних або таких, що містять завідомо неправдиві відомості документів, якщо це впливає на розмір мита чи можливість переміщення товарів через кордон). Щорічні обсяги потенційної контрабанди та порушення митних правил знаходяться у діапазоні 270 — 450 млрд грн, з відповідними втратами бюджету у сумі від 80 — 150 млрд грн [12];

— операції та дії щодо несплати або заниження митних платежів (заниження митної вартості, що супроводжується декларуванням товарів за ціною, нижчою від реальної, щоб сплатити менше ввізного мита, акцизу та ПДВ; неправильна класифікація товарів, що передбачає віднесення товару до товарної групи УКТЗЕД з нижчими ставками мита; невірне декларування країни походження товару, що за попередньою аналогією спрямоване на застосування менших ставок ввізного

мита; неправомірне використання митних преференцій, пільг, зловживання режимами вільної торгівлі та ін.);

— порушення валютного законодавства, що передбачає неповернення валютної виручки; несвоєчасне надходження товарів/послуг за імпортом контрактом; незаконні перекази коштів, а саме виведення капіталу за кордон під виглядом оплати товарів або послуг, які насправді не поставляються або мають значно завищену ціну;

— порушення ліцензійних та дозвільних вимог, зокрема при переміщенні товарів, що підлягають ліцензуванню або іншим дозволам (наприклад, зброя, наркотики, культурні цінності, деякі види хімічної продукції), без відповідних документів.

Водночас удавані (фіктивні) експортно-імпортні операції — це правочини (договори), які сторони уклали не з метою створення реальних правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином, а для приховування іншого, справжнього правочину, або ж взагалі без наміру його виконання. Ці операції створюють лише видимість законної зовнішньоекономічної діяльності.

Систематизуємо основні прояви та схеми удаваних операцій:

1) "паперовий" експорт / імпорт характеризується тим, що товар або послуга фактично не переміщуються через кордон, але на папері оформлюються всі необхідні документи (контракти, інвойси, акти, митні декларації). Метою таких операцій може бути: незаконне відшкодування ПДВ (створення фіктивного експорту, щоб отримати бюджетне відшкодування ПДВ); легалізація незаконних доходів шляхом їх "прогону" через удавані ЗЕД-операції; виведення капіталу через перерахування коштів за кордон нібито за імпорт, який не відбувається, або навпаки — заниження ціни при експорті для накопичення валютної виручки на рахунках за кордоном.

2) завищення / заниження вартості товарів за допомогою трансфертного ціноутворення. Такі операції можуть здійснюватися у форматі: завищення ціни імпорту (коли компанія-резидент купує товар у пов'язаної компанії-нерезидента за завищеною ціною і це дозволяє вивести прибуток з України (зменшується база оподаткування податком на прибуток в Україні) та накопичити його за кордоном; заниження ціни експорту (коли компанія-резидент продає товар пов'язаній компанії-нерезиденту за заниженою ціною, що також призводить до зменшення прибутку в Україні та його акумуляції за кордоном);

3) укладання контрактів з фіктивними компаніями-нерезидентами (офшорними компаніями). Така схема передбачає створення компаній в низькоподаткових юрисдикціях або офшорах, які не ведуть реальної діяльності, а використовуються лише як проміжна ланка для переказу коштів та приховування реальних бенефіціарів;

4) використання "одноденки" у сфері ЗЕД через швидке створення та ліквідацію компаній, які залучаються до одиничних чи кількох масштабних ЗЕД-операцій з метою проведення незаконних фінансових потоків, а потім зникають.

Наголосимо, що як незаконні, так і удавані експортно-імпортні операції є надзвичайно шкідливими для економіки та держави, оскільки підривають фінансову стабільність, спотворюють конкуренцію та створюють сприятливе середовище для тіньової економіки, а протидія їм вимагає комплексного підходу на рівні податкового, митного та фінансового контролю.

Потрібно наголосити, що малі та середні підприємства (далі — МСП), на жаль, активно беруть участь у незаконних та удаваних експортно-імпортних операціях в Україні. Більше того, через свою структуру та менший рівень контролю з боку державних фіскальних органів, МСП часто використовуються як інструмент або "ланка" в таких схемах.

Прямой офіційної статистики, яка б чітко розділяла обсяги незаконних експортно-імпортних операцій та контрабанди саме за участю МСП, як правило, немає у відкритому доступі. Це пов'язано з кількома причинами:

— тіньовий характер, адже сама природа цих операцій передбачає їх приховування, а виявлення відбувається постфактум, і часто важко встановити реальних бенефіціарів, що стоять за схемами;

— складність ідентифікації МСП у звітах правоохоронних та фіскальних органів, де зазвичай фіксуються виявлені факти контрабанди, ухилення від сплати податків, порушення митних правил та рідко вказується, чи було задіяне у схемі саме МСП, чи це була частина більш масштабної схеми, організованої великим бізнесом;

— вітчизняні методологічні проблеми, що пов'язані з потребами виміряти точний обсяг тіньової економіки та її складових (включаючи незаконні ЗЕД-операції і за участю МСП) і які орієнтовані на оціночні показники.

