

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
ЦЕНТР ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ, ДИСТАНЦІЙНОГО ТА
ЗАОЧНОГО НАВЧАННЯ

Кафедра фінансів та обліку

**УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ: ПРИЧИНИ, НАСЛІДКИ ТА
ПРОТИДІЯ**

кваліфікаційна робота
здобувача вищої освіти
2 курсу заочної форми навчання
ЛАВРИШИНА Станіслава Юрійовича

Науковий керівник
кандидат економічних наук, доцент
ВИСОЦЬКА Інна Борисівна

Рецензент
доктор економічних наук, професор
МИСЬКІВ Галина Василівна

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

„08” травня 2023 р., протокол № 11

завідувач кафедри фінансів та обліку,

МЕЛЬНИК С.І.

_____ (підпис)

Львів
2023

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	ПРІЗВИЩЕ, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	ВИСОЦЬКА І. Б.		
2	ВИСОЦЬКА І. Б.		
3	ВИСОЦЬКА І. Б.		

7. Дата видачі завдання «27» грудня 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Опрацювання літератури за темою роботи та складання плану	20.01.2023	
2	Написання першого розділу	20.02.2023	
3	Написання другого розділу	20.03.2023	
4	Написання третього розділу	20.04.2023	
5	Підведення підсумків та формулювання висновків	30.04.2023	
6	Оформлення роботи	05.05.2023	

Здобувач вищої освіти _____ ЛАВРИШИН С.Ю.

(підпис) (ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

Науковий керівник _____ ВИСОЦЬКА І. Б.

(підпис) (ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

АНОТАЦІЯ

ЛАВРИШИН С.Ю. Ухилення від оподаткування: причини, наслідки та протидія. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». – Львівський державний університет внутрішніх справ МВС України, Львів, 2023.

Кваліфікаційна робота присвячена вивченню теоретичних основ дослідження причин та наслідків ухилення від оподаткування та розробці рекомендацій щодо протидії цьому явищу. Розглянуто теоретичні основи причин та наслідків уникнення від оподаткування. Проаналізовано нормативно-правову базу встановлення юридичної відповідальності за податкові злочини. Проведено аналіз рівня податкового навантаження та обсягів податкових надходжень до зведеного бюджету, схем ухилення від сплати податків. Вивчено можливість налагодження міжнародної співпраці податкових органів та запропоновано заходи реформування податкової системи.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, податкова оптимізація, податковий контроль, рівень податкового навантаження, відповідальність за порушення податкового законодавства

ANNOTATION

LAVRYSHYN S.Yu. Tax evasion: causes, consequences and countermeasures. – Manuscript.

Qualification work for obtaining a master's degree in the specialty 072 «Finance, banking and insurance». – Lviv State University of Internal Affairs of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Lviv, 2023.

The qualification work is devoted to the study of the theoretical foundations of the study of the causes and consequences of tax evasion and the development of recommendations for combating this phenomenon. The theoretical foundations of the causes and consequences of tax avoidance are considered. The regulatory framework for establishing legal responsibility for tax crimes is analyzed. An analysis of the level of the tax burden and the amount of tax revenues to the consolidated budget, tax evasion schemes was carried out. The possibility of establishing international cooperation of tax authorities has been studied, and measures to reform the tax system have been proposed.

Key words: tax evasion, tax optimization, tax control, level of tax burden, responsibility for violation of tax legislation.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРИЧИН ТА НАСЛІДКІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ	9
1.1. Сутність поняття «ухилення від оподаткування»	9
1.2. Причини та чинники поширення ухилення від оподаткування	14
1.3. Відповідальність за порушення податкового законодавства	20
Висновки до розділу 1.....	24
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ МАСШТАБІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ	25
2.1. Оцінка обсягів податкових надходжень та рівня податкового навантаження в Україні упродовж 2019-2022 рр.	25
2.2. Аналіз результативності податкового контролю	30
2.3. Типові схеми ухилення від оподаткування та відмивання коштів, отриманих в результаті їх реалізації	35
Висновки до розділу 2.....	43
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ	44
3.1. Шляхи реформування податкової системи у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування	44
3.2. Міжнародне співробітництво податкових органів у боротьбі із ухиленням від оподаткування	53
Висновки до розділу 3	58
ВИСНОВКИ.....	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	62

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Становлення української економіки відбувається в складних умовах, що супроводжуються світовими та внутрішніми фінансовими кризами, революціями, пандемією, військовим вторгненням. За таких умов створюється ситуація, яка з одного боку характеризується недостатністю коштів у бюджеті та, з іншого, небажанням суб'єктами господарювання сплачувати податки. Ухилення від оподаткування є складним економічним злочином, який має суттєвий вплив на економіку. Поширення явища ухилення від оподаткування спотворює нормальні відносини між бізнесом та державою, звужує фінансові можливості держави, підриває моральну віру населення у державу та чесні способи ведення бізнесу, підвищує рівень тіньової економіки.

Дослідження причин та наслідків ухилення від оподаткування, способів вчинення таких економічних злочинів та пошук шляхів протидії ним були предметом дослідження багатьох вчених, політиків та фахівців практиків. При підготовці кваліфікаційної роботи були використані праці Андрющенко І. [18], Атаманенко І. [7], Ігнатенка Є. [35], Кізіми А. та Крисоватого І. [10], Матвійчук К. [11], Наштерської М. [9], Тарасової О. [34], Шарікова О. [6] та інших. У своїх працях вчені роблять акцент на встановленні причин та наслідків ухилення від оподаткування. Прагнення України інтегруватися у економічний простір Європейського союзу та у світове господарство актуалізує вивчення досвіду економічно розвинутих країн у боротьбі із ухиленням від оподаткування та можливістю його застосування у вітчизняній практиці, що і спонукало до вибору теми кваліфікаційної роботи. Незважаючи на широку кількість публікацій з даної теми та значний обсяг наявних досліджень в цій галузі, обрана тема залишається актуальною. Введення воєнного стану та окупація значної території України перешкоджають повному здійсненню державних контрольних заходів, в той же час, вимагають великих зусиль та коштів з боку держави для відновлення країни після війни. Тому, обрана тема є актуальною і потребує більш детального вивчення.

При написанні кваліфікаційної роботи використано положення законодавчих актів у сфері податків, юридичної відповідальності за вчинення таких злочинів, норми Європейського союзу та Організації об'єднаних націй, аналітичних матеріали Державної податкової служби України, інформаційних ресурсів всесвітньої мережі Інтернет.

Мета і завдання дослідження. Кваліфікаційна робота має на меті обґрунтування теоретичних та практичних засад дослідження причин та наслідків ухилення від оподаткування.

Задля досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі ставились та вирішувались такі завдання:

- розкрити сутність поняття «ухилення від оподаткування» та вчинення таких економічних злочинів;
- дослідити відмінності між «податковою оптимізацією» та «ухиленням від сплати податків»;
- ознайомитись із видами юридичної відповідальності, яка передбачена за ухилення від оподаткування;
- проаналізувати обсяг податкових надходжень до бюджетів та рівень податкового навантаження на бізнес в Україні,
- Провести оцінку результативності заходів податкового контролю в Україні.;
- розкрити типові схеми ухилення від сплати податків та відмивання коштів, отриманих від податкових злочинів;
- запропонувати напрями реформування податкової системи із імплементацією передового світового досвіду;
- вивчити можливості міжнародної співпраці податкових органів.
- **Об'єктом дослідження є податкова система України.**

Предметом дослідження є теоретичні засади встановлення причин та наслідків, а також практичні аспекти застосування заходів протидії ухиленню від оподаткування.

Методи дослідження. Проведене у кваліфікаційній роботі дослідження здійснювалось із використанням методів наукового пізнання, а саме: для дослідження сутності понять «ухилення від сплати податків» та «податкова оптимізація» використовувалися методи аналізу та синтезу; при проведенні аналізу обсягів податкових надходжень до бюджетів та результатів податкового регулювання застосовувався аналітичний метод, а для побудови графіків та діаграм – графічний метод; при підведенні підсумків та формулюванні висновків використовувався метод узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів:

– подальшого вдосконалення набули заходи реформування податкової системи, які спрямовані на формування партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, використання цифрових технологій при оподаткуванні, оптимізацію управлінської моделі податкового адміністрування, впровадження комплексного підходу до управління податковими ризиками, використання електронного аудиту, впровадження інституційної моделі надання податкових експертиз..

Основний зміст роботи. У першому розділі кваліфікаційної роботи розкрито сутність понять «ухилення від сплати податків», «податкова оптимізація», розкрито причини ухилення від оподаткування; досліджено види юридичної відповідальності за скоєння податкових злочинів.

У другому розділі проведено аналіз рівня податкового навантаження та обсяги податкових надходжень до Зведеного бюджету, результативність податкового контролю, а також наведено основні схеми ухилення від оподаткування та відмивання коштів від податкових злочинів.

Третій розділ роботи присвячений вивченню можливості міжнародної співпраці податкових органів та розробці заходів реформування податкової системи.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається з анотації українською та англійською мовами, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (40 найменувань на 4 сторінках). Загальний обсяг роботи становить 66 сторінок, які містять 4 таблиці та 8 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРИЧИН ТА НАСЛІДКІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність поняття «ухилення від оподаткування»

Формування вітчизняної фіскальної системи відбувалося в складних умовах періоду становлення країни. У зв'язку з цим особливого поширення набуло явище ухилення від сплати податків. Як наслідок, спостерігаємо зростання рівня тіньової економіки та корупції. Тіньова економіка, зарегульованість економічних процесів є причиною порушення правил ведення бізнесу та конкуренції, зростання корупції, недостатнього фінансування соціальних виплат, вивезенню капіталу за межі України та інших негативних явищ та тенденцій в соціально-економічній сфері.

Фінанси є матеріальною основою існування суспільства, а, отже, фінансова система впливає на ефективність економіки. Фінансова політика визначає напрями економічного розвитку через застосування своїх інструментів, таких як податки, напрями бюджетних видатків, квоти, дозвола, субсидії, тарифи та інші. Метою податкової політики є наповнення дохідної частини Державного бюджету. Саме тому фіскальну політику пов'язують із бюджетною та фінансовою. Політиками держави. З огляду на це особливо загрозливим стає поширення явища ухилення від сплати податків, оскільки це явище справляє негативний вплив на вітчизняну податкову безпеку та на фінансову систему в цілому.

Українська економічна енциклопедія [1, с. 778-779] визначає ухилення від сплати податків як комбінацію легальних та незаконних методів, які використовуються з метою ухилитися від оподаткування. Багато фінансистів в Україні розрізняють ці два методи ухилення від сплати податків за критерієм їх легальності та визначають легальний метод – уникненням оподаткування, та нелегальний метод – ухиленням від сплати податків. Фінансово-економічний словник А. В. Загороднього та Г. В. Вознюка надає найчіткіше та найлаконічніше визначення даних понять. Під уникнення оподаткування автори розуміють

зменшення суми податкових платежів у законний спосіб [2, с. 585], тоді як ухилення від сплати податків – як свідомі дії платників податків, спрямовані на несплату податків через заниження відомостей про величину доходів чи вартість майна, що підлягають оподаткуванню, або повне приховування цих відомостей. Такі дії є протиправними [2, с. 587].

На практиці застосовують три основні методи зменшення податкових платежів для платників податків, а саме: ухилення від сплати податків, уникнення сплати податків та податкова оптимізація планування. З одного боку, фірми або особи (домогосподарства) бажають отримати доступ до суспільних благ та субсидій за рахунок бюджетних коштів. З іншого боку, будь-який податок зменшує залишок коштів, яким економічний суб'єкт може розпоряджатись, тому вони стимулюють мінімізацію платежів, таких як податки, збори, мита тощо. Платники податків використовують будь-які дії, як законні, так і незаконні, для оптимізації оподаткування та скорочення платежів та зборів до бюджету. Багато консалтингових фірм пропонують послуги у сфері «законної» оптимізації податків. Також існують численні способи незаконного отримання бюджетних відшкодувань з ПДВ або компенсацій з бюджету податків, які були сплачені в інших країнах.

У економічній літературі немає єдиного теоретичного підходу до дослідження проблеми несплати податків та обов'язкових зборів до бюджету в повному обсязі. У вітчизняній науковій та практичній діяльності часто використовують терміни «ухилення від сплати податків» та «уникнення сплати податків» як синоніми. Окрім того «податкову оптимізацію» у широкому розумінні визначають як поняття тотожне першим двом поняттям.

Як зазначалось вище, існують законні та незаконні способи зниження податкового навантаження. Однак, лише вчиненням податкового злочину вважаються дії, передбачені ст. 212 Кримінального кодексу України [3]. Об'єктом злочину є встановлений державою порядок оподаткування, а предметом злочину є податки. Для кваліфікації несплати податку як злочину необхідно довести об'єктивну та суб'єктивну його складові. Об'єктивна сторона злочину включає власне діяння – ухилення від сплати податків, суспільно небезпечні наслідки

цього діяння та причинний зв'язок між діяннями та наслідками. Не вважаються кримінальними ухилення на суму менше встановленого законом розміру. У суб'єктивному плані необхідно довести намір (навмисність) скоїти правопорушення [3]. Ухилення від оподаткування, як повне, так і часткове, полягає у намірах та діях платника, спрямованих на незаконне скорочення розміру своїх зобов'язань зі сплати податків. Структуру зниження податкових платежів наведено на рис. 1.1.

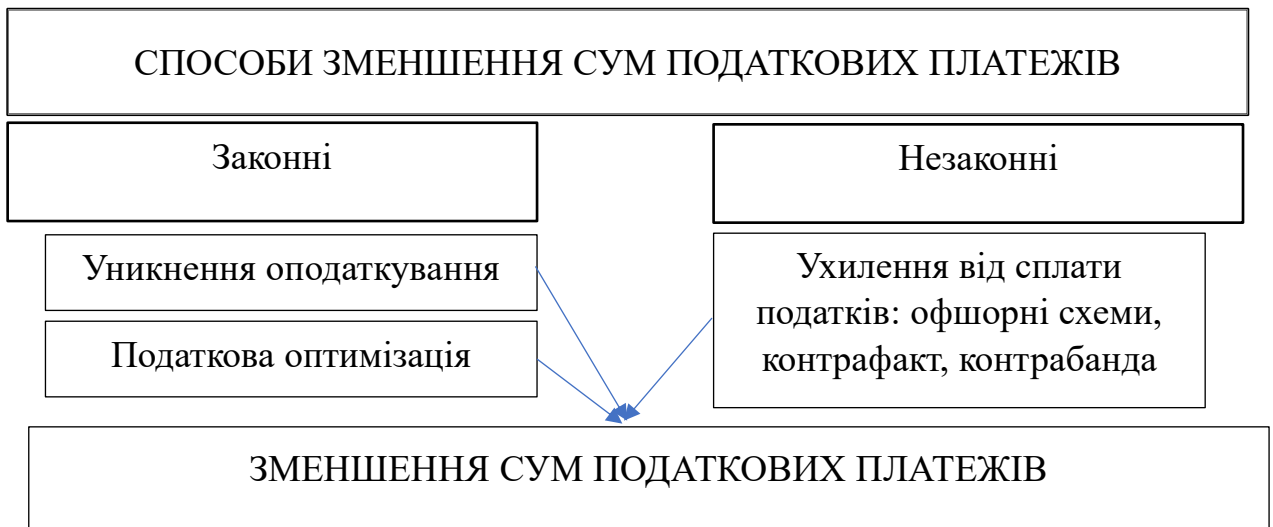


Рис. 1.1. Способи зменшення сум податкових платежів

Джерело: складено автором

Мінімізація податкових зобов'язань може бути досягнута шляхом уникнення сплати податків за допомогою використання прогалин та суперечностей в законодавстві. Однак, цей підхід не передбачає порушення законів, оскільки платники подають свою фінансову звітність до податкових органів. Підприємці можуть опротестувати в суді рішення Державної податкової служби України, використовуючи принцип «що не заборонене законом, то дозволено». Податкове планування або «оптимізація податків» або уникнення надмірного оподаткування полягає в зменшенні податкових зобов'язань платника податків із сплати податкових платежів та інших платежів в рамках чинного законодавства. Однак, якщо законодавство змінюється, то певні методи оптимізації податків можуть бути визнані нечинними. Податкове планування як легальний спосіб зменшення податкових платежів, заснований на можливостях, що містяться у податковому законодавстві. Податкове планування

передбачає розподіл платежів та надходжень економічного суб'єкта із застосуванням бухгалтерського обліку. Відповідальність за податкову оптимізацію зазвичай лежить на фінансовому директорі або головному бухгалтері в фірмах та на членах родини, які керують фінансами в домогосподарствах. Також, у розвинутих країнах користування послугами фінансових аналітиків є нормальною практикою.

Ухилення від сплати податків має декілька характерних ознак, серед яких можна виділити навмисні, усвідомлювані дії або бездіяльність, спрямовані на зменшення податкових зобов'язань. Ці дії можуть включати в себе використання незаконних методів та прийомів для зменшення податкових платежів, що призводить до значних сум, які не надходять до бюджетів або державних цільових фондів. Метою таких дій зазвичай є отримання неврахованих грошових коштів задля задоволення власних потреб. Ці дії пов'язані з певним ризиком для фінансово-економічної діяльності та можуть нанести шкоду соціально-економічному розвитку та створити загрозу економічній безпеці держави. У разі виявлення таких дій особа понесе відповідальність.

У міжнародній практиці податкове планування охоплює оцінку різних способів оподаткування, щоб визначити, як краще здійснювати бізнес та укладати угоди, щоб знизити або уникнути податкових зобов'язань. Податкова оптимізація, у свою чергу, використовується для зниження податкових зобов'язань шляхом структурування транзакцій з метою використання податкових пільг. У той час як ухилення від сплати податків включає неправомірні дії, такі як обман, махінації або приховування, з метою зниження податкових зобов'язань. Серед найпоширеніших видів порушення податкового законодавства, які відзначає Американська податкова служба (Служба внутрішніх доходів (IRS) [4]), є свідоме заниження або приховування доходів, подвійний облік операцій та невірні записи в книгах, неправдиві або завищені відрахування з прибутку, включення особистих витрат як витрат бізнесу, передача активів або доходів на осіб з пільговим оподаткуванням, та проведення фіктивних угод з метою уникнення зобов'язань.

Для здійснення податкового планування і зниження податкових зобов'язань, у міжнародній практиці використовуються такі інструменти, як переведення грошових коштів у регіон з пільговим оподаткуванням, виведення грошових коштів з-під оподаткування, та відстрочення податкових платежів на наступні періоди. Основними методами податкового планування є використання податкових пільг, планування форм договірних відносин.

У економічній та юридичній літературі [5; 6], зазвичай звертають увагу на податкову оптимізацію на рівні суб'єктів підприємництва, але важливо пам'ятати, що приватні особи також можуть використовувати можливості оптимізації податків. Наприклад, деякі особи можуть отримувати завищену заробітну плату перед пенсією, щоб забезпечити собі максимальні пенсійні виплати. У деяких випадках це може бути пов'язано з вказівкою роботодавця для отримання інших осіб на підприємстві. Також можуть використовуватись пільгові категорії платників податків, що можуть призвести до зниження надходжень до бюджету.

Хоча оптимізація податків може призводити до зменшення надходжень до бюджету, оптимізація видатків є важливою складовою успішного бізнесу, що дозволяє збільшити винагороду підприємця за ризик та звільнити ресурси для розвитку бізнесу. Суспільство повинно шукати оптимальний баланс між збільшенням податкових надходжень та збереженням стимулу для економічних суб'єктів отримувати доходи.

У науковій літературі існує багато термінів, які описують способи ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. Зокрема, І. Атаманенко виокремлює [7] такі як «зменшення податків», «відхід від податків», «ухилення від податків», «уникання сплати податків», «обхід податків», «мінімізація податків», «податкова оптимізація» та «податкове планування». Деякі автори ототожнюють ці терміни, але це не повністю правильно. У сучасній науковій літературі для опису зниження податкового навантаження використовують терміни «мінімізація оподаткування», «оптимізація оподаткування» та «податкове планування», але жоден з цих термінів не вживається в податковому законодавстві.

У таблиці 1.1 наведено порівняльну характеристику різних методів зменшення податкових зобов'язань платників податків. Доцільно зазначити, що у нормативній баз відсутнє визначення цих понять. Якщо мінімізація податків означає максимальне зниження суми, то податкова оптимізація охоплює процес досягнення визначених пропорцій у всіх аспектах діяльності підприємства загалом, включаючи операції та проекти [8]. При мінімізації податків здійснюється контроль тільки за податками підприємства, а при податковій оптимізації – усі аспекти його діяльності. Використання можливості мінімізації або оптимізації оподаткування може призвести до ухилення від оподаткування, що є порушенням податкового законодавства. Ухилення від оподаткування – це зменшення податкових платежів, за якого платник податків навмисно або з необережності зменшує розмір своїх податкових зобов'язань із застосуванням порушення чинного законодавства. Більшість учених та практиків вважають, що ухилення від сплати податків є проявом неефективної податкової системи.

Податкова система є важливою складовою фінансової системи держави, оскільки саме вона створює матеріальне підґрунтя для функціонування всієї держави. Застосування різних способів зменшення податкових платежів, зменшує суми податкових надходжень до бюджету, а, отже, зменшує можливості держави.

1.2. Причини та чинники поширення ухилення від оподаткування

Необхідність дослідження проблеми ухилення від оподаткування в Україні пояснюється великими рівнем тіньової економіки, яка створює серйозні перешкоди на шляху розбудови ефективної податкової системи. Ухилення від оподаткування стало нормою ведення бізнесу в окремих випадках, і за оцінками експертів, в Україні 40-50% ВВП знаходиться «у тіні», тобто не оподатковується.

Для прикладу, у Європі, де цей показник становить 5-15% ВВП [9, 258]. Проблема ухилення від оподаткування виникає через протиріччя інтересів між державою та платниками податків. Платники податків намагаються мінімізувати

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика способів ухилення від оподаткування

Ознаки Способи зменшення сум под. платежів	Причини вчинення	Відношення до об'єкту оподаткування	Мотиви зменшити податкову базу	Порядок та строки сплати податків	Відповідальність
Мінімізація податків	Прагнення захистити права та інтереси платника	Свідоме зменшення податкової бази законним шляхом	Намагання максимально використати наявні можливості та пільги для зменшення оподаткування	Застосування передбачених податковим законодавством відстрочок зі сплати податків та податкових канікул	Зменшення сум податкових платежів без наслідків
Обман при сплаті податків	Наявність прогалин у законодавстві або низький рівень грамотності платника	Увага щодо наявності об'єкту оподаткування не приділяється або мало приділяється	Відсутність усвідомлення щодо можливості застосування пільг для скорочення сум податкових платежів	Відсутність усвідомлення про несвоєчасну або ж несплату податку	Сплата пені та штрафу, стягнення недоїмки податкових платежів
Зменшення сум податкових платежів з необережності	Недбале ставлення до виконання обов'язків	Увага щодо наявності об'єкту оподаткування не приділяється			
Ухилення від сплати податків	Навмисне прагнення до зменшення сум або ж уникнення сплати податків	Об'єкт оподаткування приховується задля уникнення оподаткування	Відсутність легітимних підстав для пільг, з одночасним застосуванням цих пільг з метою зменшення сум податкових платежів	Надання неправдивих даних та створення видимості сплати податків, створення перепон для нарахування та сплати штрафних платежів та стягнення недоїмки	Сплата пені, штрафу, недоїмки; притягнення до адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності

податкові платежі, оскільки вони негативно впливають на ефективність їх діяльності. У свою чергу, органи державної влади прагнуть максимізувати податкові надходження, щоб виконувати свої функції. У зв'язку з цим, усунення причин ухилення від оподаткування, гармонізація інтересів держави та платників податків, а також скорочення розмірів тіньової економіки стають особливо актуальними. Податкові порушення виникають з різних причин, окремі з них є загальнодержавними і пов'язані із економічною кризою, а інші із специфічними умовами функціонування податкової служби щодо боротьби із податковими злочинами.

Такі вчені, як В. Захожай, А. Кізіма, А. Крисоватий та Я. Литвиненко, у своїх дослідженнях виділяють чотири групи причин ухилення від сплати податків: моральні, політичні, економічні та технічні [10]. Але А. Кізім та А. Крисоватий наголошують на комплексності природи ухилення від сплати податків, оскільки воно може мати форму розкрадання бюджетних коштів в легалізований або кримінальний спосіб, відсутності громадянської свідомості платників податків, моральної відповідальності, а також переважанні корисливих імпульсів. Згідно з думкою авторів, зменшення обсягів податкових платежів відбувається внаслідок дії таких основних чинників: надмірного податкового навантаження, недосконалості та нестабільності податкового законодавства, нераціональної структури оподаткування, низького рівня суспільної свідомості у сфері необхідності сплати податків у повному обсязі та високому рівні корупції.

Крім того, К.А. Матвійчук називає чинники, які сприяють поширенню явища ухилення від оподаткування: кількість податків та рівень податкових ставок, складність у розрахунках податкових сум, нераціональну структуру оподаткування, неефективність податкової служби, низький рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплати податків, рівень довіри платників до владних структур, які виконують функцію розподілу коштів, отриманих від податків, та рівень корупції у державі [11].

У наукових колах до сьогодні не існує єдиного підходу до того, як визначити причини, які призводять до ухилення від сплати податків. Після аналізу робіт науковців та фахівців з безпеки та правоохоронної діяльності,

можна виділити декілька груп причин, які викликають це явище, зокрема: економічні, політичні, правові та морально-психологічні. Кожна група, в свою чергу, містить від двох до восьми причин. Класифікацію причин ухилення від сплати податків наведено на рис. 1.2.

ПРИЧИНИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	Економічні	причини, пов'язані із можливим погіршення рівня ефективності діяльності підприємства через погіршення фінансового стану підприємства, зміни ринкової кон'юнктури
	Політичні	причини, що пов'язують із регулюючою функцією податків, що дає можливість держав впливати на соціальні та економічні показники
	Правові	причини, пов'язані із недосконалість податкового законодавства, наявністю прогалин, дублювання та неточностей
	Морально-психологічні	причини, пов'язані із низькою правовою культурою населення, несприйняття податкового законодавства, корисливими мотивами
	Технічні	причини, пов'язані із низьким рівнем підготовки бухгалтерів та персоналу, недосконалістю податкового контролю, незахищеністю працівників, що здійснюють контроль

Рис. 1.2. Причини ухилення від оподаткування

На нашу думку, серед причин ухилення від сплати податків, найбільш серйозними в сучасних умовах є *економічні чинники*, такі як: надмірне податкове навантаження та низька якість державних послуг. Думки вчених з приводу рівня податкового тягара в Україні розходяться, проте більшість експертів вважають, що економічна ситуація в нашій країні не сприяє розвитку підприємництва, а високі податки призводять до різних негативних наслідків, таких як зниження ділової активності суб'єктів господарювання, збільшення тінізації економіки, відтік капіталу за кордон та інше. Умови фінансово-економічної кризи додатково посилюють податковий тиск на реальний сектор економіки, що гальмує процеси економічного зростання. З цієї причини, багато суб'єктів господарювання можуть працювати рентабельно лише приховуючи свої доходи від оподаткування.

До *політичних* причин ухилення від сплати податків, зазвичай, відносять відстоювання інтересів окремих платників податків чи їх груп представниками органів законодавчої та виконавчої влади, а також недосконалість законодавства у сфері податків. Усунення першої причини можливе лише за умови подолання корупції в державних органах влади, що є складним завданням.

Щодо усунення *правових* причин, то у короткотерміновій перспективі більш реальним є удосконалення податкового законодавства України, зокрема, його спрощення та усунення неоднозначності у трактуванні.

Унікальність *моральних* причин проявляється в тому, що людина намагається уникнути сплати податків як відповідь на будь-які фіскальні заходи держави. З психологічної точки зору, ця реакція є нормальною, оскільки власник прагне захистити свою власність, капітал і доходи від будь-яких зазіхань, у тому числі від оподаткування. Захист від держави є найсильнішою економічною мотивацією в діяльності будь-якої людини. Незаконне зменшення податкового зобов'язання розглядається як високоризикований актив, який може приносити значний дохід, якщо факт ухилення не буде розкритий, але може також спричинити значні втрати, якщо приховані суми будуть виявлені. У цьому контексті, держава має створити ефективний інститут відповідальності за порушення податкового законодавства, щоб уникнути неплатоспроможності платників податків. Крім удосконалення механізму адміністративних та фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, важливо підвищувати рівень податкової культури серед платників податків. У розвинених країнах світу, довіра громадян до уряду або відчуття «соціальної солідарності» спонукає людей сплачувати податки, навіть якщо з економічної точки зору більш раціональним було б ухилення від їхньої сплати. Проте в Україні рівень довіри громадян до уряду дуже низький, через неспівмірність сплачених населенням податків та розміру отриманих натомість соціальних благ.

Щодо технічних причин ухилення від сплати податків, то основними з них є такі, що пов'язані із складністю механізму оподаткування, тобто нарахування та сплати податків. Усуненню технічних чинників зменшення податкових

платежів сприяє запровадження електронних кабінетів платника податків, що передбачає подачу декларацій дистанційно.

Необхідно виділити чинники, що спонукають ухилення від сплати податків і зборів, враховуючи соціально-економічне походження. Ці чинники можна умовно розділити на дві групи: об'єктивні, які не залежать від особистості платника податків та його бажань, а зумовлені зовнішнім середовищем та суб'єктивні, які відображають ставлення особи до обов'язку сплати податків та зборів і корисливу мету. У свою чергу, суб'єктивні чинники можна поділити на матеріальні, які відображають бажання легкої наживи та збагачення, але не завжди для власних інтересів, та ідеологічні, які виникають у зв'язку з несприйняттям податкової політики влади та загальною необізнаністю (рис. 1.3).