В цьому контексті варто зробити наголос, що і європейські методології не роблять акцент на участі суб'єктів підприємницької діяльності (далі — СПД) в незаконних операціях чи формуванні тіньової економіки. Так, "Євростат виділяє сім компонентів "тіньової економіки": N1 — СПД, що навмисне не реєструє свою, у випадку реєстрації, законну діяльність; N2 — суто протизаконна діяльність; N3 — виробники, що згідно закону не повинні реєструватися (напр. особисте селянське господарство); N4, N5 — зареєстровані СПД, що за різними причинами випали із спостережень; N6 — навмисне спотворення даних (заниження бази оподаткування); N7 — інші" [12].

В цьому контексті вважаємо, що важливим є аналіз та врахування експертних оцінок, коли експерти ринку та представники бізнес-асоціацій часто вказують на проблему використання "спроценців" для схем з імпортом чи експортом, зокрема для уникнення сплати ПДВ. Потрібно зробити наголос, що МСП в основному не зайняті в сфері експорту (рис. 1).

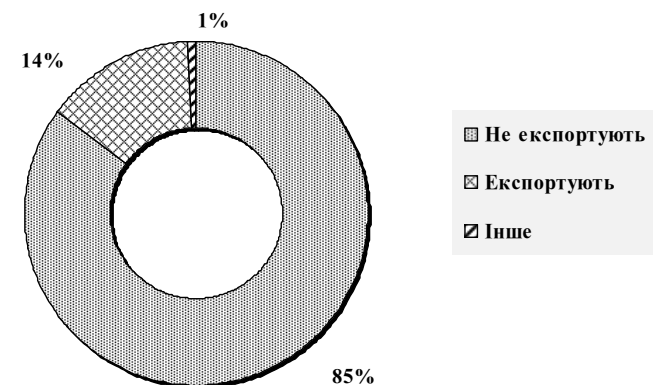


Рис. 1. Залучення МСП до експортних операцій (за результатами дослідження ЕБА в 2023 році)

Джерело: [13].

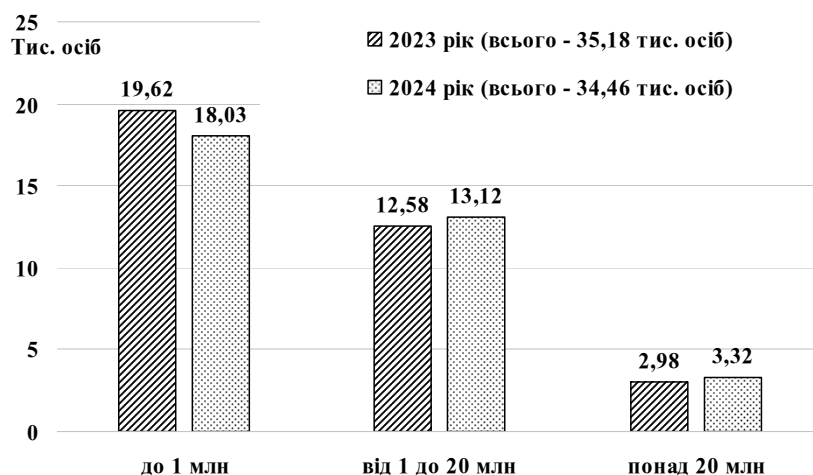


Рис. 2. Динаміка кількості МСП, які були на обліку і сплачували митні платежі при імпорті в 2023 – 2024 рр.

Джерело: [14].

В 2024 році кількість МСП, які здійснюють експортні операції зросла до 16,6%, що також вважається індикатором, який в незначній мірі відображає суттєвий вплив на обсяги експорту. Крім цього, лише 14% МСП планують виходити на зовнішні ринки.

За даним Держмитслужби, невеликою є кількість МСП, які здійснюють імпорتنі операції та відповідно сплачують митні платежі (рис. 2).

Отже, кількість імпортерів — суб'єктів "малого бізнесу", які сплатили митні платежі до 1 млн грн, у 2024

році зменшилась на 8% (з 19,6 тис. осіб у 2023 році до 18,0 тис. осіб у 2024 році). Частка сплачених ними митних платежів у загальних обсягах сплати податків при імпорті товарів склала менше 1%. Натомість сплату понад 85% митних платежів при імпорті товарів забезпечили 3,3 тис. платників, або 10% від загальної кількості суб'єктів ЗЕД, які перебувають на обліку в митних органах і які здійснювали імпорتنі операції у 2024 році.