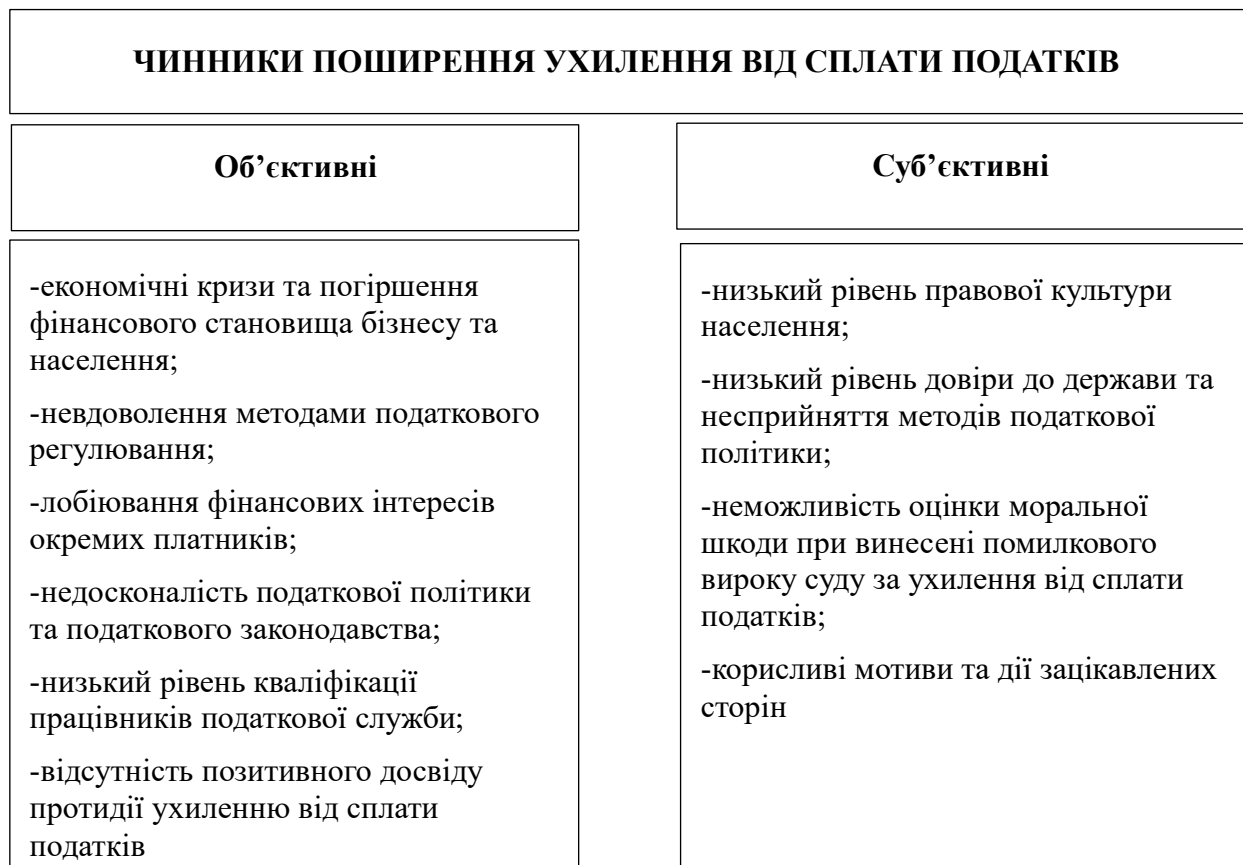


Рис. 1.3. Чинники поширення явища ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором

З проведеного дослідження випливає, що проблема ухилення від оподаткування є складною та потребує комплексного підходу при розробці заходів її подолання. Для досягнення цієї мети необхідно вдосконалити та модернізувати податкову та бюджетну системи держави шляхом впровадження

спрощеного механізму обчислення податків, уніфікації форм податкової звітності, удосконалення контрольно-перевірочної діяльності та забезпечення прозорості та компетентності роботи податкових органів. Також важливо покращити якість державних соціальних благ та послуг, а також удосконалити структуру видатків державного бюджету. Якщо ці заходи будуть послідовно виконуватись, то це може створити передумови для добровільного виконання вимог податкового законодавства та зменшення масштабів ухилення від сплати податків.

1.3. Відповідальність за порушення податкового законодавства

Ухилення від сплати податків веде до розвитку численних проблем економічного та соціального характеру. Такі проблеми включають збільшення корупції та рівня злочинності, відтік капіталу за кордон, неналежне фінансування соціальної сфери та суспільного сектору економіки, недоотримання необхідних коштів для потреб держави, що в свою чергу спричиняє збільшення податків та ставок оподаткування. Тому, зміцнення законності у сфері податкових відносин має особливе значення з огляду на функціональне навантаження податкових платежів у державі. Підвищення ступеня податкового тиску може призвести до збільшення кількості порушень податкового законодавства, включаючи ухилення від сплати податків. Для забезпечення податкових надходжень в необхідних державі обсягах, необхідно використовувати державний примус через механізми юридичної відповідальності, який розвивається разом із суспільством. Фінансова відповідальність – це відповідальність без вини, і вона є одним з видів відповідальності, який забезпечує норми в галузі фінансового права.

Податкова сфера передбачає застосування юридичної відповідальності відбувається стосовно суб'єктів, що не виконують або ж не в повній мірі виконують свої зобов'язання зі сплати податкових платежів. Порушення податкового законодавства передбачає застосування відповідальності, яка має компенсаційний характер, тобто передбачає необхідність відшкодування державним органам та органам місцевого самоврядування збитків у зв'язку з

ненадходженням доходів до бюджетів та державних спеціальних фондів. Застосування відповідальності має на меті покарання конкретного платника податків – порушника податкового законодавства – за невиконання чи неналежне виконання ним своїх обов'язків та запобігання податковим порушенням.

Фахівці вбачають, що специфіка відповідальності за різні порушення законодавства у сфері податків полягає в тому, що цей обов'язок спрямований на компенсацію податкових витрат держави або органів місцевого самоврядування на етапі формування бюджетів як матеріальної основи діяльності. Проте, беручи до уваги розвиток української правової системи та податкового законодавства, категорія «відповідальність за порушення податкового законодавства» є складною категорією. Така відповідальність настає у разі вчинення дії чи бездіяльності, встановленої нормами податкового, адміністративного чи кримінального законодавства. Крім загальних рис юридичної відповідальності, податкова відповідальність характеризується низкою особливостей, серед котрих такі:

- виникає у разі вчинення дії, що містить усі ознаки податкового правопорушення;
- передбачена нормами податкового законодавства і виражається у застосуванні до винної особи фінансових санкцій (штрафів).

Для вирішення питання щодо змісту та формування правового складу податкового обов'язку необхідно законодавчо визначити термін податкового правопорушення, визначити його окремі склади, а також процесуальний порядок щодо цих справ. Суб'єктами такої відповідальності є платники податків та інші платники податків. В Україні законодавством передбачено за порушення податкового законодавства передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідно (ст. 111 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [12].

Ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – ККУ) регулює настання кримінальної відповідальності [13]. Покарання за податкові злочини, встановлені ККУ застосовуються відповідно до сум несплачених податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що не надійшли до бюджетів або державних цільових фондів. Зокрема, ч.1 ст. 212 ККУ передбачає штраф у розмірі від 5 000 до 10 000

неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі – НМДГ) з позбавленням права займати відповідні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років, якщо ухилення від сплати податків призвело до фактичного ненадходження значних сум (понад 3000 НМДГ) коштів до бюджету або державних цільових фондів [13]. При цьому, не враховуються фінансові санкції та пеня, нараховані податковими органами згідно з чинним законодавством. Важливо визначати суму несплачених податків за різні періоди, з урахуванням встановленого НМДГ на кожен з цих періодів, а також не має значення, чи було ухилення від сплати по окремому виду податків або різних податків, зборів та інших обов'язкових платежів [13].

За ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що були сплановані заздалегідь групою осіб або що призвели до значного недоотримання коштів до державного бюджету або цільових фондів, передбачені покарання відповідно до частини 2 ст. 212 ККУ. Кримінальна відповідальність застосовується до осіб, що порушили закон та виконали дії в групі або колективно, та завдали збитків державі у «великих розмірах» (понад 5000 НМДГ) також винесені судові рішення у вигляді штрафу у розмірі від 10 000 до 15 000 НМДГ або ж позбавлення права на займання посади або виконання певної діяльності на строк до 3 років. У разі повторного скоєння особою злочину, зазначеного у частині 1 та 2 ст. 212 ККУ або ж якщо дії особи призвели до збитків у особливо великих обсягах (понад 7000 НМДГ), передбачено покарання у вигляді накладення штрафу у розмірі від 15 000 до 20 000 НМДГ та позбавлення права на займання посади або виконання певної діяльності на строк до 3 років [13].

Адміністративна відповідальність накладається на порушників податкового законодавства (керівників підприємств та бухгалтерів) та регулюється статтями 164, 164¹, 164², 165¹, 165³, 165⁴, 165⁵ Кодексу України про адміністративні правопорушення [14].

Ст. 11 Податкового кодексу України [12] регулює фінансову відповідальність платників податків за податкові порушення, що передбачає накладення штрафів та/або пені. Ця відповідальність поширюється на платників

податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб. Якщо платник податків здійснив два або більше податкових порушення, то він несе відповідальність за кожне з них окремо, згідно зі ст. 115 ПКУ.

Оскільки податкові порушення стають все частішими, державі потрібно проводити податкову політику, яка б попереджувала ухилення від сплати податків. Це означає створення органів державного контролю з висококваліфікованими робітниками, які знайомі з теоретичними та практичними аспектами сплати податків до бюджету, сукупності податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і внесків до державних цільових фондів. Ці органи повинні контролювати те, як дотримуються платники податків дотримуються законодавчо закріплені норм щодо сплати податкових платежів всіх видів, розмірів та строків.

При формуванні фіскальної політики держави законодавець повинен пам'ятати, що для держави важливо не тільки покарати злочинців, але й створити умови, які запобігали б або принаймні обмежували темпи ухилення від сплати податків. Держава може використовувати різноманітні механізми для попередження ухилення від сплати податків, які дозволяють блокувати процес ухилення від сплати податків та обмежувати сферу застосування податкового планування.

Висновки до розділу 1

Функціонування держави в складних умовах війни вимагає належної організації роботи податкової системи, адже саме податки є основним джерелом наповнення як державного, так і місцевих бюджетів. Суттєвою проблемою податкової системи України у довоєнний період є поширення явища ухилення від сплати податків. Під час воєнного стану дана проблема посилилась, оскільки основною метою держави є не просто наповнення бюджету, але й створення умов для підтримки суб'єктів господарювання.

У наукових колах відсутній єдиний підхід до розуміння поняття «ухилення від сплати податків». Під цим поняттям вчені розуміють «податкове планування», «податкову оптимізацію», «уникнення оподаткування» і т.д. Проте з точки зору легітимності дій платника доцільно розрізняти «ухилення від сплати податків» (як механізм зменшення податкових платежів шляхом порушення норм чинного законодавства) та «податкову оптимізацію» (зменшення податкових платежів шляхом використання законних механізмів).

Науковці виокремлюють різні причини ухилень від сплати податків: економічні, політичні, правові, морально-психологічні, технічні. Серед названих причин найбільш вагомий вплив здійснюють саме економічні причини, серед яких необхідно зазначити надмірне податкове навантаження на платника податків. Порушення податкового законодавства передбачає виникнення юридичної відповідальності. За порушення податкового законодавства передбачено такі види відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна.

Ефективна фіскальна політики повинна бути спрямована не лише на покарання порушників податкового законодавства, а, насамперед, на створення умов попередження виникнення такого явища. Держава повинна використовувати всі механізми, які б унеможливили та блокували порушення податкового законодавства. Важливу роль у цьому процесі повинна відігравати роз'яснювальна робота з платниками податків.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ МАСШТАБІВ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Оцінка обсягів податкових надходжень та рівня податкового навантаження в Україні упродовж 2019-2022 рр.

В умовах війни першочерговим завданням є забезпечення виживання та стійкості економіки, а цього можна досягти за умови забезпечення належного рівня економічної безпеки. Матеріальним підґрунтям цих процесів є ефективна податкова система. Податкова система покликана забезпечувати фінансовими ресурсами всі рівні економічної системи та має важливе значення для ефективної діяльності основних сфер економіки, розвитку підприємництва та задоволення потреб держави та громадян. Щоб забезпечити стійкий розвиток держави в довгостроковій перспективі, необхідно забезпечити її економічну та фінансову безпеку, що неможливо без ефективної податкової системи. Податки є важливим джерелом доходної частини бюджету та включені в усі ланки фінансової системи, що робить їх важливим чинником забезпечення фінансової безпеки. Держава задля впливу на соціальну та економічну сфери використовує податкову політику і, водночас, залежить від платників податків. Не зважаючи на постійні реформи та вдосконалення податкової системи в Україні упродовж існування незалежної держави досягти належного рівня її ефективності не вдалося.

Війна змусила парламентарів переглянути основні положення податкової політики у сторону її пом'якшення, оскільки основною метою стало не наповнення бюджету, а захист вітчизняного товаровиробника. Навесні 2022 р. з метою підтримки бізнесу в умовах воєнного стану Верховна рада України прийняла поправки до Податкового кодексу України, що передбачають зниження рівня податкового навантаження та спрощення оподаткування. Такі зміни у податковому законодавстві стали причиною скорочення податкових надходжень у 2022 р. на суму 110,6 млрд. грн. (таблиця 2.1).

Найбільше скоротилась сума податкових надходжень від внутрішньої реалізації товарів та послуги, а також суму податків на прибутки та доходи.

Таблиця 2.1

Податкові надходження зведеного бюджету в Україні

упродовж 2019-2022 рр., млрд. грн.

Показники	Роки				Абсолютне відхилення	
	2019	2020	2021	2022	2022/2019	2022/2021
Бюджетні податкові надходження всього, в т.ч.:	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2	272,9	-110,6
ПДФО	275,4	295,1	349,8	420,6	145,2	70,8
Податок на прибуток підприємств	117,3	118,5	163,8	130,6	13,3	-33,2
Податок на додану вартість	378,6	400,6	536,4	466,9	88,3	-69,5
Акцизний податок	130,7	146,6	173	105,1	-25,6	-67,9

Джерело: складено автором за даними [15]

Так, сума податку на додану вартість на імпортовані в Україну товари скоротилась на майже на 70 млрд грн., акцизного податку із цієї ж групи товарів – на 67,9 млрд. грн.. Щодо податку на прибуток підприємств, то надходження від підприємств скоротилось на 33,2 млрд. грн. Водночас сума податку на доходи фізичних осіб збільшилась на 70,8 млрд. грн., що можна пояснити збільшення сум заробітної плати військовослужбовців.

У період 2019-2022 рр. загальна ефективність основних бюджетоутворюючих податків, а саме податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, ПДВ та акцизного податку, варіювала від 82,98% доходів зведеного бюджету у 2019 році до 61,16% у 2022 р. (див. рис.2.1). Така зміна у структурі доходів зведеного бюджету пов'язана у першу чергу із падінням обсягів надходжень з одного боку, що пов'язано із припиненням господарської діяльності платниками податків у наслідок війни, та збільшення інших, неподаткових, доходів – надходження грантової допомоги від іноземних партнерів.

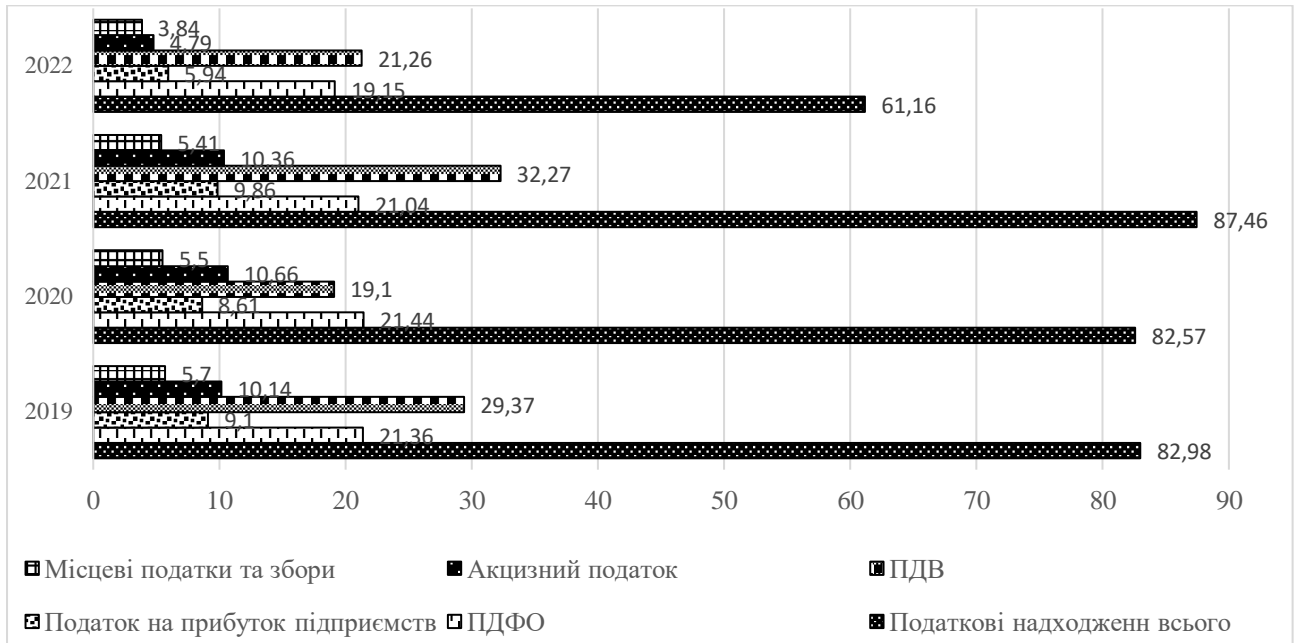


Рис. 2.1. Частка податкових надходжень у структурі доходів Зведеного бюджету упродовж 2019-2022 рр., %

Джерело: складено автором за даними [15]

На основі рис. 2.1 можна зробити висновок, що в 2019 р. найбільш ефективним податком в Україні був ПДВ, який становив 29,37% сукупних доходів Зведеного бюджету. На другому місці за наповненістю бюджету був податок на доходи фізичних осіб, частка якого у 2019 р. становила 21,36%.

У 2022 р. роль податків у наповнення зведеного бюджету не змінилась: найбільша частка у доходах належить ПДВ із часткою 21,26%, ПДФО – 19,15%, податок на прибуток підприємств – 5,94%, акцизний податок 4,79%, місцеві податки та збори – 3,84%.

Отже, податок на додану вартість є найбільш ефективним податком в Україні, частка якого в надходженнях Зведеного бюджету є найбільшою і коливається в діапазоні від 32,27% (у 2021 р.) до 19,1% (у 2019 р.). Значні суми сплаченого ПДВ свідчать про високий податковий тягар на кінцевих споживачів. Впроваджена у 2016 році система електронного адміністрування ПДВ полегшує податковий контроль та стягнення ПДВ до бюджету.

Важливим показником, який оцінює ефективність податкової системи є сукупний рівень податкового навантаження. У міжнародній практиці найбільш поширеним є показник податкового навантаження, що обчислюється як

відношення суми податкових надходжень до валового внутрішнього продукту. Наприклад, Світовий банк визначає рівень податкового навантаження як співвідношення суми податкових платежів (за винятком соціальних внесків) у ВВП (рис. 2.2).

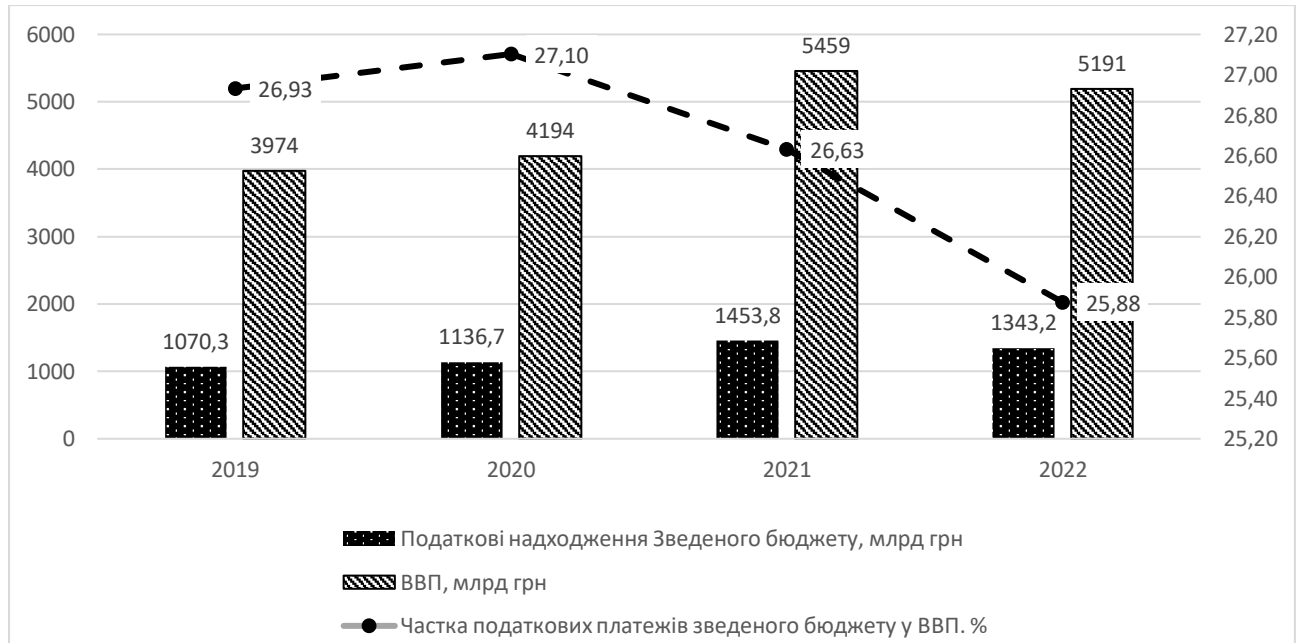


Рис. 2.2. Рівень податкового навантаження в Україні упродовж 2019-2022 рр., %

Джерело: розраховано автором за даними [15]

Згідно з даними, представлених на рис. 2.2, в Україні в період 2019-2022 рр. спостерігався зниження рівня оподаткування з 27,1% у 2020 р. до 25,88% ВВП у 2022 р. Найвищий рівень був зафіксований у 2020 році [16]. Незважаючи на це, отримані результати не викликають серйозних занепокоєнь, оскільки відомо, що для країн Західної Європи прийнятним рівнем податкового навантаження є діапазон від 25% до 35% ВВП. Однак, ми вважаємо, що некоректним є визначення рівня податкового навантаження без врахування соціальних платежів, оскільки це може призвести до спотворення результатів.

Після аналізу ефективності податкових реформ в Україні, можна зробити висновок, що у довоєнний період податкова політика спрямована головним чином на вирішення тимчасових фіскальних проблем, пов'язаних з необхідністю збору додаткових фінансових ресурсів до бюджету, замість того, щоб стимулювати якісні структурні зміни. Проведений аналіз податкової політики України виявив наступні особливості: значна роль непрямих податків у доходах

державного бюджету, збільшення відносної частки непрямих податків у порівнянні з прямими, та розширення баз оподаткування непрямыми податками. Щодо змін у фіскальній політиці під час війни, то вона характеризується пом'якшенням умов оподаткування та зниженням рівня податкового навантаження.

Експерти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) зазначають, що уряди провідних країн світу, в умовах економічної невизначеності, віддають перевагу розширенню бази оподаткування непрямыми податками, замість підвищення ставки прямих податків. Це дозволяє покрити дефіцит бюджету у разі зниження доходів населення та, відповідно, надходжень від прямих податків. Основною метою таких заходів є збільшення частки доходів та прибутків у розпорядженні платників податків.

Останні податкові реформи в Україні фокусувалися на зниженні податкових ставок для підприємств та фізичних осіб, які раніше були дуже високими в порівнянні з іншими країнами Європи. Головною метою цих заходів є стимулювання економічної діяльності. Хоча зниження податку на доходи фізичних осіб вже показало позитивні результати зі збільшенням надходжень, обсяги податку на прибуток підприємств та єдиного соціального внеску скоротилися.

Українська податкова система є складною для адміністрування. Серед типових проблем виконання податків відзначають недостатню прозорість системи електронного адміністрування ПДВ та затримки з поверненням бюджетних компенсацій після її запровадження, одностороннє розривання податковою службою договорів про визнання електронних документів, порушення мораторію на податкові перевірки платників, неправомірне призначення та проведення податкових перевірок, процесуальні порушення під час їх проведення та/або непідтвержені рішення на їх основі, а також неефективність процедури адміністративного оскарження.

Тільки 17% населення має довіру до працівників Державної податкової служби через низький рівень довіри до фіскальних органів, що виникає через складність адміністрування податків та її низьку ефективність. Це призводить до

того, що для підприємців економічно більш вигідним стає працювати в тіньовій економіці та корупції, щоб уникнути покарання за ухилення від оподаткування.

Хоча проведені реформи дали позитивні результати, які виявляються у зниженні рівня податкового навантаження, тіньової економіки, збільшенні обсягів податкових надходжень та результативності діяльності податкових органів, проведений аналіз показав, що не всі проблеми вирішені. Основні загрози податковій безпеці не знаходяться лише в податковій сфері, тому вимагають комплексного розв'язання. Дослідження показали, що податки становлять фінансову основу функціонування держави, і без забезпечення належного рівня податкової безпеки неможливо досягти фінансової, економічної та національної безпеки.

2.2. Аналіз результативності податкового контролю

Ефективність функціонування податкової системи має значний вплив на стабільність економіки країни. Це залежить від компетентності виконання форм податкового контролю, які включають завдання виявлення податкових правопорушень та забезпечення сплати податків у встановлений законодавством термін. Податковий контроль є ключовим елементом системи управління, оскільки від його ефективності залежить функціонування економіки країни.

Форми податкового контролю є невід'ємним інструментом управління, які підвищують ефективність податкових відносин. Їх проведення є необхідним, оскільки вони створюють взаємозв'язок між податковими органами та платниками податків. При правильній організації податкового контролю відносини між податковими органами та платниками податків будуються на довірі, що призводить до створення комфортних та справедливих умов для сплати податків та зборів. Це сприяє результативному функціонуванню податкової системи та реалізації її цілей та завдань.

Кожна країна має свою унікальну податкову систему, яка складається з різних елементів, що визначаються історичними, національними, політичними та глобальними чинниками. Різноманітність податкових відносин та управлінських

форм ускладнює функціонування податкової системи, що призводить до створення підсистем другого та третього рівня ієрархії, таких як підсистема податкового контролю. Україна також має свою податкову систему, в якій податковий контроль є основною підсистемою, що здійснюється через координацію та контроль фінансово-господарської діяльності платників податків. Загалом, податкова система країни складається з установлених податків та механізмів їх стягнення, які повинні бути взаємопов'язані та не мати протиріч з окремими елементами та системою в цілому. Функції податків як прояв їх сутності в дії включають суспільне призначення цієї економічної категорії як інструменту вартісного розподілу та перерозподілу доходів, що виражається головною розподільчою функцією податків як особливого централізованого інструменту розподільчих відносин. Однією з форм захисту податкової системи є податковий контроль [17].

Єдиний механізм податкового контролю є необхідною умовою ефективного функціонування податкової системи, проте його повна та чітка регламентація є невід'ємною складовою для його успішної роботи. Україна стикається з такими проблемами у контролі за дотриманням податкового законодавства, як завищена фіскальна орієнтація податкової політики, недостатня фінансова дисципліна платників через низький рівень податкової культури в суспільстві та недосконала законодавча база в податковій сфері. Організація ефективного податкового контролю здатна допомогти забезпечити дохідну частину Державного бюджету та місцевих бюджетів, що особливо важливо в період війни та зростання бюджетного дефіциту [17].

Податковий контроль – це комплекс заходів, спрямованих на перевірку дотримання норм податкового права та забезпечення економічної безпеки, який має запобіжний вплив на господарську діяльність організацій. Цей контроль є необхідною умовою для ефективного функціонування податкової системи. Ефективний податковий контроль можливий тільки за умови, що він здійснюється прозоро та з мінімальними витратами. Відсутність або низька ефективність податкового контролю сприяє ухиленню від сплати податків суб'єктами господарювання та призводить до значного зменшення податкових

надходжень до бюджету, що може загрожувати економічній безпеці держави [18, с. 108].

Податковий контроль відіграє ключову роль у формуванні та ефективному функціонуванні податкової системи. Державні органи, що відповідають за податковий контроль, забезпечують виконання платниками податків своїх обов'язків щодо своєчасного та повного сплати податків та інших платежів, що входять до податкової системи. Без належного податкового контролю та недостатньої податкової культури, навіть у прозорій системі податків, податкова система не зможе функціонувати та держава не отримуватиме необхідних фінансових ресурсів.

Об'єктом податкового контролю є діяльність платників податків, податкових агентів та інших суб'єктів, які зобов'язані сплачувати податки. Податковий контроль реалізується у визначених законодавством формах, таких як податкові перевірки, облік платників податків, оперативний облік податкових надходжень та контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їхнім доходам. Інші форми податкового контролю включають отримання пояснень від платників податків та податкових агентів, перевірку даних обліку та звітності та огляд приміщень та територій, що використовуються для отримання доходу.