Одним із факторів, який може впливати на зростання обсягів незаконних імпорتنих операцій, контрабанди товарів може бути суттєве зростання податкового навантаження на 1 кг оподаткованого імпорту під час війни (рис. 3).

Отже, можемо стверджувати, що МПС в Україні в основному зосереджують свою діяльність в межах митної території України і до операцій з контрабандою товарів долучаються, як правило, на етапі роздрібного продажу. Однак існують фактори в роботі митних органів, які можуть спонукати МСП до здійснення незаконних операцій, контрабанди тощо. В цьому контексті цікавими є результати щорічного опитування "Моніторинг роботи митниці очима бізнесу — 2024" [15], яке акцентовано зосередило увагу саме на МСП. Зокрема, в 2024 році було опитано 344 підприємства, що займаються експортом та/або імпортом (рис. 4).

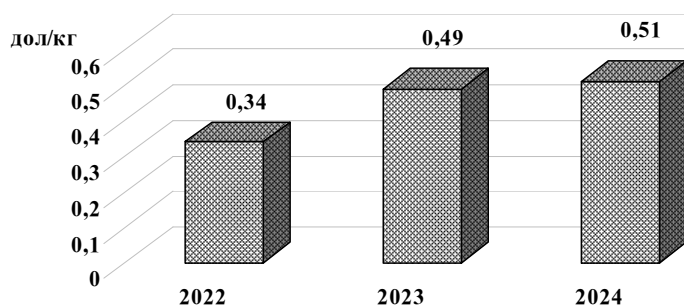


Рис. 3. Динаміка зростання податкового навантаження на оподаткований імпорт (дол США / кг)

Джерело: [14].

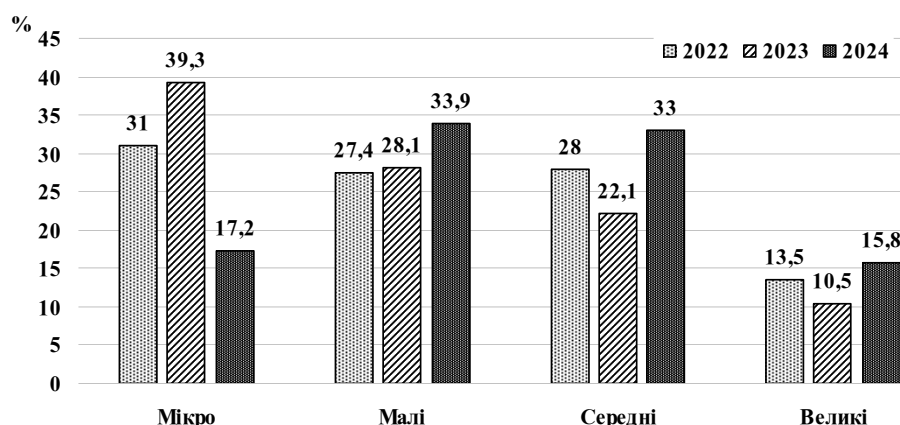


Рис. 4. Динаміка кількості підприємств за розміром, що брали участь в моніторингу

Джерело: [14].

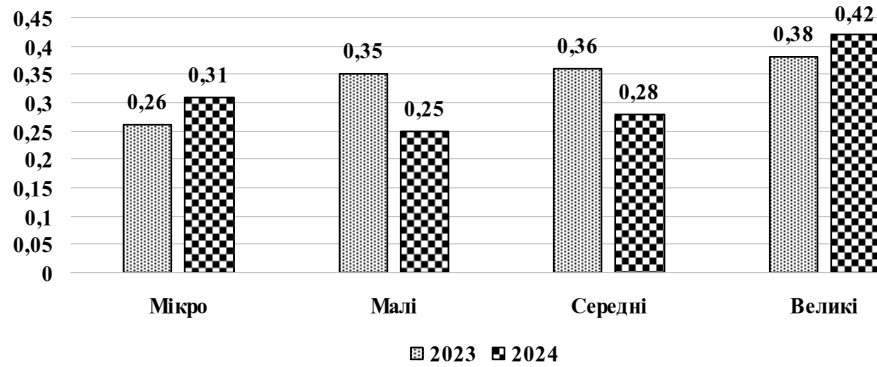


Рис. 5. Динаміка CPM (індексу сприйняття роботи митниці бізнесом) серед МСП в 2023–2024 рр.

Джерело: [14].

У 2024 році відсоток опитаних, які вказали, що робота митниці у цілому ефективна, але вимагає деяких змін збільшилася з 62,4% в 2023 р. до 66,5%. А оцінки роботи митниці нижчі серед МСП, ніж серед великого бізнесу (рис. 5).