Одним зі способів контролю за виконанням податкових зобов'язань є проведення різноманітних процедур. Серед них можна виділити отримання пояснень від платників податків та податкових агентів, перевірку даних обліку та звітності, а також огляд приміщень та територій, які використовуються з метою отримання доходу. Однак, згідно з теорією та практичним досвідом, найбільш ефективним видом податкового контролю є перевірка [19].

Українські підрозділи податкового аудиту, що отримали повноваження у зв'язку з реорганізацією ДПС України в 2020 році, забезпечують здійснення податкового контролю в країні. Таблиця 2.2 містить огляд стану, перевіркової роботи ДПС України у період 2019-2022 рр. наведені дані є неспівмірними з іншими попередніми періодами, оскільки у досліджуваному періоді застосовувались обмеження на проведення перевірок у зв'язку із пандемією, а після – із введенням воєнного стану.

Кількість проведених перевірок ДПС України у 2019-2022 рр.

Показники	Роки				Абсолютне відхилення 2022 р. до 2019 р.
	2019	2020	2021	2022	
Число здійснених планових перевірок, тис.	6,6	1,94	2,5	0,4	6,2
Число здійснених позапланових перевірок, тис.	33,2	23,9	36,2	6,9	26,3
Число здійснених «нульових перевірок», тис.	12,3	14,4	15,6	3,0	9,3

Джерело: розраховано автором за даними [20]

Підрозділи податкового аудиту проводять різні види контрольно-перевірочних заходів, які передбачені Податковим кодексом України. Ці заходи можуть бути заплановані, позапланові, реальні перевірки або зустрічні звірки. За результатами аналізу стану податкового контролю, наведеного у таблиці 2.2, зазначимо, що загальна кількість контрольно-перевірочних заходів зменшилась на 32,5 тис. перевірок, з них у плановій частині було зменшено на 26,3 тис. перевірок. У той же час кількість позапланових перевірок зменшилась на 6,2 тис. перевірок.

Підрозділи податкової перевірки здійснюють документальну планову перевірку платників податків, відповідно до затвердженого ДПС України плану-графіка документальних перевірок на відповідний рік. Цей план формується на основі ризик-орієнтованого підходу до податкової перевірки. За останні три роки кількість планових перевірок документів зменшилася. У минулому не було виконано план перевірки документів з різних причин, таких як відсутність суб'єкта господарювання за місцем розташування, недопущення посадових осіб ДПС до перевірки, оскарження матеріалів перевірки в судовому порядку, втрата, конфіскація та пошкодження документів.

Результативність перевіркової роботи оцінюється сумою донарахувань за результатами проведених перевірок. Суми донарахувань за результатами перевірок наведено в таблиці 2.3.

Суми донарахувань за результатами проведених перевірок ДПС України
упродовж 2019-2022 рр., млн. грн.

Показники	Роки				Абсолютне відхилення 2022 р. до 2019 р.
	2019	2020	2021	2022	
Загальна сума донарахувань за актами планових та позапланових перевірок, яка підлягає погашенню	49 622	17 778	1530	263,1	-49 359
у т.ч. планових перевірок	24 645	90 790	733,6	67,9	-24 577
у т.ч. позапланових перевірок	17 072	7 424	796,3	195,2	-16 877

Джерело: розраховано автором за даними [20]

Однією з ключових умов забезпечення безпеки та економічного добробуту держави є висока ефективність податкового контролю. Однак, на ефективність податкового контролю негативно впливає скрутний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб, які об'єктивно не в змозі сплачувати податки в повному обсязі та використовують легальні, напівлегальні та нелегальні схеми ухилення від оподаткування. Це зменшує можливості податкових органів виявлення порушень податкового законодавства. Також, на ефективність податкового контролю негативно впливає низький рівень податкової культури та ступінь довіри платників податків до податкових органів, що спричинене недосконалістю податкового законодавства та протиправною поведінкою посадових осіб податкових органів [21, с. 36].

На основі дослідження вчених [22] було визначено основні чинники, що сприяють підвищенню ефективності вітчизняної системи оподаткування та контролю. Серед них можна виділити такі:

-побудова стабільної, зрозумілої та цілісної системи оподаткування для збалансованого фінансового перерозподілу в межах країни та обґрунтування норм оподаткування;

-уніфікація системи оподаткування та уникнення подвійного оподаткування;

-ефективна структурування системи оподаткування для прямого оподаткування майна, капіталу та землі;

-участь ДПС у законотворчій діяльності;

-розвиток інформаційних технологій, що включає збільшення кількості електронних сервісів та поліпшення обслуговування платників, інтеграцію законодавчих ідей в електронні системи ДПС та електронізацію процесів;

-реструктуризація податкових органів, що передбачає скорочення персоналу та мотивацію співробітників, що забезпечить оптимізацію кадрів у службі;

-юридичний напрям, який має на меті зміну процедур адміністративного оскарження шляхом створення системи податкових судів як окремої гілки, що також знизить ризики корупційних проявів.

З метою удосконалення податкової системи України, необхідно вживати заходів податкового регулювання, оскільки наразі ця система перебуває на етапі становлення та розвитку, що призводить до змін та коригувань. Ці зміни можуть негативно впливати на своєчасність та повноту сплати податків та зборів платниками. Для покращення податкової дисципліни та забезпечення виконання зобов'язань платниками, необхідно вивчати схеми та моделі ухилення від оподаткування, а також проводити превентивну та роз'яснювальну роботу серед платників.

2.3. Типові схеми ухилення від оподаткування та відмивання коштів, отриманих в результаті їх реалізації

Від періоду отримання Україною незалежності її становлення та розвитку актуальною є проблема наповнення державного та місцевих бюджетів шляхом своєчасної сплати юридичними та фізичними особами податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Проте, пропри спроби сформувати ефективну фіскальну політику, податкова система потребує вдосконалення, про що свідчить значний рівень тінізації економіки. Дослідження різних способів вчинення податкових злочинів та відмивання доходів, одержаних в результаті цих злочинів, дозволить

сформувати ефективний механізм протидії таким злочинам. До податкових злочинів відносяться дії у вигляді несплати податків, зборів та інших платежів до державного та місцевого бюджетів.

У вітчизняній практиці застосовують такі схеми ухилення від оподаткування:

- використання професійних мереж відмивання грошей, які забезпечують надання «послуг» з формування податкового кредиту підприємствам реального сектору економіки з подальшою конвертацією оптовими та роздрібними торговцями тютюновими, алкогольними виробами та продуктами харчування для «покупців» готівкових коштів;

- експорт товарів без повернення валютної виручки на територію України з подальшою передачею прав вимоги за контрактами нерезидентам і розрахунками за межами України;

- сплата митної вартості при ввезенні товарів на митну територію України за рахунок коштів сторін у разі відсутності валютного розрахунку за імпортованими товарами;

- використання криптоактивів для уникнення оподаткування прибутку;

- здійснення фінансових операцій з оплати товарів/послуг, що мають ознаки підприємницької діяльності, через систему миттєвих платежів на особисті рахунки фізичних осіб;

- надання фальсифікованих документів на підтвердження походження коштів;

- збільшення видатків, збільшення податкового кредиту шляхом здійснення операцій без фактичного постачання товарів та надання послуг (фіктивні операції);

- проведення «транзитних» операцій у значних обсягах при мінімізації залишків коштів на рахунках підприємства на кінець робочого дня;

- невідповідність повідомлених фізичними особами доходів обсягам фінансових операцій, які вони здійснюють;

- умисне заниження митної вартості при імпорті товарів;

- отримання необлікованих доходів та вивезення їх готівкою за межі митного кордону України [24].

Результати проведених Державною службою фінансового моніторингу України [25] фінансових розслідувань свідчать про поширення практики створення професійних мереж, які надають «послуги» з ухилення від сплати податків та відмивання грошей. Ці мережі користуються великим попитом серед українських платників податків. Крім того, спостерігається тенденція включення фізичних осіб-підприємців та неприбуткових організацій до інструменту зменшення податкового навантаження юридичних осіб зі сплати податків. Розглянемо основні схеми вчинення податкових злочинів та способів відмивання коштів, отриманих від них.

Використання механізму «вхідних потоків» і «скруток». За цією схемою ухилення від оподаткування здійснюється через так звані «скрутки», до їх створення залучені продавці тютюнової та алкогольної продукції, котрі реалізують продукції за готівку. Доцільно зазначити, що так званий «продаж» необлікованої готівки здійснюється поза банківською системою, що суттєво ускладнює її виявлення.

Практичний досвід показує, що активність таких мереж висока, як правило, кількість і склад учасників постійно змінюються, а діяльність деяких з них нетривала (від кількох тижнів до кількох місяців), після чого з'являлися нові компанії, реєструються та запускаються нові учасники мережі. Юридичними власниками учасників мережі часто є асоціальні особи, особи, які реєструють на себе суб'єкт підприємницької діяльності за винагороду, або підставні особи.

Державна служба фінансового моніторингу України (далі – Держфінмоніторинг), враховуючи інформацію, отриману від правоохоронних органів, виявила схему ухилення від сплати податків шляхом створення фіктивного податкового кредиту, а також відмивання коштів, одержаних за допомогою механізму «скруток» (див рис. 2.3).

Встановлено, що на рахунки підприємств «А» та «Б», відкриті в чотирьох банківських установах, зараховувалися кошти підприємств реального сектору економіки для оплати різноманітних товарів та послуг (продукти харчування,

кондитерські вироби, будівельні матеріали, тютюнові вироби тощо). На зазначених рахунках проведено мільйонні транзитні операції при мінімізації залишку на кінець робочого дня.

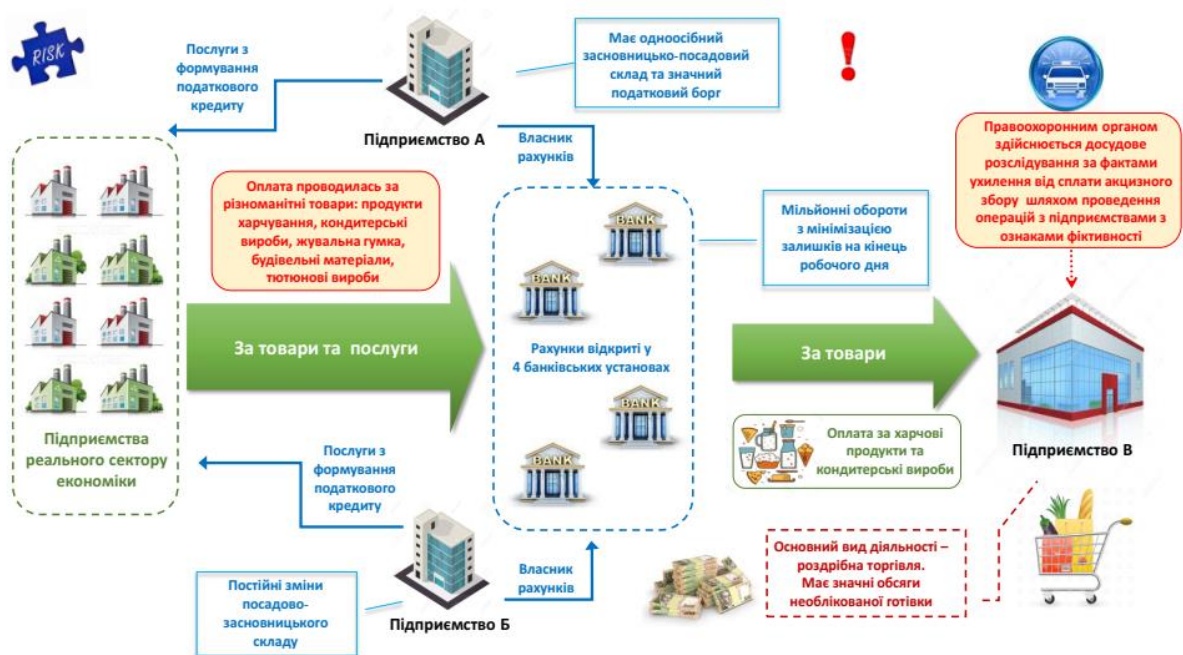


Рис. 2.3. Схема ухилення від сплати податків, що передбачає використання механізму «скрутки»

Джерело: [24]

В подальшому кошти перераховано в повному обсязі в рахунок оплати за продовольчі товари та кондитерські вироби на користь підприємства Б, яке займається роздрібною торгівлею та має кошти, не відображені в податковій звітності. Компанії А і Б мають одного засновника і платять мінімальні податки. Компанія А має значний податковий борг. Стосовно компанії Б виявлено факти ухилення від сплати акцизного податку шляхом здійснення безтоварних операцій з компаніями з ознаками фіктивності.

Використання механізму незаконного виведення коштів за фіктивними зовнішньоекономічними контрактами. Масове поширення набутих схем, пов'язаних з ухиленням від сплати податків шляхом організації механізму «каруселі» незаконного вивезення товарів та неповернення валютної виручки чи здійснення імпорتنних операцій без фактичних платежів за доставку товару.

Доцільно зазначити, що ні в першому, ні в другому випадку розрахунки через банківську систему не здійснюються. При цьому оперативна інформація

правоохоронного органу підтверджує готівкові розрахунки, або фінансова розвідка повідомляє про операції за кордоном (наприклад, зміна умов договору чи відступлення права вимоги). Таким чином, фінансовий ланцюжок порушується, а потоки товарів не відповідають фінансовим операціям. Держфінмоніторинг виявила схему ухилення від оподаткування шляхом формування незаконного податкового кредиту для підприємств реального сектору економіки (див. рис. 2.4).

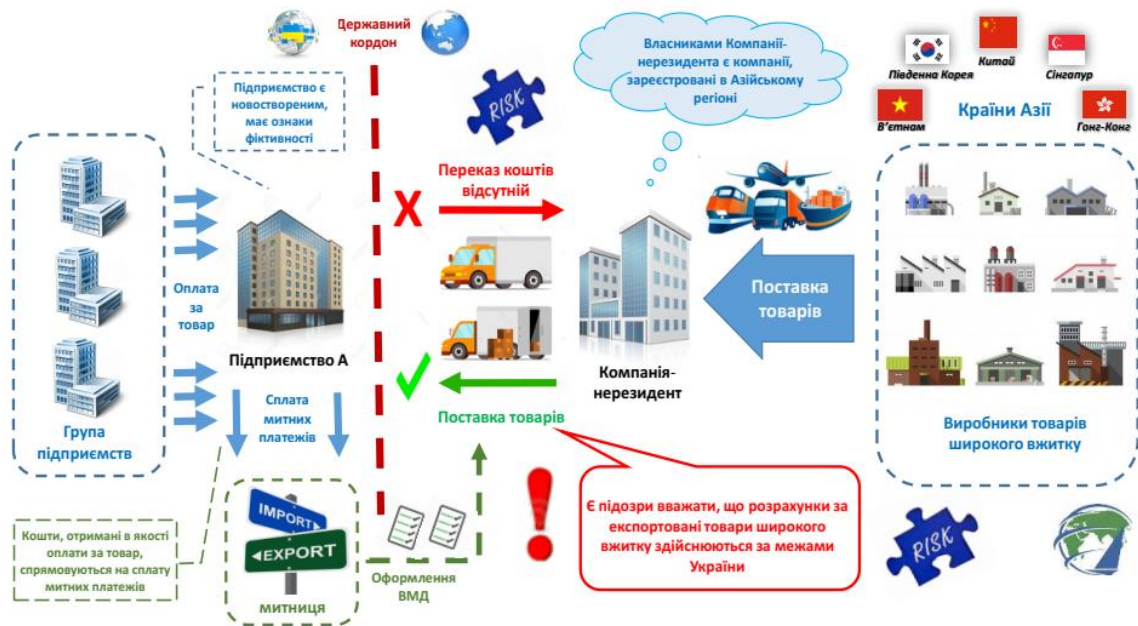


Рис. 2.4. Схема ухилення від сплати податків з використанням експорту за фіктивними контрактами

Джерело: [24]

Компанія А отримала кошти від Групи компаній як оплату товарів різного призначення, які компанія А повністю передала для митного оформлення. При цьому банк не має зовнішньоекономічних контрактів, а компанія А не переводила кошти за межі України. Як повідомляє Держмитслужба України, встановлено, що компанія А оформляла імпорتنі вантажно-митні декларації на споживчі товари, отримані від підприємства-нерезидента.