Потрібно наголосити, що якщо для МСП в 2024 році є покращення щодо швидкості здійснення процедур митного оформлення, то тривалість митних оглядів навпаки зросла (рис. 6).

В рамках моніторингу з'ясовано, що загальні часові витрати зростають із розміром підприємства: великі та середні підприємства витрачають більше часу на митні процедури, ніж мікро- та малі (рис. 7).

У 2024 році в середньому частку "сірого імпорту" оцінили на рівні 11,6% (у 2023 році — 13,4%). Оцінка частки "сірого імпорту" зменшилася більш як вдвічі порівняно з 2018 роком (було 25,3%), а 40,6% опитаних не можуть оцінити частку сірого імпорту / товарної кон-

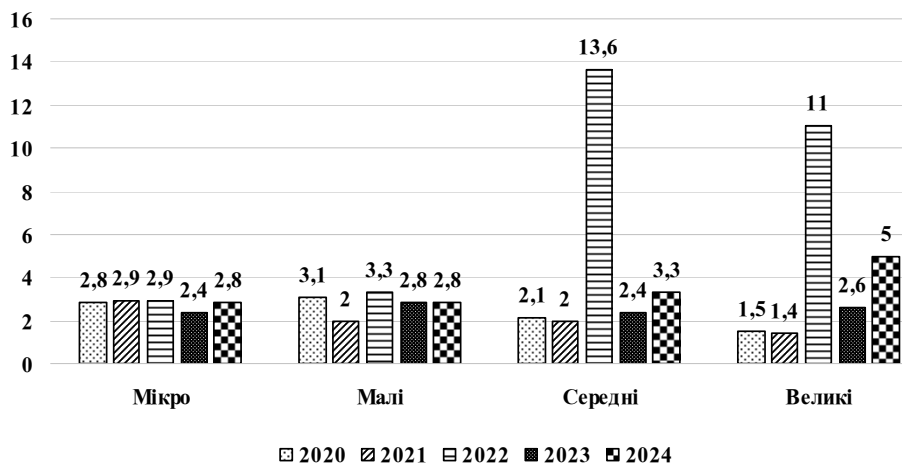


Рис. 6. Динаміка тривалості проведення митного огляду серед МСП в 2020 — 2024 рр.

Джерело: [14].

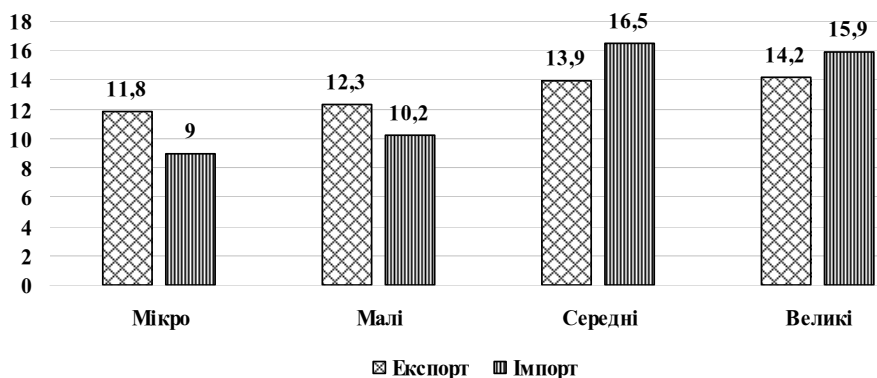


Рис. 7. Динаміка загальних часових витрат на здійснення митних процедур при імпорті / експорті в 2024 р.

Джерело: [15].

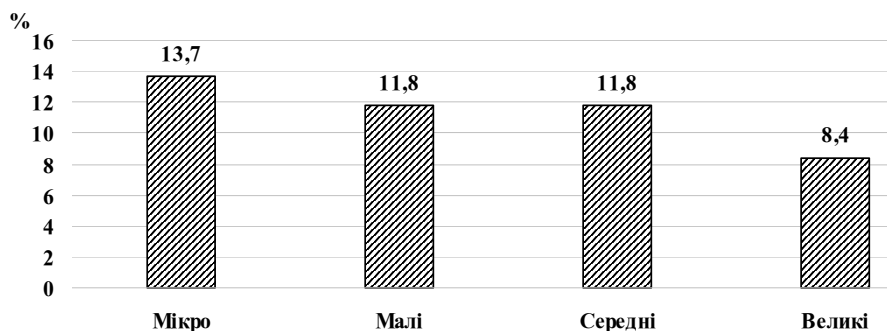


Рис. 8. Оцінка частки "сірого імпорту" бізнесом в 2024 році

Джерело: [15].

трабанди під час війни (частка таких респондентів зменшилася у 2024 році порівняно з 2023 роком).

Великі підприємства оцінюють частку "сірого імпорту" нижче, ніж представники МСП (рис. 8).