Доцільно зазначити, що компанія А має ознаки фіктивності: склад засновників одна особа, незначний статутний капітал, грошові кошти на рахунку становлять мільйони гривень, звітності про доходи та податки немає. Крім того, засновниками компанії-нерезидента виявилися компанії, зареєстровані в

азіатському регіоні. Розрахунки за імпортовані товари відбуваються поза межами України, оскільки зовнішньоекономічні операції підприємства не зафіксовано. Ймовірно, компанія А та компанія-нерезидент є учасниками професійної мережі, яка надає послуги зі створення незаконного податкового кредиту для компаній реального сектору економіки, сприяння ухилянню від оподаткування та відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом.

У останні роки схеми вчинення податкових злочинів та відмивання грошей, отриманих від таких злочинів, зазнали змін. Кількість традиційних конвертаційних центрів, де приймали готівку для користувачів, значно зменшилася, а злочинні схеми відбуваються через банківські установи. Таке скорочення відбулося наслідком посилення законодавчого регулювання відповідальності банківських установ за участь у схемах відмивання грошей та активної діяльності органів державної влади. Традиційні конвертаційні центри, які зазвичай брали комісію від 4% до 10%, надавали послуги з переведення безготівкових коштів у готівку, виплату заробітної плати в конвертах, проведення господарських операцій поза протоколом, а також фіктивне придбання товару чи послуги шляхом спотворення/підробки первинних документів та податкових накладних. Такі конвертаційні центри складаються з мережі фіктивних юридичних осіб, створених для надання послуг з переведення безготівкових коштів у готівку.

Держфінмоніторингом виявлено схему ухилення від оподаткування шляхом фіктивних операцій зі скупки металобрухту та переведення безготівкових коштів у готівку. Встановлено, що на рахунки Компанії А та Компанії Б, відкриті в одній банківській установі, були зараховані кошти за металобрухт Групи Компаній, які раніше отримували кошти від компаній реального сектору економіки в оплату різних товарів та послуг. Варто зазначити, що вказані компанії А та Б є новоствореними, мають ознаки фіктивності, оскільки не звітують про доходи та не сплачують податки, незважаючи на великі обороти (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Схема ухиленні від сплати податків із використанням конвертаційних центрів

Джерело: [24]

Отримані за короткий термін кошти Група фізичних осіб у подальшому вилучала в повному обсязі готівкою на придбання металобрухту, видачу готівки за чеками. У результаті застосування зазначеної схеми підприємства реального сектору економіки зменшили власне податкове навантаження зі сплати ПДВ та податку на прибуток, отже, бюджет недоотримав надходжень.

Схема, що передбачає використання у схемах відмивання грошей фізичних осіб для здійснення податкових злочинів. Аналіз схем легалізації грошей, виявлених Держфінмоніторингом та іншими органами, свідчить про активну участь у таких схемах фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі – ФОП). Основною метою залучення таких осіб часто є ухилення від оподаткування, а також переведення безготівкових коштів у готівку. Отже, ФОП використовуються власниками (контролерами) юридичних осіб для збільшення суми витрат та, відповідно, зменшення об'єкта оподаткування, оскільки ФОП, особливо на спрощеній системі оподаткування, мають значно менший податковий тягар, при цьому юридична особа не є податковим агентом для ФОП і не зобов'язана сплачувати податок з їх доходів.

У вказаних схемах фізичні особи реєструються як ФОП на короткий термін задля вчинення фінансових операцій із знаття готівки. Після проведення мільйонних фінансових операцій підприємницька діяльність припиняється, а податкові платежі здійснюються в мінімальних розмірах. Як правило, обсяг таких операцій, які здійснює фізична особа, несе в собі високі ризики, оскільки ставить під сумнів фізичну можливість надавати послуги чи постачати товари в таких обсягах. Щоб приховати сліди злочинних доходів, особи можуть відкривати рахунки в кількох банках. При цьому господарські операції здійснюються лише в одному банку, а інші доходи надходять на інші власні рахунки з подальшою обробкою.

Податкова безпека держави є одним із найважливіших елементів системи забезпечення її фінансової безпеки. Забезпечення запланованих надходжень до бюджету та належного формування дохідної частини бюджету є однією з найважливіших умов успішного вирішення завдань держави. Масштаби тіньової економіки та її складова – незаконна мінімізація податкових платежів – залишаються однією з найсерйозніших проблем нашої країни. Зміцнення податкової безпеки держави може бути досягнуто шляхом виявлення, оцінки та усунення фіскальних загроз і ризиків.

Серед причин, що призводять до порушень у сфері оподаткування в частині зменшення податкових зобов'язань, можна виділити наступні: нелегальний бізнес; незаконне здійснення експортно-імпортних операцій; корупційні дії; умисне заниження бази оподаткування; випадки фінансового шахрайства; наміри суб'єктів господарювання отримати надприбуток.

Для забезпечення повноцінного функціонування дієвого механізму протидії податковим злочинам та відмиванню коштів, отриманих від таких злочинів, необхідне вивчення шляхів їх здійснення, а також практичне застосування світового досвіду щодо впроваджених профілактичних заходів, зокрема з точки зору різних аспектів типових схем та показників їх розпізнавання.

Висновки до розділу 2

Податкові надходження є важливою частиною формування доходної частини державного бюджету. Упродовж 2019-2022 рр. спостерігається тенденція до збільшення обсягів податкових надходжень. Проте у 2022 р. темпи зростання уповільнилися, що проявилось у скороченні сум податкових надходжень у 2022 р. порівняно із 2021 р майже на 110,6 млрд. грн. Така тенденція є характерною через вплив війни. На початку введення воєнного стану законодавець пом'якшив оподаткування, що проявилось у зниженні податкових ставок та спрощенні оподаткування. Такі є вимушеними. Не беручи до уваги необхідність наповнення бюджету, парламентарі визначили пріоритетним збереження суб'єктів господарювання та забезпечення умов для їх роботи.

Важливим показником, що характеризує податкову систему, є рівень податкового навантаження. У світі існують різні методики визначення цього показника. Проведений розрахунок податкового навантаження у період 2019-2022 р. показав тенденцію до його зниження. Найбільше значення податкового навантаження спостерігаємо у 2020 р. Проте період дослідження є особливим (пандемія, війна) і тому робити висновок про реальне скорочення податкового навантаження недоречно.

Важливим інструментом реалізації податкової політики є податковий контроль. Упродовж періоду, що досліджувався (2019-2022 рр.) заходи податкового контролю обмежувалися пандемією та введенням воєнного стану. Такий стан справ проявився у значному скороченні проведених податкових перевірок (як планових, так і позапланових), що знайшло відображення і на скороченні сум донарахувань за результатами перевірок.

Для розуміння природи ухилення від оподаткування та розроблення заходів протидії необхідно вивчити типові схеми, які застосовують порушники податкового законодавства: використання «конвертаційних» центрів, використання фізичних осіб, експортно-імпортні операції та інші.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

3.1. Шляхи реформування податкової системи у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування

Удосконалення податкової системи потребує особливої уваги до двох питань: сприяння встановленню партнерських відносин між податковими органами та платниками податків, а також формування мотиваційної системи для бізнесу та громадян, щоб вони добровільно виконували свої обов'язки платників податків згідно з Податковим кодексом України. Це допоможе збільшити податкову дисципліну, знизити кількість порушень у цій сфері та зосередити зусилля контролюючих органів на найбільш ризикових суб'єктах та операціях з ними.

Важливим фактором є також розробка ефективних підходів до оподаткування в умовах цифрової економіки, зокрема, щодо впровадження електронних податкових сервісів. Це дозволить застосувати додаткові заходи для боротьби з ухиленнями від сплати податків та забезпечить дотримання основних принципів оподаткування, таких як загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, соціальна справедливість та відповідальність у разі порушення податкового законодавства, яка передбачена законом.

Застосування електронних інструментів в оподаткуванні дозволяє досягти максимальної ефективності при боротьбі з ухиленням від оподаткування, оскільки це дозволяє контролювати заходи в режимі реального часу та забезпечити оперативність та адресність податкових стимулів для постраждалих секторів та окремих суб'єктів господарювання. Прозорість критеріїв та процедур також гарантує недискримінацію при призначенні підтримки. Однак, для досягнення максимальної фіскальної ефективності, необхідно переглянути податкове законодавство та процедури адміністрування податків для усунення чинників, які знижують їх ефективність та сприяють ухиленням від

оподаткування. Також, варто створити систему, яка б здійснювала моніторинг платників податків на предмет можливого порушення податкового законодавства серед всіх категорій платників.

Розвиток електронних сервісів та цифрової комунікації між контролюючими органами та платниками податків неможливий без ефективної взаємодії державних органів в онлайн-режимі (електронне урядування). Одним із найважливіших завдань є впровадження сервісу передачі фінансової звітності до фінансових установ, створення особистих кабінетів для державних органів у приватній частині Електронного кабінету (наприклад, інтеграція Електронного кабінету ДПС України з порталом Пенсійного фонду щодо сервісу «Отримання інформації про суми нарахованих пенсій»), взаємодії між ІТС «ПРОЗОРРО» та ІТС ДПС для надання інформації про заборгованість (податковий борг) учасників процедур закупівель тощо.

Для того, щоб спростити процедуру розрахунку та сплати податків, рекомендується розмістити податкові калькулятори на офіційному веб-сайті податкової служби без необхідності використання електронного цифрового підпису, а також розробити та впровадити мобільні додатки для смартфонів і планшетів. Онлайн-сервіси ДПС України потребують постійного вдосконалення та розширення функціоналу, щоб стимулювати платників податків до взаємодії з контролюючими органами за допомогою електронних ресурсів. Також необхідно ввести підсистему моніторингу, контролю та оцінювання процесів надання сервісних послуг податковою службою, щоб оцінити ефективність цих послуг та рівень їх реалізації, використовуючи якісні показники діяльності органів ДПС. Це дозволить оцінити сприйняття платниками податків податкової служби як постачальника сервісних послуг та швидко усувати недоліки в ході надання послуг.

Мета введення загального правила проти уникнення оподаткування (GAAR) в законодавство полягає у запобіганні платниками податків використовувати агресивні механізми для ухилення від сплати податків, які зменшують податкову базу в країні, але не заважають законним комерційним операціям. Згідно зі стандартами GAAR, господарські операції для цілей

оподаткування розглядаються з різних обставин, таких як: несумісність правової характеристики окремих кроків угоди з правовою сутністю угоди загалом; укладення угоди або серії угод відповідно до цілей та обставин для ведення бізнесу; елементи угоди або серії угод, що мають ефект заміщення, або взаємно відмінюють один одного; круговий характер угод в їх сукупності; значна податкова вигода від угоди або серії угод, що не відповідає бізнес-ризикам, прийнятним для платника податків або його грошових потоків; та незначний очікуваний прибуток до оподаткування порівняно з очікуваною податковою вигодою.

Окрім того, з метою ведення обліку операцій з оподаткування ПДВ необхідно створити систему, що буде контролювати формування доданої вартості за ланцюгами товарів, робіт та послуг. Це можливо здійснити через персоніфікацію податкових накладних за покупцями-неплатниками ПДВ, складання балансів виготовлених/імпортованих та відпущених на споживання / виробництво та на експорт товарів у розрізі основних видів. Метою такої системи є виявлення дисбалансів і ризикових зон, забезпечення прозорості та контролю за доходами і витратами суб'єктів на спрощеній системі оподаткування, розвитку постмитного аудиту та аналітичної роботи з даними Єдиного реєстру податкових накладних з метою виявлення ухилень від оподаткування та можливих податкових ризиків.

Здійснення контролю за доходами і витратами платників податків, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, можливо забезпечити через фіксацію розрахунків суб'єктів на спрощеній системі оподаткування (далі – ССО), запровадження онлайн-книги обліку доходів та витрат, створення Єдиного реєстру операцій ССО та обов'язкове внесення операцій платниками єдиного податку, обсяг яких перевищує 20 тис. грн з одним контрагентом за квартал. Це забезпечить прозорість діяльності платників податків спрощенців через зіставлення податкової звітності та баз даних у розрізі контрагентів.

З 1 січня 2020 року, відповідно до статті 5 Директиви Ради ЄС 2016/1164 [26], всі країни-члени ЄС вводять оподаткування ринкової вартості активів, які

переходять з однієї юрисдикції до іншої, незалежно від того, чи це інша країна-член ЄС, чи інша юрисдикція. Це стосується випадків, коли:

-активи переводяться з головного офісу до постійного представництва в іншій країні, і юрисдикція головного офісу втрачає право оподаткування цих активів після переходу;

-активи переводяться з постійного представництва до головного офісу або іншого постійного представництва, і юрисдикція такого постійного представництва втрачає право оподаткування цих активів після переходу;

-змінюється податкове резиденство, що призводить до втрати попередньою юрисдикцією права на оподаткування активів відповідного суб'єкта (за винятком певних випадків);

-бізнес переводиться з постійного представництва, що призводить до втрати юрисдикцією такого постійного представництва права на оподаткування активів, що належали до цього представництва.

Основною метою даної ініціативи є забезпечення оподаткування економічної вартості будь-якого приросту капіталу, який був створений на території держави-члена ЄС, при переміщенні активів платником податків за межі її податкової юрисдикції або зміні його податкового резидентства. Це стосується навіть тих приростів капіталу, які ще не були отримані (реалізовані) на момент переміщення або зміни податкового резидентства. Враховуючи це, вважається доцільним дослідити можливість впровадження подібних заходів в Україні, зокрема з урахуванням очікуваної зміни резидентства деяких платників податків в країні.