Вважаємо, що наведені оцінки представників бізнесу, а також малоефективна боротьба з контрабандою, контрафактом чи іншими злочинами в податково-митній сфері наштовхуються на проблематику довіри до митних і податкових органів. Наприклад, згідно зі звітом Світового Банку під назвою "Україна: Дослідження витрат на дотримання податкового законодавства (податковий комплаєнс) у 2024 році" [16], довіра до справедливості податкових органів є низькою: лише 7,8% респондентів повністю згодні з тим, що податкові органи є справедливими, тоді як 48,9% не згодні з цим твердженням. Аналогічні висновки підтверджуються й іншими дослідженнями, зокрема організованим CASE Україна (рис. 9).

Результати опитування, проведених дослідницькою службою InfoSapiens на замовлення CASE Україна у листопаді — грудні 2024-го року, також підтверджують, що ніякої довіри до фіскальних органів не існує.

Таким чином, незаконні експортно-імпорتنі операції та контрабанда є одними з найсерйозніших загроз для економічної безпеки України, особливо в період повоєнного відновлення. Ці явища не лише призводять до значних втрат державного бюджету через недоотримання митних платежів та податків, але й створюють недо-

бросовісну конкуренцію для легального бізнесу, сприяють тінізації економіки та фінансуванню злочинних угруповань. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності (ССО), незважаючи на свою важливу роль у підтримці МСП, через свою відносну простоту та мінімальний контроль може використовуватися як інструмент для легалізації таких незаконних операцій.

Для прикладу, в умовах війни особливого розвитку набули операції "сірого імпорту" побутової техніки, яка з довоєнним періодом зросла вдвічі: до 25 — 30% у гривні та близько 10% в одиницях продукції [18].

Сучасним трендом стали випадки з невидачею обов'язкового фіскального чеку, продажем товару без належного маркування як в онлайн торгівлі, так і у фізичному ритейлі, а "сірі" мережі якого активно розширюються.

Отже, можемо констатувати, що із початком повномасштабної війни суб'єкти господарювання, які знаходяться в тіні скористалися ситуацією із тимчасовим мораторієм на перевірки, відміною ПДВ та мита на ввіз електроніки та побутової техніки, та суттєво збільшили обсяги продажу "сірої" техніки в Україні. Після відновлення оподаткування такі суб'єкти господарювання знайшли спосіб адаптувати свої схеми та продовжувати отримувати надприбутки. Прогнозоване скорочення обсягів легального ринку електроніки у 2025 році, за умови збереження поточної ситуації, перевищить 40 млрд грн, а кожна четверта одиниця техніки, вартістю вище

Більше половини підприємств вважають, що фіскальні органи безуспішні у протистоянні крупним схемам ухилення від оподаткування



Рис. 9. Ефективність діяльності митних і податкових органів щодо протидії ухилення від сплати податків у 2024 році

Джерело: [17].

10 тис. грн буде "сіра" або "чорна". В деяких сегментах ринку ситуація є ще більш вражаючою: у першому кварталі 2025 року 80% товарів Apple або 5,5 тис. гаджетів ввезено в Україну і реалізовано із порушеннями законодавства або із зниженою вартістю [18].

Така проблематика підсилюється й неефективністю діяльності митних органів та судів щодо протидії митним правопорушенням. Як свідчить аналіз статистичних даних, незважаючи на загальну кількість порушених справ про порушення митних правил (14147 — у 2020 році, 28128 — у 2021, 11098 — у 2022 році), у вартісному вимірі їх показник є практично сталим (2 692,11 млн грн — у 2020 році, 2 810,14 млн грн — у 2021 році, 2 862,26 млн грн — у 2022 році). При цьому результативність виконання рішень митних та судових органів про накладення адміністративних стягнень у справах про порушення митних правил у частині сплати відповідних штрафних санкцій до державного бюджету є критичною і становить лише близько 3% загальної "вартості" порушених справ [19].

Існування контрабанди, неефективного митного і податкового контролю, судової системи підсилюються впливом інших ризик-факторів, які впливають на зовнішньоекономічну безпеку держави. Так, "експертні оцінки рівня зовнішньоекономічної безпеки у 2024 р. демонструють зростання впливу всіх шести досліджуваних ризиків, які, за винятком обмеження дієвості інфраструктури підтримки ЗЕД, перебуватимуть у помаранчевій зоні. Попри досить оптимістичні оцінки на 2025 — 2027 рр., більшість зовнішньоекономічних ризиків залишатиметься у цій зоні значного впливу" [20].

Таким чином, врахування значної кількості факторів дозволить напрацювати обґрунтований комплекс заходів щодо протидії незаконним операціям в сфері ЗЕД та нівелювати участь в них МСП. Саме спрощена система оподаткування може сприяти незаконним зовнішньоекономічним операціям, зокрема через:

- мінімальні вимоги до первинних документів, адже для більшості груп ССО відсутні жорсткі вимоги до обліку товарних запасів та підтвердження походження товарів, що дозволяє легко "змішувати" легально ввезені / вивезені товари з тими, що переміщені контрабандним шляхом або отримані в результаті удаваних незаконних операцій;

- відсутність механізму оподаткування ПДВ для більшості груп, що може бути привабливим для нелегальних схем імпорту, оскільки дозволяє уникнути сплати імпортного ПДВ (з іншого боку, експортери-спрощенці не отримують відшкодування ПДВ, що також може стимулювати удавані експортні операції, якщо їхня мета полягає в приховуванні нелегальних доходів);

- використання ФОП у ланцюжках постачання як елемент схем з відмивання коштів або виведення капіталу за кордон, використовуючи удавані зовнішньоекономічні контракти, що дозволяє "розмити" сліди незаконних транзакцій;

- складність контролю за валютними операціями через простоту обліку для МСП може ускладнювати відстеження відповідності між обсягами зовнішньоекономічних операцій, їхньою економічною суттю та податковими зобов'язаннями.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті протидії незаконним експортно-імпортним операціям та контрабанді є невід'ємною частиною стратегії відновлення України. Це дозволить забезпечити економічну безпеку, збільшити надходження до бюджету, створити рівні умови для чесного бізнесу та підвищити довіру міжнародних партнерів.

Для ефективної протидії незаконним, удаваним експортно-імпортним операціям та контрабанді, зокрема із залученням суб'єктів спрощеної системи оподаткування, актуальними є зміни до законодавства, які мають впливати на СОО опосередковано або безпосередньо. Вони повинні посилювати прозорість, контроль та відповідальність, не дублюючи при цьому функціонал інших нормативно-правових актів. Такими ключовими напрямками змін мають стати:

1. Посилення контролю за походженням товарів та їхнім рухом через обов'язковий електронний облік товарних запасів для певних груп ССО, що дозволить податковим органам відслідковувати ланцюжок постачання і виявляти товари, які надійшли з нелегальних джерел (контрабанда, удавані незаконні операції тощо). Для цього потрібно внести відповідні зміни до Податкового кодексу України (розділ XIV "Спрощена система оподаткування") та/або до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг", які будуть спрямовані на інтеграцію з програмними РРО (ПРРО), які можуть фіксувати не тільки факт продажу, а й номенклатуру товару.

2. Посилення митного і податкового контролю за зовнішньоекономічною діяльністю МСП через розширення критеріїв для ризик-орієнтованого моніторингу ЗЕД-операцій, що мають чи можуть мати ознаки удаваних (наприклад, невідповідність обсягів доходу, значні обсяги валютних операцій для ФОП, операції з офшорами тощо). Для цього потрібно деталізувати критерії ризиковості для платників єдиного податку в податковому законодавстві та у внутрішніх методиках ДПС / Держмитслужби / БЕБ і встановити певні пороги обсягу ЗЕД-операцій для МСП, перевищення яких вимагає подання додаткової звітності або автоматично кваліфікується як високоризиковий платник;

3. Удосконалення обміну інформацією між ДПС, Держмитслужбою та банківськими установами через синхронізацію даних щодо зовнішньоекономічних контрактів МСП, валютних операцій і митних декларацій для виявлення розбіжностей та ознак фіктивності. Для цього потрібне внесення змін до Податкового та Митного кодексів, які б дозволили автоматизований та оперативний обмін такою інформацією, можливо, через єдину діджитал-аналітичну платформу, а також посилення відповідальності банків за невиконання вимог фінансового моніторингу, зокрема щодо ЗЕД-операцій клієнтів-ФОП.

4. Посилення відповідальності за податкові та митні правопорушення, товарну контрабанду пов'язані із ЗЕД, що передбачає збільшення штрафів за порушення обліку та РРО/ПРРО при ЗЕД-операціях,

автоматичне анулювання реєстрації платника єдиного податку у разі доведення фактів участі у контрабандних схемах, удаваних ЗЕД-операціях або відмиванні коштів. Для цього, потрібні внесення змін до Податкового кодексу України, що розширюють перелік підстав для анулювання реєстрації, Митного кодексу України щодо посилення відповідальності за товарну контрабанду, надання статусу правоохоронного органу і досудового слідства Держмитслужбі замість БЕБ.

Ці зміни до податкового та митного нормативно-правового поля, законодавства про спрощену систему оподаткування, не мають на меті знищити або значно ускладнити життя сумлінним МСП, а спрямовані на створення більш прозорих правил гри, які ускладнять використання спрощеної системи для тіншових контрабандних схем та незаконних зовнішньоекономічних операцій.