Україна може розширити свою базу оподаткування на внутрішньодержавному рівні, запровадивши норми, схожі на ст. 12А Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими державами та державами, що розвиваються (у редакції 2017 р.) [27]. Це стосується оподаткування надання послуг технічного характеру нерезидентами, які можуть бути оподатковані до певного рівня в державі джерела доходу. Рекомендується провести наукові дослідження щодо цього питання, зокрема в контексті світових тенденцій та перспектив їх впровадження в Україні. Крім того,

варто переглянути власні договори про уникнення подвійного оподаткування з метою створення належних нормативно-правових засад для розширення бази оподаткування на внутрішньодержавному рівні.

З метою боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування, Україна є учасницею Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування (MLI) [28], і планує внести зміни до Податкового кодексу України, щоб належним чином реалізувати ст. 10 цієї конвенції. Стаття 10 спрямована на боротьбу з тристоронніми структурами агресивного податкового планування, які зменшують рівень оподаткування в державі джерела доходу шляхом використання постійних представництв підприємства з іншої договірної держави, розташованих на території третьої держави, які пропонують нижчі податкові ставки чи преференційні режими оподаткування окремих видів доходу. Однак, Податковий кодекс України не містить достатньої інформації про тлумачення поняття «податок, який був би стягнений» у пункті 1 статті 10 конвенції та про механізм застосування цієї статті в цілому на внутрішньодержавному рівні

Зокрема, ст. 10 Конвенції використовує формулювання, яке є ключовим для застосування відповідних статей: «Податок, який був би стягнений у першій згаданій Договірній юрисдикції з такого виду доходу, якщо б таке постійне представництво було розташоване в першій згаданій Договірній юрисдикції». Це означає, що оподаткування доходу в державі постійного представництва має порівнюватися з гіпотетичним оподаткуванням, яке застосовувалось би в разі, якби відповідний дохід був зарахований на головний офіс підприємства в державі резидентства останнього. Водночас, чинний Податковий кодекс України та закон про внесення змін до нього не містять положень, які забезпечували б належну імплементацію та застосування ст. 10 Конвенції.

Також вносяться зміни в податкове законодавство щодо контролю за трансфертним ціноутворенням та статусом податкового резидента. Зокрема, запроваджується автоматичний обмін фінансовою інформацією між податковими службами різних держав, щодо операцій, які є контрольованими. Також

уточнюється перелік контрольованих операцій та надається контролюючому органу право запитувати від платників податків інформацію для цілей контролю за трансфертним ціноутворенням. Окрім цього, враховуються відмінності в базі оподаткування.

З аналізу українського законодавства щодо визначення статусу податкового резидента фізичних осіб видно, що існують певні проблемні питання, які можуть спричинити ухилення від статусу податкового резидента. Це, в свою чергу, може призвести до невиконання податкових зобов'язань, пов'язаних з отриманням доходів від контрольованої іноземної компанії. Наприклад, у вітчизняному законодавстві не визначено постійне місце проживання фізичної особи, що є важливою дефініцією при аналізі статусу фізичної особи як платника податків. Також інформація про місцезнаходження платника податків в Україні не є достатньо інформативною з податкових цілей. Крім того, потрібно уточнити визначення членів сім'ї платника податків. Українське податкове законодавство потребує поліпшення щодо визначення статусу податкового резидента та надання податкових роз'яснень з цих питань.

Також необхідно надавати роз'яснення щодо термінології, пов'язаної з податковим резидентством фізичних осіб, яка використовується в чинних в Україні конвенціях про уникнення подвійного оподаткування. Відсутність визначень та роз'яснень призводить до складнощів у податковому адмініструванні та може призвести до значних економічних втрат, пов'язаних зі сплатою податків.

Згідно з дослідженнями ОЕСР, останнім десятиріччям спостерігаються зміни внутрішньої структури національних податкових органів країн Європи, що призводить до посилення їхньої інституційної спроможності. Україна також будує свою організаційну модель ДПС на функціональному принципі з управлінською вертикаллю.

Заходи, які можна вважати складовими підвищення інституційної спроможності ДПС, включають такі заходи:

-розвиток координації діяльності податкової, митної служб і правоохоронного підрозділу на базі ДПС. Це дозволить підвищити ефективність

роботи цих служб, реалізувати єдину податкову політику та значно зменшити витрати часу і державних коштів в умовах їхнього дефіциту та економічних труднощів, які виникли внаслідок поширення коронавірусу COVID-19 та воєнних дій. Важливим напрямом вдосконалення податкової політики є організація належної координації інформаційних баз Державної податкової та Державної митної служб України та спільного їх використання, аби не відставати від світових тенденцій. Оскільки далі розвиток податкової та митної справи залежить від створення та впровадження електронної інтегрованої системи відстеження товарів по всьому ланцюгу постачання з безперервним митним, податковим та аудиторським контролем, а також уніфікованого товарознавчого опису товарів та їхнього введення до електронного бухгалтерського та податкового обліку.

-створення оптимальної управлінської моделі податкового адміністрування ґрунтуючись на комплексній оцінці нормативно-правових, організаційних та кадрових аспектів функціонування, у відповідності з міжнародними стандартами та зростаючими глобалізаційними процесами. Для досягнення цієї мети потрібно вирішити такі завдання: відібрати найбільш оптимальні елементи методик оцінювання ефективності функціонування податкових відомств із порівняльною характеристикою (TADAT, ISORA та EU Fiscal Blueprints); обґрунтувати пропозиції щодо вдосконалення існуючих підходів до оцінювання нормативно-правових, організаційних та кадрових засад функціонування інституційної моделі податкового відомства з урахуванням національних особливостей; розробити рекомендації з підвищення інституційної спроможності податкового відомства України.

-застосування комплексного підходу до управління податковими ризиками, що включає в себе підвищення ефективності інформаційно-аналітичної роботи ДПС шляхом удосконалення процесів збору та обробки інформації про податкові ризики. Також, для всіх видів перевірок (планових та позапланових), розробити автоматизовану інформаційно-аналітичну платформу для здійснення доперевірочного аналізу та виявлення податкових ризиків. Завдяки цій платформі можна визначати необхідність проведення позапланових перевірок, наприклад, у

випадках ліквідації платника податків, відшкодування ПДВ тощо. Крім того, ця інформаційно-аналітична платформа може бути одним із інструментів внутрішнього контролю якості податкових перевірок.

Періодичні дослідження зовнішнього середовища, таких як світові ринки, макроекономічний аналіз, тіньова економіка, ключові галузі та сфери діяльності з високим рівнем ризику, проводяться з метою отримання інформації про потенційні податкові ризики. Результати перевірок, податкових декларацій та фінансових звітів аналізуються для виявлення характеру і причин основних порушень. Фактори, що негативно впливають на сплату податків, потрібно досліджувати за категоріями платників податків. Моніторинг та аналіз агресивних практик уникнення оподаткування дозволяють розвивати методи виявлення прихованої економічної діяльності. Ризик-орієнтований підхід під час перевірок платників податків удосконалюється шляхом використання аналізу показників податкової та фінансової звітності для визначення переліку та обсягу необхідних аудиторських процедур для відпрацювання податкових ризиків. Також планується створення реєстрів і профілів податкових ризиків, включаючи профілі ризиків платників податків. Це допоможе забезпечити більш систематизовану роботу з податковими ризиками, зробити оцінку повноти та якості відпрацювання ризиків, зменшити вплив людського фактору та підвищити ефективність аудиту платників податків.

- необхідно внести зміни та доповнення до чинного законодавства, щоб уточнити правила е-аудиту, включаючи структуру української версії податкового аудиторського файлу (SAF-T UA), порядок його проведення та права та обов'язки платників податків та контролюючих органів. Це може включати замовлення бухгалтерського програмного забезпечення, що може генерувати український варіант SAF-T UA, або адаптацію існуючих програм шляхом оновлення або розширення їхнього функціоналу. Також можливе розроблення спеціальних форм або онлайн-сервісів для формування та подання податкових аудиторських файлів. Для аналізу та перевірки таких файлів можна використовувати спеціалізоване програмне забезпечення або розробити вітчизняний програмний продукт.

-впровадження комплексної стратегії боротьби з нелегальним обігом товарів підакцизної групи. Для досягнення цієї мети заплановано використання систем податкової верифікації та відстеження руху товарів від виробника/імпортера до кінцевого споживача. Необхідно визначити найбільш проблемні сегменти ринку підакцизних товарів з оцінкою ризиків несплати податків та перенести точки контролю на ці сегменти за допомогою розвитку процедур податкового нагляду.

-виділення окремих підрозділів у складі ДПС, які будуть займатися адмініструванням місцевих податків. Для цього передбачається співпраця з органами місцевого самоврядування та делегування їм деяких повноважень з адміністрування податків. Також планується наповнення та актуалізація інформації Держгеокадастру та Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, а також впровадження інноваційних підходів до адміністрування місцевих податків і зборів.

- поліпшення механізмів супроводження справ, у яких беруть участь податкові органи. Для досягнення цієї мети необхідно розробити рекомендації, які допоможуть збільшити відсоток судових рішень, що винесені на користь держави.

-розробка інституційної моделі надання податкових експертиз. Один з варіантів реалізації цієї моделі – створення спеціалізованого наукового підрозділу з податкових експертиз на базі навчального закладу, що підпорядковується Міністерству фінансів. Такий підрозділ матиме відповідний статус.

Виконання запропонованих дій дозволить поліпшити відстеження об'єктів оподаткування, податкової бази та платників податків, що можна вважати однією з профілактичних заходів у запобіганні ухилення від оподаткування. Крім того, для досягнення більшої ефективності податкових реформ необхідно посилити заходи податкового контролю. Важливим етапом у боротьбі із ухиленням від оподаткування є проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків з метою виховання нульової толерантності до умисного порушення податкового законодавства.

3.2. Міжнародне співробітництво податкових органів у боротьбі із ухиленням від оподаткування

Ухилення від сплати податків загрожує соціально-економічному розвитку країни, оскільки податкові надходження є основним джерелом доходів у бюджеті. Відсутність цих надходжень призводить до ризиків бюджетної нестабільності, дефіциту фінансування соціальної сфери та зниження рівня соціального захисту населення. Для забезпечення нормального розвитку держави необхідно вжити заходів для боротьби з ухиленням від сплати податків. Серед таких заходів стають все більш популярними міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків.

Важливим аспектом у боротьбі з ухиленням від оподаткування є правове співробітництво України та країн Європейського союзу. Міжнародне співробітництво в цій сфері включає інформаційний обмін між країнами, обов'язок ідентифікації, вільний доступ співробітників органів внутрішніх справ для виїзду або в'їзду в закордонні країни у справах даної категорії та інші.

У галузі міжнародного податкового регулювання застосовуються загальні правила боротьби з ухиленням від сплати податків (General Anti-Avoidance Rules – GAAR) [29], спеціальні міжнародні угоди із податкових питань (Specific Anti-Avoidance Rules – SAAR) [30], а також координація зусиль у межах діяльності Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), зокрема, запровадження плану Base erosion and Profit Shifting (BEPS) [31].

Правила GAAR, як передбачено Директивою Європейського Союзу, охоплюють загальну концепцію боротьби з ухиленням від сплати податків, яка включає в себе законодавчі та організаційні заходи. Ця концепція має широку сферу застосування. Натомість, правила SAAR є спеціальними законодавчими заходами, які застосовуються до обмеженого кола операцій. Іноді їх також називають цільовими правилами протидії уникненню оподаткування (TAAR). Ці правила впроваджуються в правову систему країни [32].

Внутрішнє законодавство держав, а також їх двосторонні міжнародні договори щодо оподаткування містять загальні та спеціальні правила. Ці правила

можуть бути закріплені в законах та судовій практиці. Спеціальні правила SAAR зазвичай мають законодавчий характер і стосуються регулювання трансфертного ціноутворення та контролю за іноземними компаніями. Загальні правила GAAR рідше закріплюються на законодавчому рівні. Введення загальних правил дозволяє іноді не враховувати податкові переваги, що отримує платник податку, що є логічним розвитком податкової політики. Також це передбачає більш активний обмін інформацією між податковими органами різних держав, розширення застосування принципу відкритості взаємин між платником податків і податковими органами, боротьбу зі згубною податковою конкуренцією та так званими «податковими гаванями» [33].

Завдання GAAR полягає в боротьбі з ухиленням від сплати податків, при цьому не заважаючи підприємцям здійснювати законну підприємницьку діяльність. Це досягається шляхом створення механізмів для протидії застосуванню агресивних схем зменшення податків, які базуються на зловживанні нормами внутрішнього законодавства і положень договорів про усунення подвійного оподаткування. GAAR було вперше запроваджено в національне законодавство Австралії в 1915 році, а потім імплементовано в законодавчі системи інших держав, таких як Нідерланди, Франція, Німеччина, Канада, Китай, Великобританія та інші. Правила GAAR передбачають систематизацію законодавчих норм і судових прецедентів, визначення понять «ухилення від оподаткування» та «зловживання податковими нормами», законодавче закріплення штрафів за застосування схем мінімізації податків, заснованих на зловживанні податковими нормами, опис ознак угод, що мають побічний ефект у вигляді виникнення податкових пільг, а також впровадження механізмів перевірки легітимності застосовуваних бізнесом схем [34].

В правилах GAAR важливим елементом є тягар доведення сумлінності або несумлінності застосування податковими платниками підозрілих податкових схем. Різні країни мають різний підхід до цього питання, з деяких країн податкові органи мають доводити недобросовісну природу схем, а в інших це повинен робити сам платник податків або тягар доведення розділений порівну між ним та податковими органами [36].

У боротьбі з податковими зловживаннями важливу роль відіграють міжнародні ініціативи, такі як Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), яка очолила міжнародне податкове регулювання з 2012 року. ОЕСР співпрацює з державами світу, включаючи Україну, і надає рекомендації щодо соціально-економічної політики та боротьби з агресивним податковим плануванням через спеціалізовані програми та міжнародні заходи.

У 1988 році була створена Багатостороння конвенція про взаємну адміністративну допомогу з податкових справ [37], яка регулює взаємну допомогу учасників у питаннях адміністрування транскордонного оподаткування та боротьби з ухиленням від сплати податків. У 2010 році на лондонському саміті G20 до цієї Конвенції було додано спеціальний Протокол, який був допрацьований та доповнений. На сьогоднішній день до Конвенції приєдналося більше 100 держав, включаючи країни G20, БРІКС, майже всі члени ОЕСР та деякі офшорні юрисдикції. Україна приєдналася до Конвенції в 2004 році та ратифікувала її спеціальний Протокол в 2013 році. Основна мета Конвенції полягає в створенні механізму співпраці між податковими органами різних країн для боротьби з ухиленням від сплати податків. Один з головних інструментів співпраці – це обмін податковою інформацією між країнами у трьох формах: обмін за запитом, автоматичний обмін та спонтанний обмін. Крім того, Конвенція передбачає ще один важливий інструмент співпраці – податкові перевірки, які можуть бути одночасними або здійснюватися за кордоном [37].