Література:

1. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Підходи до реформування спрощеної системи оподаткування в умовах реалізації Національної стратегії доходів до 2030 року. *Фінанси України*. 2024. № 8. С. 7—29.
2. Тучак Т. В. Спрощена система оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи реформування. *Ефективна економіка*. 2024. № 5. DOI: 10.32702/2307-2105.2024.5.75.
3. Кравчиук А. В. Порівняльна характеристика правового регулювання податку на прибуток підприємств та спрощеної системи оподаткування юридичних осіб. *Ірпінський юридичний часопис*. 2021. Вип. 1 (5). С. 97—105.
4. Трещов М. Протидія ухиленню від сплати податків через модернізацію спрощеної системи оподаткування в Україні. *Науковий вісник: Державне управління*. 2024. № 2 (16). С. 30—44.
5. Лобода Н. О., Чабанюк О. М., Мосолова Ю. О. Спрощена система оподаткування як мікроекономічний фіскальний регулятор. *Бізнес Інформ*. 2021. № 4. С. 228—234.
6. Чернявська Ю. Б., Зінченко М. М. Сучасні підходи до реєстрації та спрощеної системи оподаткування ФОПів. Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин. 2022. № 50 (2). С. 143—152.
7. Матвійчук Н., Теслюк С., Плоскіна А., Писарчук Д. Реформування спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2023. № 2. С. 29—36.
8. Мірошниченко О. В., Монастирук М. В. Перспективи розвитку спрощеної системи оподаткування в умовах невизначеності. *Вісник СумДУ. Серія "Економіка"*. 2022. № 4. С. 312—319.
9. Плекан М. В., Мартинюк В. П. Особливості обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах війни. *Економіка та суспільство*. 2022. № 45. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-45-30.
10. Люба О. Митна вартість товару: проблемні аспекти та шляхи їх вирішення. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 2. С. 171—185.
11. Солдатенко О., Брунько В. Спрощена система оподаткування в Україні в умовах цифрової трансформації. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО*. 2022. Вип. 72, ч. 2. С. 94—99.
12. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. К, 2023. 54 с.
13. Презентація результатів дослідження Індексу настроїв малого бізнесу за 2023 рік. URL: https://business.olx.ua/wp-content/uploads/2024/03/Rezultaty_doslidzhennia_Indeks_nastroiv_MSB_-2024.pptx.pdf.
14. Результати виконання митними органами фіскальної функції у 2024 році. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/rezultati-vikonannia-mitnimi-organami-fiskalnoyi-funktsiyi-u-2024-rotsi-1976>.
15. Моніторинг роботи митниці очима бізнесу — 2024. URL: http://www.ier.com.ua/files/Projects/2025/TFD/2025_.
16. Україна: Дослідження витрат на дотримання податкового законодавства (податковий комплаєнс) у 2024 році. Звіт про результати дослідження / Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/855790.html>.
17. Довіра до фіскальних органів відсутня. Чому Мінфін це не враховує у своїй Нацстратегії? URL: <https://case-ukraine.com.ua/news/dovira-do-fiskalnyh-organiv-vidsutnya-chomu-minfin-tse-ne-vrahovuye-u-svoyi-natsstrategiyi/>.
18. Частка "сірого" ринку електроніки у порівнянні з довоєнним періодом зросла удвічі — CEO "Фокстрот". URL: <https://interfax.com.ua/news/projects/1079216.html>.
19. Попередній звіт Тимчасової слідчої комісії ВР України з питань розслідування можливих фактів порушень законодавства України посадовими особами Бюро економічної безпеки України, органів державної влади та інших державних органів, які здійснюють повноваження у сфері економічної безпеки, що могли призвести до зменшення надходжень до державного та місцевих бюджетів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3129-20#Text>.
20. Економічна безпека України в умовах довготривалої війни. Експертно-аналітична доповідь. К.: НІСД, 2024. 71 с.

References:

1. Krysovatyi, A.I. and Valihura, V.A. (2024), "Approaches to reforming the simplified taxation system in the context of implementation of the National Revenue Strategy until 2030", *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 7 — 29.
2. Tuchak, T.V. (2024), "Simplified taxation system in Ukraine: current state and prospects for reform", *Efektivna ekonomika*, vol. 5, DOI: 10.32702/2307-2105.-2024.5.75.
3. Kravziuk, A.V. (2021), "Comparative characteristics of legal regulation of corporate income tax and simplified taxation system for legal entities", *Irpinskyi yurydychnyi chasopys*, vol. 1 (5), pp. 97—105.

4. Treshchov, M. (2024), "Counteracting tax evasion through modernization of the simplified taxation system in Ukraine", *Naukovyi visnyk: Derzhavne upravlinnia*, vol. 2(16), pp. 228—234.