У листопаді 2015 року був опублікований план BEPS, який став найважливішим кроком у боротьбі з ухиленням від сплати податків і розмиванням податкової бази. Цей план був схвалений на саміті G20 в Туреччині і містить відповідні заходи ОЕСР. До плану BEPS можуть приєднуватися будь-які країни за ініціативою ОЕСР, а ті, що не є членами ОЕСР і G20, можуть вступити в «Інклюзивну групу з імплементації плану BEPS». Основними вимогами BEPS є реформування внутрішнього податкового законодавства та укладених між державами договорів про усунення подвійного оподаткування. Метою BEPS є боротьба зі схемами, які сприяють глобальному переходу прибутку компаній в офшори, та мінімізацією корпоративного оподаткування

[38]. План складається з 15-ти положень, кожне з яких описує конкретну податкову проблему із запропонованими шляхами вирішення, які повинні бути впроваджені до національного законодавства країн і міжнародних договорів між ними. Не зважаючи на те, що план BEPS не має обов'язкової юридичної сили, він має велике значення у боротьбі з податковими злочинностями [39].

Серед ключових аспектів можна виділити: вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, запобігання уникненню оподаткування, оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній тощо. План BEPS передбачає мінімальні стандарти, які повинні бути прийняті кожною країною-учасницею, включаючи боротьбу з податковими зловживаннями, покращення механізмів вирішення податкових спорів, уникнення зловживань при застосуванні податкових конвенцій та розкриття інформації про використання агресивних податкових схем.

З метою виконання пропозицій ОЕСР у січні 2016 року Європейська комісія запропонувала Директиву з боротьби з ухиленням від податків як один із заходів, спрямованих на зміцнення фінансової прозорості та боротьбу з уникненням оподаткування. У липні того ж року було прийнято Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), що містить юридично обов'язкові заходи для забезпечення мінімального рівня захисту від найпоширеніших форм агресивного податкового планування.

У Директиві розглядаються п'ять методів боротьби з ухиленням від сплати податків, серед яких податок на приріст капіталу при виведенні активів, правила для контрольованих іноземних компаній, жорсткіші правила щодо вирахування відсотків, виключення гібридних схем транскордонного ухилення від податків, та уніфікація та впровадження правил GAAR [40].

Ще одним кроком на шляху боротьби з ухиленням від сплати податків стало прийняття Багатосторонньої конвенції про реалізацію пов'язаних із податковими договорами заходів попередження розмивання податкової бази і виведення прибутку з-під оподаткування. Конвенція MLI є частиною плану BEPS і закріплює мінімальні стандарти для попередження зловживань податковими договорами та недопущення невинного відступу від статусу «постійного

представництва», а також механізми вирішення спорів за допомогою обов'язкового арбітражу. Країни, які приєдналися до Конвенції MLI, можуть вносити зміни до всіх або деяких чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, що сприяє модифікації великої кількості двосторонніх угод та уникненню тривалих процедур перегляду кожної з них у двосторонньому порядку[40].

Міністерство фінансів України та Національний банк України оприлюднили законопроект, спрямований на впровадження найбільш необхідних вимог плану BEPS в Україні. Ці вимоги включають розкриття участі фізичними особами-резидентами України в закордонних юридичних особах, обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами, боротьбу зі зловживанням договорами про уникнення подвійного оподаткування, схемами штучного догляду від статусу постійного представництва, а також вдосконалення контролю за трансферним ціноутворенням та оптимізацію вимог щодо документування трансфертного ціноутворення [40].

Впровадження плану BEPS допоможе узгодити міжнародні правила оподаткування з більш ніж сімдесятьма країнами світу і створити прозоре податкове середовище. Це сприятиме зменшенню переміщення українського капіталу до країн з низьким рівнем оподаткування та збільшенню доходів до бюджету.

Проблема ухилення від оподаткування залишається актуальною і потребує подальшої роботи для її вирішення. Одним із способів зменшення такого явища є вдосконалення податкового законодавства і створення системи, що не стимулюватиме суб'єктів господарювання шукати законодавчих прогалин, щоб зменшити податкові навантаження або ухилитися від сплати податків.

Важливість міжнародного співробітництва податкових органів та узгодженої податкової політики держав стає все більш відчутною. Багато країн з розвиненою економікою вже застосовують заходи, розроблені міжнародним співтовариством для боротьби з ухиленням від сплати податків. Україна вже частково внесла в національне законодавство деякі положення, що відповідають стандартам ОЕСР, і продовжує працювати в цьому напрямі.

Висновки до розділу 3

Ефективні заходи протидії ухиленню від оподаткування передбачають налагодження співпраці Державної податкової служби із Державною митною службою України, Національним банком України та податковими органами інших країн. До першочергових заходів доцільно віднести налагодження партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, формування мотиваційної системи сплати податків для бізнесу та громадян, активне впровадження цифрових засобів в процес оподаткування, впровадження системи контролю за формуванням доданої вартості за ланцюгами товарів, робіт та послуг, запровадження прозорого контролю за доходами та витратами платників податків, розробка механізму зміни податкового резидентства у разі переміщення активів платника чи зміни ним юрисдикції, посилення контролю за трансферним ціноутворенням.

Для підвищення ефективності боротьби із ухиленням від оподаткування необхідно реалізувати заходи, спрямовані на підвищення інституційної спроможності фіскальних органів: налагодження координації діяльності між всіма фіскальними органами, оптимізація управлінської моделі податкового адміністрування, впровадження комплексного підходу до управління податковими ризиками, впровадити у вітчизняну практику е-аудиту, запровадження комплексної стратегії протидії нелегальному обігу товарів підакцизної групи, виділення окремих підрозділів податкової служби, які будуть займатися адмініструванням місцевих податків, перегляд механізму юридичного супроводу у судах податкових справ, впровадження інституційної моделі надання податкових експертиз.

Ухилення від оподаткування є комплексною проблемою, яка характерна для всіх країн. Тому ефективна боротьба з ухиленням від оподаткування повинна відбуватись у співпраці із податковими органами інших країн, із застосування передового досвіду та на основі міжнародних нормативних актів.

ВИСНОВКИ

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню причин та наслідків ухилення від оподаткування та розробці заходів протидії цьому явищу. При написанні кваліфікаційної роботи розкрито особливості «ухилення від оподаткування» та «податкової оптимізації», розкрито причини ухилення від сплати податків та чинники, що спонукають вчиняти такі види економічних злочинів, проведено аналіз обсягів податкових надходжень до бюджету та рівня податкового навантаження. За підсумками проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. В умовах війни, ефективне функціонування держави вимагає належної організації роботи податкової системи, яка є основним джерелом наповнення бюджетів. Проблемою податкової системи в Україні є поширення явища ухилення від сплати податків. Науковці використовують різні терміни, такі як «податкове планування», «податкова оптимізацію» та «уникнення від оподаткування» для опису цього явища. Однак, з точки зору легітимності дій платника, доцільно розрізняти такі поняття «ухиленням від сплати податків» та «податкову оптимізацію».

2. Існують різні причини ухилень від сплати податків, які можна згрупувати у такі групи: економічні, політичні, правові, морально-психологічні та технічні. Найбільш впливові причини є економічні, зокрема, надмірне податкове навантаження на платника податків.

3. Для забезпечення ефективної фіскальної політики в умовах війни, держава повинна зосередитися не тільки на покаранні порушників податкового законодавства, але насамперед на попередженні виникнення такого явища. Для цього, держава повинна використовувати всі доступні механізми, які б блокували порушення податкового законодавства. Важливу роль у цьому процесі відіграє роз'яснювальна робота з платниками податків.

4. Податкові надходження є важливим елементом формування державного бюджету. За період 2019-2022 рр. спостерігається зростання обсягів податкових надходжень, але у 2022 р. темпи зростання зменшилися внаслідок війни, що

призвело до зниження суми податкових надходжень порівняно з 2021 р. Ввівши воєнний стан, законодавець пом'якшив оподаткування, знизивши податкові ставки та спростивши оподаткування, що є вимушеним заходом. Незважаючи на необхідність наповнення бюджету, парламент пріоритетно ставив за мету збереження суб'єктів господарювання та забезпечення умов для їх роботи.

5. Рівень податкового навантаження є важливим показником, що визначає ефективність податкової системи. За період 2019-2022 рр. спостерігається тенденція до зниження цього показника, проте враховуючи особливості періоду (пандемія, війна), недоречно робити висновок про реальне зменшення податкового навантаження.

6. Податковий контроль є важливим інструментом реалізації податкової політики. Упродовж 2019-2022 рр. заходи податкового контролю були обмежені пандемією та введенням воєнного стану, що призвело до значного скорочення проведених податкових перевірок та сум донарахувань за результатами перевірок.

7. Протидія податковим злочинам та відмивання доходів, отриманих від таких злочинів, в першу чергу повинна передбачати вивчення способів їх здійснення та використовувати практику інших країн щодо запобігання таким злочинам. Особливу увагу слід приділяти типовим схемам та показникам їх виявлення для забезпечення повного функціонування механізму протидії податковим злочинам та відмиванню коштів.

8. Для ефективної боротьби з ухиленням від оподаткування необхідно вжити заходів, які передбачають налагодження співпраці між різними фіскальними органами. Серед першочергових заходів доцільно розглядати налагодження партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, формування мотиваційної системи сплати податків для бізнесу та громадян, використання цифрових засобів в процесі оподаткування, контроль за формуванням доданої вартості за ланцюгами товарів, розробка механізму зміни податкового резидентства та посилення контролю за трансферним ціноутворенням.

9. Для підвищення ефективності боротьби із ухиленням від оподаткування необхідно реалізувати заходи, спрямовані на підвищення інституційної спроможності фіскальних органів, такі як налагодження координації діяльності між всіма фіскальними органами, оптимізація управлінської моделі податкового адміністрування, впровадження комплексного підходу до управління податковими ризиками та інші заходи, такі як е-аудит, стратегії протидії нелегальному обігу товарів підакцизної групи, виділення окремих підрозділів податкової служби для місцевих податків та інституційна модель надання податкових експертиз.

10. Ухилення від оподаткування є складною проблемою, яка поширена в усіх країнах. Отже, ефективна боротьба з цією проблемою повинна відбуватися шляхом співпраці з податковими органами інших країн, використанням передового досвіду та на підставі міжнародних нормативних актів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Економічна енциклопедія / відповіл. рел. С.В. Мочерний. К.: Академія, 2002. 952 с.
2. Загородній А. Г. Фінансові-економічний словник. Л.:Вил-во НУ «Львівська політехніка», 2005. 714 с.
3. Мотлях О.І. Кримінальний кодекс України: науково-практичний коментар. Київ. 2014. 696 с.
4. Tax Avoidance Is Legal; Tax Evasion Is Criminal. Filed under Federal Taxes. Fact checked on January 5, 2015. URL: <http://www.bizfilings.com/toolkit/sbg/tax!info/fed!taxes.aspx>
5. Редько І.А., Мелентьєва О.В. Проблемні питання ухилення від сплати податків. 2010. URL: <http://www.rusnauka.com/>
6. Шарікова О.В. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків. *Формування ринкових відносин в Україні*. № 10 (89). 2008. С. 50-55.
7. Атаманенко І. Методи оптимізації оподаткування в системі податкового планування. URL: http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk!Lvivskogo!Nats!agrar!univer/APK/2010_2/files/10aisotp.pdf
8. Акіншина О.В., Третякова Л.І. Етапи, способи та інструменти податкового планування на підприємстві. *Вісник Львівського політехнічного університету*. 2012. URL: <http://ena.lp.edu.ua>
9. Нашкерська М.М. Особливості ухилення та уникнення від сплати податків. *Науковий вісник*. 2008. Вип. 18.7. С. 258–263.
10. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 304 с.
11. Матвійчук К.А. Тіньова економіка в Україні як наслідок уникнення від сплати податків. І Міжнародна науково-практична конференція «Фінансовий механізм рішення глобальних проблем» (20-21 вересня 2012 р.) URL: http://www.confcontact.com/2012_09_21/7_matvijchuk.htm
12. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

13. Кримінальний кодекс України: Кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
14. Кодексу України про адміністративні правопорушення: Кодекс України від 07.12.1984 № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
15. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>
16. Мінфін. Інформаційний ресурс. URL: <https://index.minfin.com.ua>
17. Потернак Ю. П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна*. 2013. № 1. С. 105-112.
18. Андрющенко І. Є., Шаповал С. С. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування. *Ефективна економіка*. 2017. №7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5691>
19. Власов А., Понамарчук О. Сутність та функції податкового контролю. *Юридичний вісник*. 2011. № 2. С. 107-13.
20. Буглаєва О. Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. 2009. № 4 (49). С. 131- 137.
21. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/>
22. Князькова В. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2014. № 3 (74). С. 116-123.
23. Шевчук О. Д., Мазур Ю. В. Особливості функціонування сучасної системи податкового адміністрування і контролю в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&- z=3983>
24. Типологічне дослідження «Відмивання доходів від податкових злочинів». Державна служба фінансового моніторингу України. 2020. 78 с.
25. Офіційний сайт Державної служби фінансового моніторингу України. URL: <https://fiu.gov.ua/>

26. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку: Міжнародний документ від 12.07.2016 № 2016/1164. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text

27. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. <https://fiu.gov.ua/https://digitallibrary.un.org/record/13957>

28. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Міжнародний документ № 376_001-16 від 24.11.2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text

29. Introducing a general anti-avoidance rule (GAAR). International Monetary Fund. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>

30. The Anti Tax Avoidance Directive. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-directive_en

31. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). URL: <https://www2.deloitte.com/ua/en/pages/tax/articles/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

32. Онищук Н. Правове регулювання протидії уникненню оподаткування: порівняльно-правовий аспект. *Українська школа податкового права*. 2014. С.24-28

33. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council «An Action Plan to Strengthen the Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion». URL: http://www.ec.europa.eu/governance/impact/ia_carried_out/docs/ia_2012/com_2012_0722_en.pdf

34. Тарасова О. Протидія ухиленням від оподаткування відповідно до світових стандартів». *Науковий вісник НДФІ*. 2017.С.32-36.

35. Ігношина Є. Загальні правила щодо протидії ухиленню від сплати податків (GAAR) як інструмент регулювання міжнародного оподаткування. *Економіка і право*. 2015. № 07–08.

36. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ETS 127): Конвенція Ради Європи № ETS N 127 від 25.01.1988. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text

37. Імплементація Плану BEPS в Україні. *ДФС України*. 2017–09. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/309946.html>

38. Касперович Ю. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмивання податкової бази: висновки та рецепти для України. 2018. 224 с.

39. Попова О. Нова Директива ЄС із боротьби з ухиленням від сплати податку. 2016. 24 с.

40. Україна підписала Багатосторонню конвенцію MLI. Міністерство фінансів України URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/minfinukrayina-pidpisala-bagatostoronnyu-konvenciyu-mli>