5. Loboda, N.O., Chabaniuk, O.M. and Mosolova, Yu.O. (2021), "Simplified taxation system as a microeconomic fiscal regulator", *Biznes Inform*, vol. 4, pp. 228—234.

6. Cherniavska, Yu.B. and Zinchenko, M.M. (2022), "Modern approaches to registration and simplified taxation system of individual entrepreneurs", *Shliakhy pidvyshchennia efektyvnosti budivnytstva v umovakh formuvannia rynkovykh vidnosyn*, vol. 50 (2), pp. 143—152.

7. Matviichuk, N., Tesliuk, S., Ploskina, A. and Pysarchuk, D. (2023), "Reforming the simplified taxation system under martial law", *Ekonomichniy chasopys Volynskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky*, vol. 2, pp. 29—36.

8. Miroshnychenko, O.V. and Monastyriuk, M.V. (2022), "Prospects for development of the simplified taxation system under uncertainty", *Visnyk SumDU. Seriya Ekonomika*, vol. 4, pp. 312—319.

9. Plekhan, M.V. and Martyniuk, V.P. (2022), "Accounting and taxation of export-import operations under wartime conditions", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 45, DOI: 10.32782/2524-0072/2022-45-30.

10. Liuba, O. (2022), "Customs value of goods: problematic aspects and ways to solve them", *Visnyk ekonomiky*, vol. 2, pp. 171—185.

11. Soldatenko, O. and Brunko, V. (2022), "Simplified taxation system in Ukraine in the context of digital transformation", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya Pravo*, vol. 72 (2), pp. 94—99.

12. Dubrovskiy, V., Cherkashyn, V. and Hetman, O. (2023), *Porivnialnyi analiz fiskalnoho efektu vid zastosuvannia instrumentiv ukhylenni/unyknennia opodatkovannia v Ukraini* [Comparative analysis of fiscal effects of tax avoidance/evasion instruments in Ukraine], Kyiv, Ukraine.

13. OLX Business (2024), "Results of the Small Business Sentiment Index study for 2023", available at: https://business.olx.ua/wp-content/uploads/2024/03/Rezultaty_doslidzhennia_Indeks_nastroiv_MSB_-2024.pptx.pdf (Accessed 17 March 2026).

14. State Customs Service of Ukraine (2025), "Results of customs authorities performance of fiscal function in 2024", available at: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/rezultati-vikonannia-mitnimi-organami-fiskalnoyi-funktsiyi-u-2024-rotsi-1976> (Accessed 17 March 2026).

15. Institute for Economic Research and Policy Consulting (2025), "Customs performance monitoring глазами business — 2024", available at: <http://www.ier.com.ua> (Accessed 17 March 2026).

16. State Tax Service of Ukraine (2024), "Tax compliance cost study in Ukraine", available at: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/855790.html> (Accessed 17 March 2026).

17. CASE Ukraine (2024), "Lack of trust in fiscal authorities: why the Ministry of Finance does not consider

it in the National Strategy?", available at: <https://case-ukraine.com.ua/news/dovira-do-fiskalnih-organiv-vidsutnya-chomu-minfin-tse-ne-vrahovuye-u-svoyi-natsstrategiyi/> (Accessed 17 March 2026).

18. Interfax Ukraine (2025), "The share of the 'grey' electronics market has doubled compared to the pre-war period", available at: <https://interfax.com.ua/news/projects/1079216.html> (Accessed 17 March 2026).

19. The Verkhovna Rada of Ukraine (2023), "Report of the Temporary Investigative Commission on economic security violations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3129-20#Text> (Accessed 17 March 2026).

20. National Institute for Strategic Studies (2024), *Ekonomichna bezpeka Ukrainy v umovakh dovhotryvaloi viiny* [Economic security of Ukraine under prolonged war conditions], Kyiv, Ukraine.

Отримано редакцією журналу / Received: 23.03.26

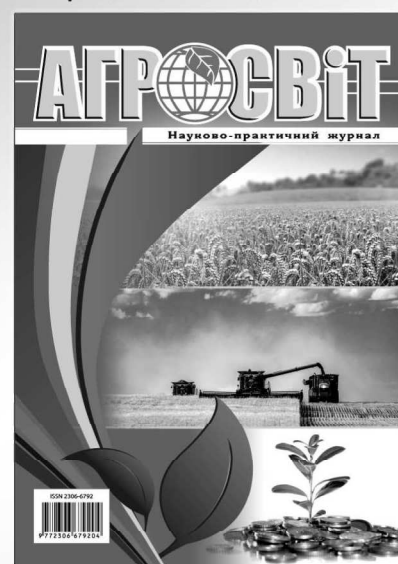
Процеcеновано / Revised: 03.04.26

Схвалено до друку / Accepted: 09.04.26

АГРОСВІТ

<https://nauka.com.ua>

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292